



COUR DE CASSATION

**RAPPORT DE Mme TOSTAIN,
CONSEILLÈRE RÉFÉRENDAIRE**

Arrêt n° 431 du 10 juillet 2024 (FB) – Chambre commerciale, financière et économique

Pourvoi n° 22-17.669

Décision attaquée : Cour d'appel de Pau du 15 février 2022

la société des Pétroles et carburants Landais

C/

la direction régionale des douanes et droits indirects de [Localité 3]

Comportant une proposition de rejet par décision non spécialement motivée

Arrêt attaqué : Pau, 15 février 2022

Pourvoi formé le 13 juin 2022

Mémoire ampliatif

La société Société des pétroles et carburants landais (Sopecal) : déposé et signifié le 5 octobre 2022 demande au titre de l'article 700 du CPC : 5 000 euros

Mémoire en défense

La direction régionale des douanes et droits indirects de [Localité 3] : déposé et notifié le 2 décembre 2022 demande au titre de l'article 700 du CPC : 4 000 euros

Mémoire complémentaire en demande

La société Sopecal : déposé le 23 janvier 2023

La procédure semble régulière.

1 - Rappel des faits et de la procédure

La société Société des pétroles et carburants landais (la société Sopecal), qui a pour activité la commercialisation d'hydrocarbures, est assujettie à ce titre au prélèvement supplémentaire de la taxe générale sur les activités polluantes (la TGAP sur les carburants) prévu à l'article 266 quinquies du code des douanes.

A la suite d'un contrôle initié le 18 décembre 2012, l'administration des douanes, soutenant que la société Sopecal ne justifiait pas de l'incorporation de biocarburants dans le carburant qu'elle avait mis à la consommation du 1er janvier 2010 au 18 octobre 2010, a relevé à l'encontre de cette société un défaut de déclaration et de paiement de la TGAP sur les carburants sur cette période.

Le 17 décembre 2013, l'administration des douanes a émis contre la société Sopecal un avis de mise en recouvrement (AMR) de la somme de 2 798 456 euros au titre de la TGAP sur les carburants.

Le 6 juin 2016, la société Sopecal a formé une contestation, laquelle a été rejetée par l'administration des douanes le 11 juillet 2016.

Le 9 septembre 2016, la société Sopecal a assigné l'administration des douanes en annulation de l'AMR et de la décision de rejet et en décharge de la TGAP sur les carburants mise en recouvrement.

Par un jugement du 27 avril 2020 (prod. MA n° 01), le tribunal judiciaire de Bayonne a :

- déclaré recevables les demandes formées par la société Sopecal, objet de l'assignation initiale ayant saisi le tribunal de grande instance de Bayonne le 9 septembre 2016 ;

- constatant que la réglementation relative à la TGAP sur les carburants est conforme au droit de l'Union européenne, dit n'y avoir lieu de saisir la Cour de justice de l'Union européenne des questions préjudicielles ;

- dit et jugé que le principe de liberté de la preuve a été respecté ;

- constaté que la société Sopecal n'a pas rapporté la preuve de l'incorporation de biocarburants dans le carburant mis à la consommation pour la période du 1er janvier 2010 au 18 octobre 2010 ;

- dit que les dispositions du décret n° 2006-127 du 6 février 2006 et du BOD n° 6742 sont légales ;

en conséquence,

- rejeté l'intégralité des demandes de la société Sopecal ;

- dit que la décision de rejet de la contestation de l'AMR n° 0920/13/381 par l'administration des douanes est fondée et entraîne le paiement de la taxe due d'un montant de 2 798 456 euros ;

- condamné la société Sopecal à payer à la direction générale des douanes et des droits indirects de [Localité 3] la somme de 2 000 euros sur le fondement de l'article 700 du code de procédure civile, dit n'y avoir lieu à exécution provisoire et à dépens en application des dispositions de l'article 367 du code des douanes.

La société Sopecal a formé appel de ce jugement.

Par un arrêt du 15 février 2022¹, la cour d'appel de Pau a :

- confirmé le jugement entrepris en toutes ses dispositions ;

¹ Commenté dans la Revue de droit fiscal, Droit fiscal n° 13, 3 avril 2023, [147](#), § 3

Y ajoutant,

- condamné la société Sopecal à payer à la direction régionale des douanes et droits indirects de [Localité 3], prise en la personne de son directeur régional, la somme de 3 000 euros sur le fondement de l'article 700 du code de procédure civile en cause d'appel ;
- rejeté la demande de la société Sopecal sur le fondement de l'article 700 du code de procédure civile ;
- condamné la société Sopecal aux dépens de l'appel.

C'est l'arrêt attaqué par le pourvoi de la société Sopecal.

2 - Analyse succincte des moyens

Par un moyen unique, composé de trois branches, la société Sopecal fait grief à l'arrêt de confirmer le jugement en toutes ses dispositions, alors :

« 1°/ que le principe du respect des droits de la défense exige que toute personne, contre laquelle il est envisagé de prendre une décision lui faisant grief, doit être mise en mesure de faire connaître utilement son point de vue en bénéficiant d'un délai raisonnable entre la notification de l'avis de résultat d'enquête et la notification du procès-verbal d'infraction ; que la cour d'appel retient que la société Sopecal, qui s'est vue octroyer un délai de quinze jours pour communiquer ses observations écrites et tout document probant, a bénéficié d'un délai raisonnable pour s'expliquer en ce que la phase d'instruction s'est ouverte le 18 décembre 2012 pour se conclure le 14 novembre 2013, et que des échanges entre l'administration et la société ont eu lieu durant cette période ; qu'elle relève encore que la société avait déjà fait l'objet d'une procédure douanière de sorte qu'elle savait qu'elle était tenue de produire des justificatifs ; qu'en statuant par ces motifs inopérants, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations et a violé le principe général de respect des droits de la défense² ;

2°/ que l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE relative au régime général d'accise du 16 décembre 2008 s'oppose au maintien d'une "taxe indirecte à finalité spécifique" comme celle de l'article 266 quinquies du code des douanes, dont les caractéristiques sont incompatibles avec l'économie générale des règles des droits d'accise ; que la répercussion de la taxe sur le consommateur final est un élément fondamental du régime juridique de l'accise, qu'une taxe indirecte supplémentaire nationale doit nécessairement respecter ; qu'en jugeant au contraire que la répercussion sur le consommateur n'était qu'une faculté pour les Etats membres, de sorte que la méconnaissance de cette condition serait inopérante pour apprécier la conformité de la taxe indirecte supplémentaire au droit de l'Union européenne, la cour d'appel a violé l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE ;

3°/ que l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE relative au régime général d'accise du 16 décembre 2008 s'oppose au maintien d'une "taxe indirecte à finalité spécifique" comme celle de l'article 266 quinquies du code des douanes, dont les caractéristiques sont incompatibles avec l'économie générale des règles des droits d'accise, en ce que sa base d'imposition, fixée par référence au 1° du 2 de l'article 298

² Les soulignements dans les branches du moyen sont ajoutés par le rapporteur.

du code général des impôts français, est celle utilisée pour calculer la TVA due en cas de mise à la consommation des carburants, à savoir une valeur moyenne fixée forfaitairement pour chaque quadrimestre par décision du directeur général des douanes sur la base du prix CAF moyen des produits importés, ou faisant l'objet d'une acquisition intracommunautaire, majoré du montant des droits de douane applicables aux produits de l'espèce en régime de droit commun en tarif minimum et des taxes et redevances perçues lors de la mise à la consommation, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée, étant précisé que cette valeur forfaitaire est révisable dans le cas où les prix CAF des produits pétroliers accusent une variation en plus ou en moins, égale ou supérieure à 10 % par rapport au prix ayant servi de base au calcul de cette valeur ; qu'en condamnant la société Sopecal à régler le montant de cette taxe, dont le calcul de la base d'imposition n'est pas conforme à l'économie générale de la directive 2008/118/CE relative au régime général d'accise, la cour d'appel a encore méconnu ce texte. »

3 - Identification du ou des points de droit faisant difficulté à juger

Le moyen, pris en sa première branche, porte sur le respect des droits de la défense au cours de la procédure douanière. **Il est proposé de le rejeter par une décision non spécialement motivée.**

Le moyen, pris en ses deuxième et troisième branches, pose la question nouvelle de savoir si la TGAP sur les carburants est conforme à l'économie générale des droits d'accise telle qu'elle résulte de la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE (la directive 2008/118).

4- Proposition de rejet du moyen, pris en sa première branche, par décision non spécialement motivée

Le moyen, pris en sa première branche, n'est manifestement pas de nature à entraîner la cassation pour les raisons suivantes :

Les dispositions de l'article 67 A du code des douanes, dans sa rédaction issue de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009, n'étant pas applicables en matière de TGAP sur les carburants, l'administration des douanes n'était pas tenue de respecter le délai de trente jours imparti par ce texte, mais devait, en application du principe du respect des droits de la défense, mettre en mesure la société Sopecal de faire connaître utilement son point de vue quant aux éléments sur lesquels elle entendait fonder sa décision de redressement et, à cet effet, lui accorder un délai suffisant.

En effet, la Cour de justice de l'Union européenne juge que le respect des droits de la défense dans toute procédure susceptible d'aboutir à un acte faisant grief constitue un principe fondamental du droit de l'Union qui doit être assuré même en l'absence de toute réglementation concernant ladite procédure. Ce principe exige que les destinataires de décisions qui affectent de manière sensible leurs intérêts soient mis en mesure de faire connaître utilement leur point de vue quant aux éléments sur lesquels

l'administration entend fonder sa décision. À cet effet, ils doivent bénéficier d'un délai suffisant (arrêts du 18 décembre 2008, Sopropé, [C-349/07](#), points 36 à 38, du 22 novembre 2012, M., [C-277/11](#), points 81 à 87, du 26 septembre 2013, Texdata Software GmbH, C-418/11, point 83, du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics, [C-129/13 et C-130/13](#), points 28, 30 à 32, ainsi que du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary Kft, [C-189/18](#), point 41).

