



Commentaire

Décision n° 2021-946 QPC du 19 novembre 2021

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)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 9 septembre 2021 par la Cour de cassation (chambre commerciale, arrêt n° 730 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Pétroles de la côte basque, portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du 2° du paragraphe III de l'article 266 *quindecies* du code des douanes, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

Dans sa décision n° 2021-946 QPC du 19 novembre 2021, le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions conformes à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

1. – L'incitation à l'incorporation de biocarburants dans les carburants d'origine fossile par l'instauration d'une « TGAP-carburant »

Instituée par la loi de finances pour 1999¹, 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 polluants². Elle porte ainsi sur diverses activités, allant du stockage de déchets à la production de certaines

¹ Loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999, article 45. Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2000, cette taxe est codifiée aux articles 266 *sexies* et suivants du code des douanes.

² Conformément au principe dit du « pollueur-payeur », cette fiscalité incite les producteurs et les consommateurs à modifier leurs comportements de manière à réduire la consommation de produits polluants et limiter le développement de certaines activités.

substances³, et s'est appliquée, jusqu'à une période récente, à la distribution de carburants sur le marché intérieur⁴.

La loi de finances pour 2005⁵ prévoyait en effet l'assujettissement des personnes mettant à la consommation certains carburants, essence ou gazole, à un prélèvement supplémentaire de TGAP. Codifiée à l'article 266 *quindecies* du code des douanes, cette « TGAP-carburant » devait inciter à l'incorporation progressive d'une quantité minimale de biocarburants aux carburants d'origine fossile en permettant de réduire le montant du prélèvement à concurrence des parts incorporées⁶.

* L'objectif poursuivi par le législateur était, en premier lieu, de réduire les émissions de gaz à effet de serre (GES). Lors des débats parlementaires, cette réforme a ainsi été présentée comme l'un des moyens, pour la France, de remplir ses obligations environnementales en la matière : « *La France, en signant l'accord de Kyoto, s'est engagée à réduire les émissions de gaz à effet de serre et à porter de 16 à 21 %, donc de façon non négligeable, la part des énergies renouvelables dans son bilan énergétique. (...) Il faut donc mobiliser la biomasse, en particulier les biocarburants, [qui constituent] l'un des rares moyens d'atteindre cet objectif* »⁷.

Il s'agissait également pour le législateur de respecter les objectifs fixés par la directive de 2003/30/CE⁸ de recours aux énergies renouvelables dans le secteur des transports et de mettre en œuvre le « plan biocarburants » arrêté par la France en 2004.

Si l'incorporation de biocarburants n'était pas rendue obligatoire, le mode de calcul du prélèvement supplémentaire était très incitatif : son taux étant égal à la différence entre le taux d'incorporation-cible et le taux d'incorporation constaté, seuls les distributeurs n'étant pas parvenu à atteindre ce seuil en étaient redevables. Cette logique a conduit à qualifier ce prélèvement de « TGAP sanction ».

³ Sont notamment concernées les activités touchant aux déchets industriels, à la production de lubrifiants, de produits de lessive ou aux activités d'extraction.

⁴ La loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 a en effet substitué à la TGAP sur les carburants la taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants (TIRIB), dont le régime juridique a été présenté dans le commentaire de la décision n° 2019-808 QPC, *Société Total raffinage France (Soumission des biocarburants à base d'huile de palme à la taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants)*.

⁵ Loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, article 32.

⁶ La liste de ces biocarburants est prévue à l'article 265 du code des douanes. Leur nature varie selon qu'ils ont vocation à être incorporés à de l'essence ou à du gazole.

⁷ Intervention de M. Charles de Courson en défense de l'amendement 412, 3^e rect. Compte-rendu des débats de l'Assemblée nationale, 2^{ème} séance du 22 octobre 2004.

⁸ Directive 2003/30/CE du Parlement européen et du Conseil du 8 mai 2003 visant à promouvoir l'utilisation de biocarburants ou autres carburants renouvelables dans les transports.

* En second lieu, le législateur souhaitait favoriser le développement d'une filière de production agricole française consacrée aux