Elle a dit pour droit qu'en ce qui concerne le recouvrement d'une dette douanière afin de procéder à la récupération *a posteriori* de droits de douane à l'importation, un délai de huit à quinze jours laissé à l'importateur soupçonné d'avoir commis une infraction douanière pour présenter ses observations est en principe conforme aux exigences du droit communautaire (arrêt Sopropé, précité), après avoir précisé qu'il appartient au juge national saisi du litige au principal de s'assurer que le délai qui a été accordé par l'administration compétente à la personne ou l'entreprise en cause pour formuler ses observations correspond à sa situation particulière et lui a permis d'exercer ses droits de la défense dans le respect du principe d'effectivité, et ce, en tenant dûment compte des données propres à l'affaire et au regard de différents critères tels que la complexité des opérations en cause, l'éloignement et la qualité des rapports habituellement entretenus avec les administrations locales compétentes, la taille de l'entreprise, le fait qu'elle entretient ou non des relations commerciales habituelles avec le pays en question, la durée des opérations de contrôle, prises dans leur ensemble, et les événements intervenus au cours de celles-ci permettant de présumer que la personne ou l'entreprise en cause connaissait les raisons pour laquelle la procédure d'inspection avait été diligentée et la nature des faits qui lui étaient reprochés ou encore d'établir qu'elle avait été entendue, en toute connaissance de cause, au cours de l'inspection (arrêt Sopropé, précité, points 44 à 47).

Dans le même sens, notre chambre juge de manière constante qu'en vertu du principe du respect des droits de la défense, qui trouve à s'appliquer dès lors que l'administration se propose de prendre à l'encontre d'une personne un acte qui lui fait grief, les destinataires de décisions qui affectent de manière sensible leurs intérêts doivent être mis en mesure de faire connaître utilement leur point de vue quant aux éléments sur lesquels l'administration entend fonder sa décision. L'effectivité des droits de la défense du redevable implique de faire connaître à celui-ci, préalablement à la notification du redressement, la décision envisagée, les motifs de celle-ci, ainsi que la référence des documents et informations sur lesquels elle s'est fondée. Pour apprécier si les droits de la défense ont été respectés au cours de la procédure administrative douanière et si, en particulier, le redevable a disposé d'un délai suffisant pour préparer sa défense, il convient de se placer au moment où l'administration s'est proposée de prendre à l'encontre de la personne concernée un acte lui faisant grief, c'est-à-dire au moment de la notification de l'infraction, en procédant, conformément aux critères dégagés par la Cour de justice, à un examen d'ensemble de la procédure douanière et en prenant en compte les particularités propres à chaque cas (Com., 8 décembre 2009, n° 08-21.655, *Bull.* n° 161 ; Com., 10 février 2015, n° 13-21.537, *Bull.* n° 22 ; Com., 8 novembre 2017, n° 14-15.569, 1er moyen ; Com., 29 janvier 2020, n° 17-15.241 ; Com., 18 mars 2020, n° 17-20.596, publié ; Com., 10 février 2021, n° 18-13.392, 18-13.737, 18-12.129 ; Com., 9 juin 2021, n° 20-11.804 ; Com., 23 juin 2021, n° 19-10.019, 19-14.472 ; Com., 15 février 2023, n° 19-25.824).

Par motifs propres et adoptés, après avoir rappelé que l'article 67 A du code des douanes n'est pas applicable mais qu'il y a lieu de rechercher, au regard des éléments de la procédure en cause, si les droits de la défense de la société Sopecal ont été respectés, **l'arrêt** relève que l'administration des douanes a informé la société Sopecal

dès le début de la procédure, le 18 décembre 2012, de la nature et de l'objet du contrôle portant sur la TGAP sur les carburants, prévue à l'article 266 quinquies du code des douanes, non acquittée pour l'année 2010, qu'elle lui a demandé dès cette date de communiquer les factures d'achat, bulletins de livraison et documents administratifs et commerciaux d'accompagnement des carburants, que, les 18 avril, 29 avril et 17 octobre 2013, elle lui a rappelé qu'elle devait justifier de l'incorporation de biocarburants dans les carburants mis à la consommation, que, le 14 novembre 2013, elle lui a notifié un avis de résultat d'enquête, l'informant qu'elle n'avait pas présenté les justificatifs sollicités pour les mois de janvier à octobre 2010, ce qui la rendait redevable de la somme de 2 798 456 euros au titre de la TGAP sur les carburants due pour cette période, et que ces manquements, induisant une déclaration inexacte de la TGAP pour l'année 2010, étaient constitutifs de l'infraction prévue à l'article 411 du code des douanes, et l'invitant à faire part de ses avis et observations dans un délai de quinze jours, que, le 5 décembre 2013, elle lui a notifié le procès-verbal d'infraction et un avis de paiement de la somme de 2 798 456 euros et que, le 17 décembre 2013, elle a mis cette somme en recouvrement. Il retient que, compte tenu de la durée de la procédure et des actes effectués, la société Sopecal a bénéficié de plusieurs mois pour s'expliquer sur les faits qui lui étaient reprochés et produire à l'administration des douanes les pièces qui lui étaient demandées ou, à tout le moins, justifier, par tout moyen, de la teneur en biocarburants des carburants importés. Il ajoute que la société Sopecal avait déjà fait l'objet en 2010 d'une procédure de contrôle pour la période du 1er septembre 2007 au 31 décembre 2010 au titre de la TGAP sur les carburants, de sorte qu'elle savait déjà qu'elle était tenue de produire par tout moyen des documents justificatifs de la teneur en biocarburants pour ne pas avoir à acquitter ladite taxe³ (arrêt, p. 5, *in fine*, p. 6 et p. 7, §§ 1 à 3 ; jugement, prod. MA n° 01, p. 8 et 9).

En l'état de ces énonciations, constatations et appréciations, desquels il résulte que la société Sopecal a été mise en mesure avant la notification de l'infraction de faire connaître utilement son point de vue quant aux éléments sur lesquels l'administration entendait fonder sa décision et a bénéficié à cet effet d'un délai suffisant, la cour d'appel a retenu à bon droit que la procédure était régulière.

5 - Discussion citant les références de jurisprudence et de doctrine sur le moyen, pris en ses deuxième et troisième branches

La société Sopecal reproche à la cour d'appel d'avoir retenu que la TGAP sur les carburants était conforme à l'économie générale de la directive 2008/118 relative au régime général d'accise en violation de l'article 1er, paragraphe 2, de cette directive.

Il y a lieu de présenter des éléments de réflexion générale sur cette directive et son interprétation par la Cour de justice de l'Union européenne, puis sur la TGAP sur les carburants, avant d'exposer les éléments de l'espèce sur le moyen, pris en sa deuxième branche, puis en sa troisième branche.

5-1 Éléments de réflexion générale

5-1-1 La directive 2008/118 relative au régime général d'accise

³ Affaire ayant donné lieu à l'arrêt de notre chambre Com., 8 juin 2017, n° 15-19.596

Afin de tenir compte de la diversité des traditions fiscales des États membres en la matière et du recours fréquent aux impositions indirectes pour la mise en œuvre de politiques non budgétaires, le droit de l'Union permet aux États membres d'établir, en sus de l'accise minimale, d'autres impositions indirectes à certaines conditions⁴.

La [directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE](#) expose, à son considérant 4, :

« Les produits soumis à accise peuvent faire l'objet d'autres impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques. Dans ce cas, toutefois, et afin de ne pas compromettre l'utilité de la réglementation communautaire relative aux impositions indirectes, il convient que les États membres respectent certains éléments essentiels de cette réglementation » ;

et, à son considérant 9 : « L'accise étant une **taxe à la consommation**, aucun droit ne peut être perçu sur des produits soumis à accise qui ont, dans certaines circonstances, été détruits ou irrémédiablement perdus » ;

et dispose, à son article 1er, paragraphe 2,⁵ :

« Les États membres peuvent, à des fins spécifiques, prélever des taxes indirectes supplémentaires sur les produits soumis à accise⁶, à condition que⁷ ces impositions respectent les règles de taxation communautaires applicables à l'accise ou à la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt, ces règles n'incluant pas les dispositions relatives aux exonérations. »

Au préalable, selon la Cour de justice de l'Union européenne, il ressort des libellés de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118 et de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12 que la teneur de ces dispositions n'est, en substance, pas différente, de sorte que la jurisprudence de la Cour relative à cette dernière disposition demeure applicable en ce qui concerne l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118 (arrêt du 5 mars 2015, Statoil Fuel & Retail, [C-553/13](#), point 34).

√ La jurisprudence de la Cour de justice relative au champ d'application de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118

La Cour de justice a jugé que la notion de « taxes indirectes supplémentaires », au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118, vise les taxes indirectes

⁴ Voir CJUE, ordonnance du 7 février 2022, Vapo Atlantic SA, [C-460/21](#), point 20 ; arrêts du 4 juin 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, [C-5/14](#), point 58, et du 3 mars 2021, Promociones Oliva Park, [C-220/19](#), point 48

⁵ Cet article reprend en substance les dispositions de l'article 3, paragraphe 2, de la [directive 92/12/CEE du Conseil du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise](#) qui étaient les suivantes : « 2. Les produits mentionnés au paragraphe 1 peuvent faire l'objet d'autres impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques, à condition que ces impositions respectent les règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt. »

⁶ Les « produits soumis à accise » visés à l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2008/188 sont : a) **les produits énergétiques** et l'électricité relevant de la directive 2003/96/CE ;

b) l'alcool et les boissons alcoolisées relevant des directives 92/83/CEE et 92/84/CEE ;

c) les tabacs manufacturés relevant des directives 95/59/CE, 92/79/CEE et 92/80/CEE.

⁷ Soulignements et mises en gras ajoutés

qui frappent la consommation des produits énumérés à l'article 1er, paragraphe 1, de cette directive, autres que les « droits d'accise », au sens de cette dernière disposition, et qui sont prélevées à des fins spécifiques (arrêt du 4 juin 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, [C-5/14](#), point 59).

Il s'ensuit que, pour relever de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118, la taxe en cause doit frapper, même si ce n'est qu'indirectement, la consommation d'un produit soumis à accise, et que tel est le cas si un lien direct et indissociable existe entre la taxe et la consommation de ce produit ou si la taxe est calculée directement ou indirectement sur la quantité de produit mis à la consommation (arrêts du 10 juin 1999, Braathens Sverige AB, [C-346/97](#), points 22 et 23, Kernkraftwerke Lippe-Ems, précité, points 60 à 66, et du 18 janvier 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, [C-189/15](#), point 41).

Ainsi, la Cour de justice a jugé que l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118 ne s'oppose pas à une réglementation nationale prévoyant le prélèvement d'un impôt qui, calculé en fonction de la seule qualité de producteur d'électricité, sur la base des revenus des contribuables partiellement fixes et donc indépendamment de la quantité d'électricité effectivement produite et introduite dans le réseau électrique, de sorte qu'aucun lien direct et indissociable n'est constaté entre cet impôt et la consommation d'électricité, ne constitue pas un impôt indirect qui frappe directement ou indirectement la consommation de l'électricité (arrêt du 3 mars 2021, Promociones Oliva Park, [C-220/19](#), points 58 et 59).

Mais des « montants dus pour couvrir les coûts généraux du système électrique » qui sont mis à la charge des consommateurs d'électricité et répartis entre ceux-ci, y compris des entreprises, par leur inscription sur les factures d'électricité et qui sont liés à l'électricité consommée constituent, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, une imposition indirecte soumise au respect des conditions fixées à l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118 (arrêt IRCCS – Fondazione Santa Lucia, précité, points 37, 38 et 40).

La répercussion de l'imposition en cause sur le consommateur final apparaît dans la jurisprudence de la Cour de justice comme un indice de ce qu'il s'agit d'une imposition indirecte entrant dans le champ de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118 (arrêts IRCCS – Fondazione Santa Lucia, précité, point 36, qui relève que « les impôts indirects sont typiquement répercutés sur le consommateur final du bien ou du service fourni par son inclusion dans le montant figurant sur la facture adressée à celui-ci », et du 14 janvier 2016, Commission/Belgique, [C-163/14](#), point 39).

La circonstance que l'imposition en cause n'est pas appliquée sur les revenus ou la fortune constitue également un indice de ce qu'il s'agit d'une imposition indirecte (arrêt Commission/Belgique, précité, point 39 ; *a contrario* sur la définition de l'impôt direct, arrêt du 22 mars 2007, Commission/Belgique, [C-437/04](#), point 44).

√ La jurisprudence de la Cour de justice relative aux conditions, prévues à l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118, que doivent respecter les taxes indirectes supplémentaires

Outre la nécessité d'une finalité spécifique⁸, l'habilitation donnée aux États membres pour prélever des taxes indirectes supplémentaires sur les produits soumis à accise exige le respect de certaines règles de taxation.

Interprétant les dispositions de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12, la Cour de justice a jugé que les **deux conditions cumulatives** posées à cet article, à savoir que les impositions indirectes supplémentaires doivent, d'une part, poursuivre une ou plusieurs finalités spécifiques, d'autre part, respecter les règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la TVA pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt, visent à **éviter les impositions indirectes supplémentaires entravant indûment les échanges** (arrêts du 27 février 2014, Transportes Jordi Besora, [C-82/12](#), points 21 et 22, du 24 février 2000, Commission/France, [C-434/97](#), point 26, du 9 mars 2000, EKW et Wein & Co, [C-437/97](#), point 46, et du 25 juillet 2018, Messer France, [C-103/17](#), points 35 et 36 ; sous l'empire de la directive 2008/118, arrêt du 18 janvier 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, [C-189/15](#), points 42 et 43).

Concernant le respect de certaines règles de taxation, la Cour de justice a précisé que « **l'article 3, paragraphe 2, de la directive [92/12] sur les accises ne requiert pas des États membres le respect de toutes les règles relatives aux accises ou à la TVA en matière de détermination de la base imposable, de calcul, d'exigibilité et de contrôle de l'impôt. Il suffit que les impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques soient conformes, sur ces points, à l'économie générale de l'une ou de l'autre⁹ de ces techniques d'imposition telles qu'elles sont organisées par la réglementation de l'Union** » (arrêts du 24 février 2000, Commission/France, [C-434/97](#), point 27, et du 25 juillet 2018, Messer France, [C-103/17](#), point 48).

Ainsi, elle a rejeté un recours en manquement de la Commission, qui faisait valoir que le montant de la cotisation litigieuse était proportionnel à la quantité de boisson, indépendamment de son titre alcoolique, en retenant que cette base d'imposition était néanmoins conforme à l'économie générale des règles de taxation applicables pour les besoins des accises (arrêt Commission/France, précité, points 31 et 32).

Dans deux arrêts précités, rendus sous l'empire de la directive 92/12, la Cour de justice donne l'exemple de la recherche à effectuer pour déterminer si les impositions indirectes en cause respectent les règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la TVA en matière de détermination de la base d'imposition, de calcul, d'exigibilité et de contrôle de l'impôt. Elle conclut dans un cas au respect de ces règles et dans l'autre à leur non-respect, mais en se fondant sur les mêmes critères :

- CJUE, arrêt du 9 mars 2000, EKW et Wein & Co, [C-437/97](#) :

« 39. (...) il y a lieu de déterminer si une taxe telle que la taxe qui frappe les boissons alcoolisées respecte les règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la TVA pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt.

⁸ La « finalité spécifique » est « un but autre que budgétaire » (CJUE, arrêts du 24 février 2000, Commission/France, [C-434/97](#), point 19, du 9 mars 2000, EKW et Wein & Co., [C-437/97](#), point 31, du 10 mars 2005, Hermann, [C-491/03](#), point 16, du 5 mars 2015, Statoil Fuel & Retail, [C-553/13](#), point 37, du 25 juillet 2018, Messer France, [C-103/17](#), points 37 à 46, et du 22 juin 2023, Endesa Generacion SAU, \fs20cs3[C-833/21](#), point 38 ; ordonnance du 7 février 2022, Vapo Atlantic SA, [C-460/21](#), points 23 à 36)

⁹ Soulignements ajoutés

(...) 44. Or, la TVA et les accises présentent certaines caractéristiques incompatibles. Ainsi, la première est proportionnelle au prix des biens qu'elle frappe tandis que les secondes sont calculées, à titre principal, sur le volume du produit. En outre, la TVA est perçue à chaque phase du processus de production et de distribution (la taxe acquittée en amont lors de l'opération antérieure étant en principe déductible), tandis que les accises deviennent exigibles lors de la mise à la consommation des produits imposés (sans qu'intervienne un semblable mécanisme de déduction). Enfin, la TVA se caractérise par sa généralité tandis que l'accise n'est imposée que sur des produits déterminés. En conséquence, l'article 3, paragraphe 2, de la directive sur les accises prévoirait une condition impossible à réaliser s'il devait être interprété comme imposant aux États membres de respecter simultanément les règles de taxation relatives à ces deux catégories d'impôts.

(...) 47. (...) il y a lieu de considérer que l'article 3, paragraphe 2, de la directive sur les accises **ne requiert pas des États membres le respect de toutes les règles** relatives aux accises ou à la TVA en matière de détermination de la base imposable, de calcul, d'exigibilité et de contrôle de l'impôt. **Il suffit** que les impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques **soient conformes, sur ces points, à l'économie générale de l'une ou de l'autre de ces techniques d'imposition** telles qu'elles sont organisées par la réglementation communautaire.

48. À cet égard, il y a lieu de relever que **la taxe sur les boissons ne respecte pas l'économie générale des règles relatives aux accises sur les boissons alcoolisées**. En effet, **elle s'écarte des modalités de calcul des accises puisque son montant est déterminé par rapport à la valeur du produit, et non sur la base du poids du produit, de la quantité du produit ou de l'alcool qu'il contient**. En outre, **elle ne respecte pas les règles relatives à l'exigibilité des accises, dès lors qu'elle n'est exigible qu'au stade de la vente au consommateur, et non lors de la mise à la consommation, telle que définie à l'article 6, paragraphe 1, de la directive sur les accises**.

49. **La taxe sur les boissons ne respecte pas non plus l'économie générale des règles applicables pour les besoins de la TVA**. Indépendamment du fait qu'elle n'est pas incompatible avec l'article 33 de la sixième directive, ladite taxe ne se conforme pas aux règles applicables pour les besoins de la TVA en ce qui concerne les règles de calcul et d'exigibilité. En effet, étant uniquement perçue au stade de la vente au consommateur, elle n'est pas perçue à chaque stade du processus de production et de distribution ; en outre, elle est calculée en dehors de toute déduction de la taxe acquittée en amont.

50. Il convient en conséquence de répondre (...) L'article 3, paragraphe 2, de cette même directive s'oppose au maintien d'une taxe perçue sur les boissons alcoolisées, telle que celle en cause au principal. »

- CJUE, arrêt du 25 juillet 2018, Messer France, [C-103/17](#) :

« 47. S'agissant de la seconde des conditions (...), il convient de vérifier si la [contribution au service public de l'électricité (CSPE)] respectait les règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la TVA pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt, conformément à l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12.

48. À cet égard, il y a lieu de faire observer que cette disposition **ne requiert pas des États membres le respect de toutes les règles relatives aux accises ou à la TVA** en matière de détermination de la base imposable, de calcul, d'exigibilité et de contrôle de l'impôt. Il suffit, en effet, que les impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques **soient conformes, sur ces points, à l'économie générale de l'une ou l'autre de ces techniques d'imposition, telles qu'elles sont organisées par la réglementation de l'Union** (arrêt du 24 février 2000, Commission/France, [C-434/97](#), EU : C:2000:98, point 27).

49. Ainsi que l'a rappelé M. l'avocat général au point 82 de ses conclusions, la structure de la CSPE ne correspondait pas à celle de la TVA, dès lors que, d'une part, le montant de la CSPE n'était pas proportionnel au prix du bien qu'elle frappait, celle-ci étant calculée sur le volume d'électricité consommée, et que, d'autre part, la perception de la CSPE était effectuée au moment de la mise à la consommation de l'électricité, et non pas à toutes les étapes du processus de production et de distribution, comme c'est le cas pour la TVA. Il convient, dès

lors, d'examiner les similitudes existant entre les règles de taxation propres à la CSPE et celles relatives aux accises.

50. Premièrement, s'agissant de la détermination de la base imposable et du calcul de l'impôt, il ressort du dossier soumis à la Cour que le montant de la CSPE était, à l'instar de celui des accises, **calculé en fonction des kilowatts consommés**.

51. Deuxièmement, en ce qui concerne **l'exigibilité de la CSPE**, comme le prévoit l'article 6, paragraphe 1, de la directive 92/12 pour les accises, celle-ci **intervenait lors de la mise à la consommation de l'électricité**.

52. Troisièmement, s'agissant du **contrôle de l'impôt**, en vertu de la législation française concernée, les fournisseurs d'électricité prélevaient la CSPE, qui était ensuite reversée à la Caisse des dépôts et redistribuée aux différents fournisseurs. Cependant, le contrôle de la perception de cette contribution incombait à la puissance publique, par l'intermédiaire de la Commission de régulation de l'énergie, et le contentieux lié à cette perception relevait des tribunaux administratifs, à l'instar de ce qui est prévu en matière d'impositions indirectes.

53. Par conséquent, compte tenu des éléments dont dispose la Cour, il apparaît que **la CSPE respectait les règles de taxation applicables pour les besoins des accises, et remplissait ainsi la seconde condition posée à l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12, ce qu'il incombe, toutefois, à la juridiction de renvoi de vérifier.** »

Comme l'exposait l'avocat général dans ses [conclusions](#) (points 24 à 30) dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt de la Cour de justice du 17 mai 2018, *Kompania Piwowarska*, [C-30/17](#), « *il n'existe pas de définition généralement acceptée de la notion d'"accise" en droit de l'Union (...) néanmoins, le système général de la directive 92/12, puis celui de la directive 2008/118, attestent du fait que les accises peuvent être appréhendées comme des impositions indirectes spécifiques sur la consommation de produits poursuivant plusieurs objectifs dont, notamment, ceux de fournir des recettes au Trésor public et de dissuader de la consommation de certains produits (...) En conséquence, ainsi que cela résulte de la jurisprudence de la Cour [arrêt EKW et Wein & Co, précité, point 44], les accises sont calculées, à titre principal, sur le volume du produit, deviennent exigibles lors de la mise à la consommation des produits imposés et ne sont imposées que sur des produits déterminés.* »

√ Les règles relatives aux accises en matière de détermination de la base imposable, de calcul, d'exigibilité et de contrôle de l'impôt

Selon la [directive 2008/118](#),

- les droits d'accise deviennent **exigibles** au moment de la mise à la consommation et dans l'État membre où celle-ci s'effectue (article 7, paragraphe 1) ;

- le **redevable** des droits d'accise devenus exigibles est :

- en ce qui concerne la sortie de produits soumis à accise d'un régime de suspension de droits, l'entrepôt agréé, le destinataire enregistré ou toute autre personne procédant à la sortie des produits ou pour le compte de laquelle il est procédé à cette sortie ou, en cas de sortie irrégulière de l'entrepôt fiscal, toute autre personne ayant participé à cette sortie (article 8, paragraphe 1, sous a) i) ;

- en cas d'irrégularité lors d'un mouvement de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits, l'entrepôt agréé, l'expéditeur enregistré ou toute autre personne ayant garanti le paiement des droits, ou toute personne ayant participé à la sortie irrégulière et qui était consciente ou dont on peut raisonnablement penser qu'elle aurait dû être consciente du caractère irrégulier de la sortie (article 8, paragraphe 1, sous a) ii) ;

- en ce qui concerne la détention de produits soumis à accise, la personne détenant les produits soumis à accise ou toute autre personne ayant participé à leur détention (article 8, paragraphe 1, sous b)) ;
- en ce qui concerne la production de produits soumis à accise, la personne produisant les produits soumis à accise ou, en cas de production irrégulière, toute autre personne ayant participé à leur production (article 8, paragraphe 1, sous c)) ;
- en ce qui concerne l'importation de produits soumis à accise, la personne qui déclare les produits soumis à accise ou pour le compte de laquelle ils sont déclarés au moment de l'importation, ou, en cas d'importation irrégulière, toute autre personne ayant participé à l'importation (article 8, paragraphe 1, sous d)) ;
- dans les cas où des produits soumis à accise ayant déjà été mis à la consommation dans un État membre sont détenus à des fins commerciales dans un autre État membre pour y être livrés ou y être utilisés, la personne qui effectue la livraison, ou qui détient les produits destinés à être livrés, ou à qui sont livrés les produits dans l'autre État membre (article 33, paragraphe 3) ;
- dans les cas de vente à distance, le vendeur, le représentant fiscal ou le destinataire des produits (article 36, paragraphe 3) ;

- les droits d'accise sont **prélevés, perçus** et, le cas échéant, remboursés ou remis **selon les modalités établies par chaque État membre**. Les États membres appliquent les mêmes modalités aux produits nationaux et aux produits en provenance des autres États membres (article 9, alinéa 2).

Selon la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, l'accise étant, comme il est rappelé au considérant 9 de la directive 2008/118, une taxe à la consommation, cette directive établit, ainsi que le prévoit son article 1er, paragraphe 1, le régime général des droits d'accise frappant directement ou indirectement la consommation des produits soumis à accise, au nombre desquels figurent, notamment, les produits énergétiques et l'électricité relevant de la directive 2003/96. Ainsi, l'accise étant un impôt frappant la consommation et non la vente, le moment de survenance de l'exigibilité doit se situer au plus près du consommateur (arrêt du 2 juin 2016, Polihim-SS, [C-355/14](#), points 50 et 51).

La Cour de justice a jugé qu' « en assurant, à l'article 6, paragraphe 1¹⁰, de la directive [92/12], que les règles relatives à l'exigibilité de l'accise sont identiques dans tous les États membres, le législateur communautaire n'a, à l'évidence, pas cherché à harmoniser les modalités régissant la perception et le recouvrement de l'accise par ceux-ci. Par le paragraphe 2¹¹ du même article, il a, au contraire, laissé expressément aux États membres la responsabilité de déterminer lesdites modalités, sous réserve de la condition de non-discrimination » (arrêt du 5 avril 2001, G. van de Water, [C-325/99](#), point 40 ; ordonnance du 22 novembre 2001, Michel, [C-80/01](#), point 21).

Elle en a déduit que l'impossibilité pour la personne tenue de payer l'accise exigible de répercuter la taxe intérieure sur les produits pétroliers auprès de clients, à la suite de la défaillance de ceux-ci, n'a d'incidence ni sur la nature ni sur la structure même de ladite imposition et que la directive 92/12 ne fait **pas obstacle aux éventuelles disparités** qui peuvent résulter, d'un État membre à l'autre, des divergences existant entre les

¹⁰ dont les dispositions ont été reprises en substance à l'article 7 de la directive 2008/118

¹¹ dont les dispositions ont été reprises en substance à l'article 9 de la directive 2008/118

législations des États membres en la matière (ordonnance Michel, précitée, points 22 et 23).

Sauf erreur, la directive 2008/118 ne traite pas de la question de la répercussion des droits d'accise sur le consommateur final.

Un auteur¹² souligne que les droits d'accise sont des impôts frappant les marchandises bien moins connus que la TVA notamment en raison du fait qu'à la différence de cette dernière, qui apparaît sur les factures et que le consommateur peut facilement identifier, les droits d'accise n'apparaissent pas de manière séparée, de sorte qu'il est difficile de mesurer leur importance et encore plus lorsqu'ils frappent des produits utilisés comme biens intermédiaires.

Par ailleurs, la Cour de justice de l'Union européenne juge que même si, dans une législation nationale, les taxes indirectes sont conçues pour être répercutées sur le consommateur final et si, habituellement, dans le commerce, ces taxes indirectes sont partiellement ou totalement répercutées, on ne peut pas affirmer d'une manière générale que, dans tous les cas, la taxe est **effectivement répercutée**, qu'en effet, la répercussion effective, partielle ou totale, dépend de plusieurs facteurs qui entourent chaque transaction commerciale et la différencient d'autres cas situés dans d'autres contextes, qu'en conséquence, la question de la répercussion ou de la non-répercussion dans chaque cas d'une taxe indirecte constitue une **question de fait** qui relève de la compétence du juge national, ce dernier appréciant librement les éléments de preuve qui lui sont soumis, mais qu'il ne saurait toutefois être admis que, dans le cas de taxes indirectes, il existe une présomption selon laquelle la répercussion a eu lieu et qu'il incombe à l'assujéti de prouver négativement le contraire (ordonnance du 7 février 2022, Vapo Atlantic SA, [C-460/21](#), points 44 et 45 ; arrêt du 2 octobre 2003, Weber's Wine World e.a., [C-147/01](#), point 96)¹³ et a dit pour droit que « le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que les autorités nationales puissent motiver leur refus de rembourser une redevance indirecte contraire à la directive 2008/118 en présumant la répercussion de cette redevance sur des tiers et, par suite, l'enrichissement sans cause de l'assujéti » (ordonnance Vapo Atlantic SA, précitée).

S'agissant de **la détermination de la base imposable** et du calcul de l'impôt, il y a lieu de se référer aux directives relatives à chaque catégorie de produits soumis à accise¹⁴.

Les directives [2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité](#) (considérant 10 et article 4) et 92/83/CEE du Conseil du 19 octobre 1992 concernant l'harmonisation des structures des droits d'accise sur l'alcool et les boissons alcooliques (articles 3, paragraphe 1, 9, paragraphe 1, 13, paragraphe 1, 18, paragraphe 1, et 21) disposent que l'accise est fixée par référence à la quantité de produits mis à la consommation.

Toutefois, il ressort des directives [95/59/CE du Conseil du 27 novembre 1995 concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la](#)

¹² Dominique Berlin, *JurisClasseur Europe Traité*, « [Fasc. 1650](#) : Fiscalité indirecte. – Autres impôts. – Droits d'accises. – Droit d'apport », mise à jour 11 avril 2022

¹³ Voir une application de ces principes par notre chambre dans l'arrêt Com., 12 février 2020, [n° 17-24.583](#), publié

¹⁴ *Répertoire de droit européen*, « [Accises](#) », Philippe Marchessou, septembre 2018 (actualisation : mai 2019)

[consommation des tabacs manufacturés](#) (considérant 4), [92/79/CEE du Conseil du 19 octobre 1992 concernant le rapprochement des taxes frappant les cigarettes](#) (articles 1er et 2) et [92/80/CEE du Conseil du 19 octobre 1992 concernant le rapprochement des taxes frappant les tabacs manufacturés autres que les cigarettes](#), que, concernant les cigarettes, la structure de l'accise doit comporter, outre un élément spécifique déterminé par unité de produit, un élément *ad valorem* proportionnel fondé sur le prix maximal de vente au détail toutes taxes comprises et que, sur les tabacs manufacturés, les États membres appliquent une accise qui peut être soit *ad valorem*, calculée sur les prix maximaux de vente au détail de chaque produit librement fixés par les fabricants, soit spécifique, exprimée en montant par kilogramme ou par nombre de pièces pour les cigares et cigarillos, soit mixte, comprenant un élément *ad valorem* et un élément spécifique.

En l'espèce, sauf erreur, il n'est pas contesté que la TGAP sur les carburants constitue une taxe indirecte supplémentaire sur un produit soumis à accise et entre, à ce titre, dans le champ d'application de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118 visé par le moyen. Il n'est pas non plus contesté que cette taxe poursuit une finalité spécifique de nature environnementale (arrêt, p. 8, § 3 ; jugement, p. 11, *in fine*, et p. 12, § 2). Le débat se concentre donc sur le point de savoir si ladite taxe est conforme à l'économie générale des règles de l'Union applicables à l'accise ou la TVA pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt, comme l'impose l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118 tel qu'interprété par la Cour de justice de l'Union européenne.

5-1-2 La TGAP sur les carburants

Instituée par la loi de finances pour 1999, la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) constitue l'un des instruments de la fiscalité environnementale mis en œuvre par le législateur afin d'intégrer dans leur prix de revient les externalités négatives engendrées par certains produits et activités considérés comme polluants. Elle porte ainsi sur diverses activités, allant du stockage de déchets à la production de certaines substances, et s'est appliquée, à partir du 1er janvier 2005 et jusqu'à une période récente¹⁵, à la distribution de carburants en France¹⁶.

La loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005 ([article 32](#)) a prévu l'assujettissement des personnes mettant à la consommation certains carburants, essence ou gazole, à un « prélèvement supplémentaire de la taxe générale sur les activités polluantes ». Codifiée à l'article 266 quinquies du code des douanes, dans le chapitre regroupant les taxes intérieures perçues par l'administration des douanes, cette TGAP sur les carburants devait inciter à l'incorporation progressive d'une quantité minimale de biocarburants aux carburants d'origine fossile en permettant de réduire le montant de la taxe à concurrence des parts de biocarburants incorporées.

La TGAP sur les carburants avait pour objet de favoriser le développement des biocarburants, moins émetteurs de gaz à effet de serre que les carburants d'origine

¹⁵ La loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 a substitué à la TGAP sur les carburants la taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants (TIRIB).

¹⁶ Extraits du [Commentaire](#) publié (p. 1 à 3) de la décision du Conseil constitutionnel du 19 novembre 2021, [n° 2021-946 OPC](#) Société Pétroles de la côte basque [Part des biocarburants prise en compte dans la filière gazole pour le calcul de la taxe générale sur les activités polluante

fossile, tout en tenant compte des capacités d'approvisionnement des distributeurs, notamment au regard de l'état de la production nationale de biocarburants¹⁷.

Dans sa rédaction issue de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 (article 61), applicable au litige, [l'article 266 quindecies du code des douanes](#) dispose :

« I. - Les personnes qui mettent à la consommation en France des essences reprises aux indices 11 et 11 bis et 11 ter du tableau B du 1 de l'article 265, du gazole repris à l'indice 22 et du superéthanol E85 repris à l'indice 55 de ce même tableau sont redevables d'un **prélèvement supplémentaire de la taxe générale sur les activités polluantes**.

II. - **Son assiette** est déterminée conformément aux dispositions du 1° du 2 de l'article 298 du code général des impôts, pour chaque carburant concerné¹⁸.

III. - **Son taux** est fixé à 1,75 % en 2006. Il est majoré de 1,75 point en 2007, de 2,25 points en 2008, de 0,50 point en 2009 et de 0,75 point en 2010.

Lors de la mise à la consommation des carburants repris aux indices d'identification 11, 11 bis, 11 ter, 20, 22 et 55 du tableau B du 1 de l'article 265, les redevables émettent des certificats représentatifs des quantités, exprimées en pouvoir calorifique inférieur, de produits mentionnés au tableau du 1 de l'article 265 bis A que ces carburants incorporent.

Toutefois, les biocarburants désignés au 2 du tableau précité sont pris en compte pour le double de leur valeur réelle en pouvoir calorifique inférieur, dans des conditions précisées par arrêté du ministre chargé du budget.

Les modalités d'émission et de cession éventuelle des certificats sont précisées par décret¹⁹.

Le taux du prélèvement est diminué :

1° Pour les essences ou le superéthanol E85, du rapport entre les quantités de produits mentionnés aux 3 et 4 du tableau du 1 de l'article 265 bis A inscrites dans les certificats produits à l'administration et les quantités, exprimées en pouvoir calorifique inférieur, de ces carburants, soumises au prélèvement ;

2° Pour le gazole, du rapport entre les quantités de produits mentionnés aux 1, 2, 5 et 6 du tableau du 1 de l'article précité inscrites dans les certificats produits à l'administration et les quantités, exprimées en pouvoir calorifique inférieur, de ce carburant, soumises au prélèvement.

IV. - **Le fait générateur** intervient et le prélèvement supplémentaire est **exigible** lors de la mise à la consommation des produits mentionnés au I à usage de carburant.

V. - Le prélèvement supplémentaire est déclaré et liquidé en une seule fois, au plus tard le 10 avril de chaque année et pour la première fois avant le 10 avril 2006. La déclaration est accompagnée du paiement et des certificats ayant servi au calcul du prélèvement. La forme de la déclaration et son contenu sont fixés conformément aux dispositions du 4 de l'article 95.

VI. - Les dispositions du présent article ne s'appliquent dans les départements d'outre-mer qu'à compter du 1er janvier 2013.

En cas de cessation d'activité, le prélèvement est liquidé dans les conditions prévues au troisième alinéa de l'article 266 undecies.

Le prélèvement est **recouvré et contrôlé** selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que ceux prévus par le présent code. »

¹⁷ [Commentaire](#) publié (p. 1 à 3) de la décision du Conseil constitutionnel du 19 novembre 2021, [n° 2021-946 QPC](#) Société Pétroles de la côte basque [Part des biocarburants prise en compte dans la filière gazole pour le calcul de la taxe générale sur les activités polluantes]

¹⁸ Cette disposition qui date de l'origine de l'article 266 quindecies du code des douanes en 2005 n'a jamais été modifiée et a subsisté jusqu'au remplacement de la TGAP sur les carburants par la TIRIB en 2019.

¹⁹ [Décret n° 2006-127 du 6 février 2006 relatif aux modalités d'application de l'article 266 quindecies du code des douanes](#), modifié par le décret n°2007-1590 du 8 novembre 2007

Le 1° du 2 de [l'article 298 du code général des impôts](#), dans sa rédaction issue du décret n° 2008-294 du 1er avril 2008, inséré au sein du chapitre relatif à la TVA et auquel l'article 266 quinquies du code des douanes renvoie pour ce qui concerne la détermination de l'assiette de la TGAP sur les carburants, dispose :

« 2. L'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux produits pétroliers est déterminée conformément aux dispositions ci-après :

1° Sauf en ce qui concerne les gaz de pétrole et autres hydrocarbures gazeux repris aux numéros 27-11-14, ex 27-11-19, ex 27-11-21, 27-11-29 du tarif des douanes et non destinés à être utilisés comme carburants, **la valeur imposable lors de la mise à la consommation est fixée forfaitairement, pour chaque quadrimestre** par décision du directeur général des douanes et des droits indirects, sur proposition du directeur des carburants.

En ce qui concerne les produits autres que le gaz comprimé destiné à être utilisé comme carburant, **cette valeur est établie sur la base du prix C.A.F.²⁰ moyen des produits importés, ou faisant l'objet d'une acquisition intracommunautaire, majoré** du montant des droits de douane applicables aux produits de l'espèce en régime de droit commun en tarif minimum et des taxes et redevances perçues lors de la mise à la consommation, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée.

La valeur imposable peut être révisée au cours du quadrimestre par décision du directeur général des douanes et des droits indirects sur proposition du directeur des hydrocarbures, dans le cas où les prix CAF des produits pétroliers accusent une variation en plus ou en moins, égale ou supérieure à 10 p. 100 par rapport aux prix ayant servi de base au calcul de cette valeur. »

Explicitant ces dispositions, un auteur²¹ expose que l'assiette de la TVA afférente aux produits pétroliers est « *égale, pour chaque produit pétrolier et assimilé, au produit entre, d'une part, le nombre d'unités en volume ou en poids et, d'autre part, le tarif forfaitaire du produit en vigueur à la date de la sortie du régime suspensif* », ce tarif étant « *fixé par décision du directeur général des douanes et des droits indirects et publié au bulletin officiel des douanes.* »

La Cour de comptes²² décrivait quant à elle ainsi le mode de calcul de la TGAP sur les carburants :

« 101. Pour un distributeur, **le calcul de la TGAP due s'effectue chaque année selon la formule suivante** (calculée en année N+1 pour les trois quadrimestres de l'année écoulée N) : $TGAP = S.P. (\%cible - \%réalisé)$ où "S" est le total des ventes en volumes, "P" est le prix de référence hors TVA du carburant (TIC comprise), "%cible" l'objectif d'incorporation en pouvoir calorifique inférieur (PCI) et "% réalisé" l'incorporation effective, définie comme étant le rapport entre les PCI du biocarburant incorporé et celui du carburant vendu. (...) »

²⁰ [L'INSEE](#) définit le « prix CAF (coût, assurance, fret) » comme le prix d'un bien à la frontière du pays importateur ou prix d'un service fourni à un résident avant acquittement de tous les impôts et droits sur les importations et paiement de toutes les marges commerciales et de transport dans le pays.

²¹ Bernard Lefils, *JurisClasseur Fiscal Chiffre d'affaires*, « [Fasc. 2060-70](#) : Produits pétroliers », mise à jour : 3 juin 2021, § 43

²² « [La politique d'aide aux biocarburants](#) », Rapport public thématique, Evaluation d'une politique publique, Cour des comptes, janvier 2012

La TGAP sur les carburants est née d'une **initiative parlementaire** ayant pour objectif de permettre à la France de respecter les engagements pris sur le plan international de réduire ses émissions de gaz à effet de serre et d'augmenter la part des énergies renouvelables dans son bilan énergétique, en mobilisant la biomasse et, en particulier, les biocarburants.

La proposition initiale des parlementaires était « *que les distributeurs de carburants qui n'ont pas une attitude écologiquement responsable subissent une **majoration de l'impôt sur les sociétés** égale à la différence entre le taux d'incorporation-cible, qui évoluera d'année en année jusqu'à 5 % en 2009, et le taux d'incorporation constaté. Naturellement, s'ils se comportent bien, il n'y aura aucune majoration ; s'ils le font moins bien, le montant de la taxation différentielle correspondra à l'écart actuel entre le prix de revient des biocarburants et les produits pétroliers.* »²³

Mais, à la suite d'un amendement du gouvernement proposant de « **transformer la majoration d'impôts sur les sociétés qui s'applique aux entreprises distributrices de carburants en France qui n'incorporent pas suffisamment de biocarburants en un prélèvement supplémentaire de la taxe générale sur les activités polluantes afin de mieux mettre en exergue son objectif environnemental : la réduction des émissions de gaz à effet de serre** »²⁴, c'est la TGAP sur les carburants qui a ainsi été instaurée, l'assiette de l'imposition, restant toutefois la même que celle proposée initialement par les parlementaires dans le projet de majoration de l'impôt sur les sociétés, à savoir déterminée par renvoi à l'article 298, 2, du code général des impôts.

La **doctrine administrative**²⁵ relative à la TGAP sur les carburants, alors applicable, précise :

« *Afin de lutter contre l'émission de gaz à effet de serre et de favoriser l'utilisation des biocarburants en France, la loi de finances pour 2005 a créé un prélèvement de la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) sur certains carburants d'origine fossile. Le taux de cette taxe est progressif selon un calendrier institué par la loi. L'incorporation de certains biocarburants dans les carburants a cependant pour effet de réduire, à due proportion des quantités incorporées, le taux de la taxe. (...)*

4. Le fait générateur de la taxe est la mise à la consommation des produits suivants, pour leur seul usage carburant : (...) La taxe est exigible au moment de la mise à la consommation de ces carburants. (...)

6. Les redevables sont les personnes qui mettent à la consommation ces carburants en suite d'importation, en suite de circulation intracommunautaire sous régime fiscal suspensif ou en sortie des établissements placés sous régime fiscal

²³ M. de Courson, sur les amendements 412, 3e rectification, et n° 513, présentés à l'Assemblée nationale, [deuxième séance du vendredi 22 octobre 2004](#), 27e séance de la session ordinaire 2004-2005

²⁴ Amendement [n° I-329](#) présenté au Sénat par le gouvernement, modifiant l'article 16 ter du projet de loi de finances pour 2005, adopté par le Sénat, compte-rendu intégral des débats, [séance du 29 novembre 2004](#) et repris par [la CMP](#)

²⁵ [DA 08-001](#) du 4 janvier 2008 publiée au BO des douanes n° 6742 du 09/01/2008.

- Doctrine antérieure : [DA 05-046](#) - BO des douanes n° 6634 du 11/07/2005 ; [DA 05-061](#) - BO des douanes n° 6658 du 06/01/2006 ; [DA 06-013](#) - BO des douanes n° 6665 du 03/02/2006 ; [DA 06-035](#) - BO des douanes n° 6681 du 07/08/2006 ;

- Doctrine postérieure : [DA 12-012](#) - BO des douanes n° 6925 du 14/03/2012 ; [DA 15-016](#) - BO des douanes n° 7058 du 25/03/2015 ; [DA 16-046](#) - BO des douanes n° 7135 du 28/09/2016 ; [DA 17-036](#) - BO des douanes n° 7199 du 16/10/2017 ; [DA 18-055](#) - BO des douanes n° 7264 du 16/10/2018.

suspensif (usines exercées et entrepôts fiscaux de stockage). Ils sont importateurs, entrepositaires agréés, opérateurs enregistrés ou non enregistrés, ou représentants fiscaux d'entrepositaires agréés. (...)

9. **L'assiette de la taxe** est déterminée conformément aux dispositions du 1° du 2 de l'article 298 du code général des impôts. Ces dispositions définissent l'assiette de la TVA dite "précompte" due à l'administration des douanes et droits indirects lors de la mise à la consommation des produits pétroliers du tableau B de l'article 265 du code des douanes.

L'assiette est donc constituée, pour chaque carburant mis à la consommation, par la valeur forfaitaire telle que déterminée périodiquement (en général tous les quadrimestres) dans le tableau des droits et taxes applicables aux produits énergétiques majorée du montant des droits et taxes exigibles lors de la mise à la consommation. Ces droits et taxes sont les droits de douane, la TIPP²⁶ et la redevance au profit du comité professionnel des stocks stratégiques pétroliers (CPSSP). Il est rappelé que cette dernière redevance entre dans l'assiette de la taxe lors d'une mise à la consommation effectuée par les importateurs et les opérateurs enregistrés ou non enregistrés.

Le montant annuel de l'assiette est ainsi constitué de la **somme des assiettes déclarées lors de chaque mise à la consommation des carburants**, lesquelles sont variables, pour un même redevable, en fonction de son statut lors de la mise à la consommation (importateur, OE, ONE, ou EA), de l'origine des carburants et de la région de destination des produits du fait de la régionalisation de la TIPP. (...)

11. La taxe est due **annuellement**. Elle est déclarée et liquidée en une seule fois, au plus tard le 10 avril de l'année suivant l'année d'imposition. (...)

Le taux de la taxe est diminué à proportion des quantités de biocarburants incorporées, durant l'année considérée, dans les carburants mis à la consommation par un redevable. Cette proportion s'exprime en pouvoir calorifique inférieur (PCI). (...)

14. Les quantités de biocarburants incorporées par un opérateur durant l'année s'apprécient par type de carburants, essences (supercarburants) et superéthanol d'une part, gazole d'autre part, et ne sont pas fongibles entre elles.

15. **Dans la mesure où la mise à la consommation des carburants s'exprime en volume, il est nécessaire d'obtenir un taux d'incorporation de biocarburant exprimé en volume.** Ce pourcentage est ensuite traduit en un taux d'incorporation en PCI, seul déductible du taux de la taxe. (...)

21. L'opérateur qui acquiert des carburants contenant déjà des biocarburants et/ou qui incorpore lui-même un certain volume de biocarburants, calcule un pourcentage total de biocarburants incorporés durant une année considérée, exprimé en volume. Ce pourcentage se calcule par filière de carburants ; il résulte du rapport entre le volume total d'un biocarburant incorporé annuellement dans un carburant et le volume total de ce carburant mis à la consommation (volume de biocarburant inclus).

Lorsque le pourcentage en volume est déterminé, il est converti en pourcentage PCI au moyen de la table d'équivalence exposée au § [17].

Dans la mesure où la quantité de référence, c'est-à-dire celle du carburant, est toujours exprimée en volume lors de la mise à la consommation, il convient de convertir en volume les teneurs en biocarburant exprimées en masse ou en PCI, pour en déduire un pourcentage global annuel d'incorporation exprimé en volume, lequel peut ensuite être converti en pourcentage PCI. Ce dernier taux peut être déduit du taux de la taxe pour le carburant considéré (...)

²⁶ Taxe Intérieure de consommation sur les Produits Pétroliers, qui a été remplacée par la Taxe Intérieure de Consommation sur les Produits Énergétiques (TICPE)

24. (...) Les quantités de biocarburants incorporées dans les essences et le superéthanol d'une part, dans le gazole d'autre part, s'apprécient de façon globale par redevable, sur une année civile. Par conséquent, la détermination du taux d'imposition nécessite de collecter ou d'établir les éléments permettant de justifier ces quantités.

(...) 25. Toute mise à la consommation en sortie d'entrepôt fiscal suspensif de carburants réputés contenir des biocarburants donne lieu à l'émission d'un "**certificat de teneur en biocarburant**". Ce document est émis ponctuellement ou mensuellement. Le taux d'incorporation exprimé en volume ne peut excéder 100 %.

Lorsque la mise à la consommation d'un carburant intervient en sortie d'usine exercée de raffinage, le certificat de teneur en biocarburant est émis par le titulaire de l'usine exercée, puis visé par le service des douanes, avant remise à l'opérateur ayant mis à la consommation le carburant.

Lorsque la mise à la consommation intervient en sortie d'entrepôt fiscal de stockage, l'entrepôt agréé détenteur de stocks de carburants, émet, sur la base d'une comptabilité matières mensuelle tenue par ses soins, un certificat de teneur en biocarburant pour toute mise à la consommation effectuée par lui-même ou par un tiers (ou "repreneur") effectuant une mise à la consommation concomitante à une cession opérée par cet entrepositaire. Le certificat de teneur est visé par le bureau de douanes de rattachement de l'entrepôt fiscal de stockage, avant remise à l'entrepôt bénéficiaire.

Lorsque la mise à la consommation intervient en suite de circulation intracommunautaire ou en suite d'importation, le certificat de teneur en biocarburant est émis ponctuellement, puis visé par le service des douanes, sur la base des indications relatives à la teneur en biocarburant portées sur le document administratif ou commercial d'accompagnement (DAA), le document administratif unique (DAU) ou tout autre document probant. A défaut d'indication, le carburant est réputé ne pas contenir de biocarburant. (...)

27. Lorsque l'acquisition de carburant additivé en biocarburant intervient dans le cadre d'un mouvement intracommunautaire ou d'une importation, le taux d'incorporation en biocarburant des carburants introduits ou importés doit être mentionné en case 18 du document administratif ou commercial d'accompagnement (DAA ou DCA) ou en case 31 du document administratif unique (DAU) ou sur tout autre document probant accompagnant les documents précités et s'y référant. A défaut d'indication, le carburant est réputé ne pas contenir de biocarburant.

Les documents probants (factures notamment) doivent contenir, en sus des éléments nécessaires à la facturation, les indications suivantes : la dénomination du carburant, sa position tarifaire et son volume, la dénomination du biocarburant et sa position tarifaire, la teneur du carburant en biocarburant exprimée soit en volume, soit en masse, soit en pouvoir calorifique inférieur. (...)

A défaut de contenir l'ensemble de ces indications, la pièce ne peut être considérée comme probante.

Que le carburant soit immédiatement mis à la consommation ou placé sous régime fiscal suspensif, le visa du bureau de douane territorialement compétent vaut certification de la pièce justifiant l'existence d'une quantité de biocarburant dans le produit importé ou introduit. Dès réception du produit, le service vérifie, en tant que de besoin, la quantité et l'espèce du biocarburant. (...)

32. Si la compensation n'est pas autorisée entre d'une part, les taux d'incorporation des supercarburants et du superéthanol, d'autre part, le taux d'incorporation du gazole, il est en revanche admis qu'un redevable dont le droit à déduction (% en PCI) au titre d'un carburant est supérieur, au terme d'une année, au taux de la taxe, puisse transmettre ce droit excédentaire à un autre redevable. Cette cession de droits à déduction prend la forme d'un "**certificat de cession**" dont le modèle est repris à l'annexe III.

*Le certificat est servi par le cédant qui déclare, au terme d'une année civile, son droit global à déduction ainsi que les droits à transférer, exprimés **en volume** de biocarburant. Ce certificat est transmis avant le 10 mars de chaque année pour visa au service des douanes (...)*

46. La déclaration annuelle, conforme aux modèles figurant aux annexes V et V bis, doit établir, par catégorie de carburant (essences et superéthanol d'une part, gazole d'autre part) :

- a) la qualité du redevable
- b) l'assiette taxable, ventilée entre ses différents composants : valeur forfaitaire, TIPP, droits de douane, redevance CPSSP ;
- c) le taux en vigueur ;
- d) le taux exprimé en PCI venant en déduction du taux en vigueur ;
- e) la liquidation de la taxe.

La déclaration est accompagnée de l'intégralité des pièces justificatives reprises au § [47] ci-après et donne lieu, le cas échéant, au paiement du montant de la taxe dont l'opérateur est redevable.

47. Les documents recevables au titre des droits à déduction sont :

- les certificats de teneur en biocarburants, accompagnés, pour les redevables détenteurs de stocks en entrepôt fiscal de stockage, de la comptabilité matières de teneur en biocarburants dûment visée par le service des douanes ;
- les certificats de cession. »

La TGAP sur les carburants a été remplacée à compter du 1er janvier 2019 par la « taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants » (la TIRIB)²⁷.

L'évaluation préalable²⁸ à cette réforme présente la TGAP sur les carburants comme ayant « pour objet d'assurer la présence d'un minimum d'énergie renouvelable au sein des quantités totales de carburants essences et gazoles. Il s'agit d'un **impôt comportemental** qui n'a pas produit de rendement, ou un rendement très faible, au cours des dernières années. Au contraire de la TICPE²⁹, qui est directement proportionnelle au volume des carburants taxés, indépendamment de leur contenu réel en énergie fossile et en énergie renouvelable, la [TGAP sur les carburants] concentre l'effort fiscal sur la quantité d'énergie fossile à laquelle le redevable aurait dû substituer de l'énergie renouvelable pour atteindre une proportion minimale d'incorporation de cette énergie, qui est définie par la loi. »

²⁷ [Article 60 du projet de loi de finances \(PLF\) pour 2019](#), devenu [l'article 192 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019](#), portant création de la taxe incitative à l'incorporation de biocarburants, prévue à [l'article 266 quinquies du code des douanes](#) ainsi modifié :

« (...) III.-La taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants est assise sur le volume total, respectivement, des essences et des gazoles pour lesquels elle est devenue exigible au cours de l'année civile.

Le montant de la taxe est calculé séparément, d'une part, pour les essences et, d'autre part, pour les gazoles.

Ce montant est égal au produit de l'assiette définie au premier alinéa du présent III par le tarif fixé au IV, auquel est appliqué un coefficient égal à la différence entre le pourcentage national cible d'incorporation d'énergie renouvelable dans les transports, fixé au même IV, et la proportion d'énergie renouvelable contenue dans les produits inclus dans l'assiette. Si la proportion d'énergie renouvelable est supérieure ou égale au pourcentage national cible d'incorporation d'énergie renouvelable dans les transports, la taxe est nulle.

IV.-Le tarif de la taxe et les pourcentages nationaux cibles d'incorporation d'énergie renouvelable dans les transports sont les suivants : (...) »

²⁸ [Évaluations préalables des articles](#) du PLF pour 2019 sous article 60 (p. 407 à 413)

²⁹ la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques, prévue à [l'article 265 du code des douanes](#)

Selon cette évaluation, un des objectifs poursuivis par la création de la TIRIB est de « **simplifie[r] la liquidation de l'impôt** en remplaçant, pour la détermination du montant de l'impôt, le renvoi aux prix forfaitaires coût-assurance-fret de chaque carburant, majorés de la TICPE, par un tarif forfaitaire unique correspondant à la moyenne de ces prix. Ce remplacement permet également de mettre fin aux effets pro-cycliques de la [TGAP sur les carburants] qui conduisent à diminuer l'incitation d'incorporation d'énergie renouvelable lorsque le cours du pétrole est bas et à l'augmenter lorsque le cours est haut. »

Les **rapports parlementaires** exposent que « l'assiette de la [TGAP sur les carburants] est déterminée conformément aux dispositions du 1° du 2 de l'article 298 du CGI et son taux évolue en fonction des objectifs nationaux d'incorporation : calculée en euros par hectolitres manquant par rapport à l'objectif, la TGAP n'est due que si ceux-ci ne sont pas atteints. Sa finalité est donc de ne pas être payée : il s'agit d'une **taxe comportementale**. »³⁰

Ils indiquent que la modernisation du dispositif est nécessaire pour deux raisons :

« En premier lieu, l'impôt est actuellement déterminé en renvoyant aux prix forfaitaires coût-assurance-fret – le "prix CAF" – de chaque carburant, majorés de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE). Aussi, la [TGAP sur les carburants] possède un effet contra-cyclique substantiel qui conduit à diminuer l'incitation d'incorporation d'énergie renouvelable lorsque le coût du pétrole est bas et à l'augmenter lorsque le cours est haut.

En second lieu, le régime fiscal des biocarburants en concurrence alimentaire n'est pas toujours cohérent avec son impact positif réel en matière environnementale. La prise en compte de matières premières qui ne sont pas en concurrence alimentaire et dont l'utilisation à vocation à s'accroître mérite, également, une appréhension plus fine. »³¹

Et ils approuvent ainsi le « **toiletage** » proposé par le gouvernement :

« Le présent article clarifie et **simplifie les modalités de calcul de la taxe** : son montant est égal au produit de la différence entre le pourcentage national cible d'incorporation d'énergie renouvelable dans les transports et la proportion d'énergie renouvelable contenue dans les produits inclus dans l'assiette.

La liquidation de la taxe est simplifiée. Ainsi, le renvoi aux prix forfaitaires coût-assurance-fret de chaque carburant majoré de la TICPE est remplacé par un tarif forfaitaire unique correspondant à la moyenne de ces prix. Ce remplacement permet de supprimer les effets pro-cycliques de la [TGAP sur les carburants] qui conduisent à diminuer l'incitation d'incorporation lorsque le cours du pétrole est bas.

La dénomination de la taxe est modifiée : la qualification de "supplément de TGAP", source de confusion, est supprimée ; il n'était pas logique de lier à la TGAP un impôt qui prend la forme d'un supplément de TICPE. Aussi, il conviendra désormais de parler de "taxe incitative à l'incorporation de biocarburants". »³²

³⁰ Rapport [n° 1302](#) enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 11 octobre 2018 fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de finances pour 2019 (n° 1255), tome III examen de la seconde partie du projet de loi de finances moyens des politiques publiques et dispositions spéciales, par M. Joël Giraud, rapporteur général, député, p. 390

³¹ Rapport [n° 1302](#), précité, p. 392

³² Rapport [n° 1302](#), précité, p. 394

Sauf erreur dans les recherches, la Cour de justice de l'Union européenne n'a jamais été saisie de la conformité de la TGAP sur les carburants au droit de l'Union et en particulier à la directive 2008/118.

La Cour de cassation n'a pas non plus statué sur cette question.

Les recherches sur la base Jurica ont permis d'identifier un seul arrêt de cour d'appel portant sur cette question : il s'agit de l'arrêt de la cour d'appel de Paris du 2 novembre 2020, [n° RG 19/05505](#), contre lequel a été formé le pourvoi n° X 21-11.995 en cours d'examen au sein de notre chambre.

Dans cet arrêt, la cour d'appel de Paris a retenu que la TGAP sur les carburants était conforme à l'économie générale des accises notamment pour les motifs suivants :

*« *Sur le grief relatif au fait que la TGAP sur les carburants est déterminée par rapport à la valeur du produit et non sur la base de la quantité du produit :*

L'article 266 quindecies du code des douanes précise que l'assiette de la TGAP est déterminée conformément aux dispositions du 1° du 2 de l'article 298 du code général des impôts selon lequel "cette valeur est établie sur la base du prix CAF moyen des produits importés ou faisant l'objet d'une acquisition intracommunautaire (...)". Les premiers juges ont justement relevé que le prix CAF n'est pas le prix réel des marchandises mais une moyenne par unité de volume applicable sur l'ensemble du quadrimestre. Le volume des marchandises est ainsi pris en compte pour leur appliquer le prix CAF moyen. De plus le taux de la TGAP sur les carburants est calculé en fonction des volumes de biocarburants incorporés dans les carburants mis à la consommation.

Il s'en déduit que la TGAP sur les carburants n'est pas exclusivement calculée par rapport à la valeur du produit mais tient également compte de sa quantité.

**Sur le grief relatif à l'absence d'exigibilité en raison de l'impossibilité de répercussion de la TGAP*

La Sarl Pétroles de la côte basque dénonce le fait que les sommes dues au titre de la TGAP telle que mise en oeuvre par l'article 266 quindecies du code des douanes ne puissent pas être répercutées sur les clients puisque la liquidation et le paiement de la taxe interviennent le 10 avril de l'année suivant la mise en consommation et donc la facturation adressée au client .

Si ce mécanisme peut effectivement créer des difficultés de répercussion d'une taxe non encore liquidée, cette difficulté ne se traduit pas nécessairement par une impossibilité. De plus, au vu de la jurisprudence citée de la CJUE et notamment l'arrêt Messer France, il suffit que les impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques soient conformes, sur ces points, à l'économie générale du droit d'accise, donc sur la détermination de la base imposable, de calcul, d'exigibilité et de contrôle de l'impôt. Cette exigence ne s'étend pas aux modalités de répercussion de la TGAP sur les carburants. »

5-2 Les éléments de l'espèce

Voir dans le même sens, Rapport général [n° 147](#) (2018-2019), tome III, volume 1, déposé par Albéric de Montgolfier, sénateur, le 22 novembre 2018, Titre IV Dispositions permanentes, I. - mesures fiscales et budgétaires non rattachées

Rapport [n° 1504](#) enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 14 décembre 2018 fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, en nouvelle lecture, sur le projet de loi de finances pour 2019 modifié par le Sénat (n° 1490), par M. Joël Giraud, rapporteur général, député, p. 581 à 586

5-2-1 Sur le moyen, pris en sa deuxième branche : la répercussion sur les consommateurs finaux

Dans la deuxième branche, la société Sopecal reproche à l'arrêt de retenir que la répercussion de la TGAP sur les carburants sur le consommateur est une possibilité, et non une obligation, cependant qu'il s'agit, selon elle, d'un élément fondamental du régime de l'accise qu'une taxe indirecte nationale supplémentaire doit respecter.

Dans ses **conclusions d'appel** (prod. MA n° 02b, p. 32 à 34), la société Sopecal soutenait que la répercussion de la TGAP sur les carburants sur le consommateur final était impossible en pratique dès lors que le régime juridique de la taxe se caractérise par une distorsion dans le temps entre l'exigibilité, qui survient lors de la mise à la consommation, et la liquidation et le paiement, auxquels il est procédé le 10 avril de l'année qui suit et qui nécessitent un examen global en fin d'année. Elle exposait que l'exploitant n'a aucune assurance que son calcul est exact tant que l'année n'est pas achevée et que la taxe potentiellement due au titre de chaque mise à la consommation de carburants peut varier à la hausse ou à la baisse jusqu'au dépôt de la déclaration annuelle en fonction des certificats d'incorporation de biocarburants obtenus et des possibilités de cessions de droits à déduction. Elle soutenait que « *le caractère non figé du montant pouvant être dû et l'impossibilité de sa répercussion ultérieure, au besoin, interdisaient au législateur d'édicter que l'exigibilité était concomitante à la mise à la consommation* » et que la TGAP sur les carburants était « *contraire aux règles sur l'exigibilité des droits d'accise* ».

Par motifs propres et adoptés, **l'arrêt** retient que la TGAP sur les carburants, qui poursuit une finalité environnementale spécifique, est une taxe indirecte à finalité spécifique au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118 et que ce texte n'impose pas aux Etats membres de répercuter une telle taxe sur le consommateur final, cette répercussion n'étant qu'une possibilité (arrêt, p. 8, § 3 ; jugement, prod. MA n° 01, p. 12, § 2, p. 15, § 7, et p. 16, § 2).

Dans le **MA** et ses **observations complémentaires**, la société Sopecal soutient que, pour être conforme à l'économie générale des droits d'accise, une taxe indirecte à finalité spécifique doit nécessairement faire l'objet d'une répercussion sur le consommateur/utilisateur final. Elle soutient que la caractéristique inhérente à une taxe indirecte, qui repose sur la séparation entre l'assujetti et le redevable effectif, qui est le consommateur final, n'est pas la faculté discrétionnaire pour les Etats membres d'en prévoir la répercussion, mais la possibilité concrète, matérielle, pour l'assujetti de répercuter cette taxe sur le redevable effectif, cette possibilité constituant un élément fondamental des droits d'accise et relevant de leur économie générale. Elle soutient en conséquence qu'en jugeant que la répercussion de la TGAP sur les carburants sur le consommateur final n'était que facultative, cette condition ne relevant pas de l'économie générale des accises, et, partant, que l'absence de répercussion de la TGAP sur les carburants sur le consommateur final était une circonstance inopérante, la cour d'appel a violé l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118.

Elle demande à titre subsidiaire, si la Cour de cassation devait déceler dans cette question une difficulté sérieuse, de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne : « *l'article 1er, paragraphe 2, de la directive n° 2008/118 doit-il être interprété en ce sens que relèvent de l'économie générale des droits d'accise les modalités de répercussion d'une imposition indirecte ?* »

Dans le **MD**, l'administration des douanes oppose que la répercussion sur le consommateur final de la taxe indirecte à finalité spécifique admise par la directive 2008/118 n'est pas un élément fondamental du régime juridique de l'accise qu'une telle taxe doit nécessairement respecter, dès lors qu'une telle répercussion ne constitue pas une caractéristique inhérente à la nature des impositions indirectes telles que les droits d'accise (invoquant les [conclusions](#) de l'avocat général, point 57, sous l'arrêt Commission/Belgique, précité) mais qu'il ne s'agit, en toute hypothèse, que d'une faculté et non d'une obligation (invoquant les [conclusions](#) de l'avocat général, point 31, sous l'arrêt Messer France, précité). Il en déduit que l'impossibilité de répercuter dans tous les cas la TGAP sur les carburants sur les consommateurs finaux de carburants n'en fait pas une taxe contraire au régime communautaire des droits d'accise. Il ajoute qu'à supposer même qu'une telle répercussion fasse partie des règles applicables aux droits d'accise, les Etats membres n'avaient pas nécessairement à en assurer l'application, puisqu'ils n'étaient tenus que de se conformer à l'« économie générale » du régime communautaire des droits d'accise, et non à l'intégralité des règles de ce régime, et soutient que la TGAP sur les carburants doit être regardée comme étant conforme à l'économie générale du régime communautaire des accises, dès lors qu'elle respecte les règles du régime des droits d'accise afférentes au calcul et à l'exigibilité de ces droits.

5-2-2 Sur le moyen, pris en sa troisième branche : la base d'imposition de la TGAP sur les carburants

Dans la troisième branche, la société Sopecal reproche à l'arrêt de l'avoir condamnée au paiement de la TGAP sur les carburants, dont la base d'imposition fixée par référence à l'article 298, 2, 1°, du code général des impôts, n'est, selon elle, pas conforme à l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118.

Par motifs propres et adoptés, l'arrêt retient que le prix CAF servant à déterminer l'assiette de la TGAP sur les carburants n'est pas le prix réel des marchandises mais une moyenne par unité de volume applicable sur l'ensemble du quadrimestre. Il ajoute que le taux de la TGAP sur les carburants est aussi calculé en fonction des volumes de biocarburant incorporés dans l'essence ou le gazole mis à la consommation, de sorte que cette taxe n'est pas exclusivement calculée par rapport à la valeur du produit, mais tient aussi compte de sa qualité. Il retient encore que la TGAP sur les carburants est exigible au moment de la mise à la consommation des produits et que l'absence de concomitance entre l'exigibilité de la taxe et ses déclaration et liquidation au plus tard le 10 avril de chaque année n'est pas contraire à la directive 2008/118 qui n'impose pas aux Etats membres de faire correspondre ces deux moments. Il relève encore que la taxe est calculée pour chaque période de mise à la consommation par le redevable, de sorte qu'elle est exigible à ce moment précis, quand bien même le paiement interviendrait le 10 avril de l'année suivante. Il en déduit que la TGAP sur les carburants est conforme à l'économie générale des règles européennes en matière d'accises (arrêt, p. 8, *in fine*, et p. 9, §§ 1 à 3 ; jugement, p. 13, *in fine*, p. 14 et p. 15, §§ 1 à 3).

Dans le **MA et ses observations complémentaires**, la société Sopecal soutient que l'assiette de la TGAP sur les carburants est déterminée par rapport à la valeur du produit, et non exclusivement au regard de sa quantité, ce qui rend cette taxe contraire à la directive 2008/118. Elle ajoute que le fait que le prix appliqué soit moyen n'y change rien et que le fait que le taux de la TGAP soit calculé en fonction des volumes de biocarburants incorporés est inopérant.

A titre subsidiaire, elle demande à la Cour de cassation de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante: « *L'article 1, paragraphe 2, de la directive n° 2008/118 relative au régime général d'accise du 16 décembre 2008 doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose au maintien d'une "taxe indirecte à finalité spécifique", dont les caractéristiques sont incompatibles avec l'économie générale des règles des droits d'accise, lorsque la base d'imposition est celle utilisée pour calculer la TVA due en cas de mise à la consommation des carburants, à savoir une valeur fixée forfaitairement pour chaque quadrimestre par décision du directeur général des douanes sur la base du prix CAF moyen des produits importés, ou faisant l'objet d'une acquisition intracommunautaire (majoré du montant des droits de douane applicables aux produits de l'espèce en régime de droit commun en tarif minimum et des taxes et redevances perçues lors de la mise à la consommation, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée), étant précisé que cette valeur forfaitaire est révisable dans le cas où les prix CAF des produits pétroliers accusent une variation en plus ou en moins, égale ou supérieure à 10 % par rapport aux prix ayant servi de base au calcul de cette valeur (1° du 2 de l'article 298 du code général des impôts français) ? »*

Dans le **MD**, l'administration des douanes oppose que la TGAP sur les carburants est calculée en fonction des quantités de carburant mises à la consommation, de sorte que son assiette et sa liquidation satisfont à l'économie générale des règles communautaires gouvernant les accises et que l'arrêt n'encourt pas le grief du moyen. Il soutient que la question posée, qui ne laisse place à aucun doute sérieux, n'a pas à être transmise à la Cour de justice à titre préjudiciel.

Il appartiendra à la chambre d'apprécier les mérites du moyen au vu de l'ensemble de ces éléments.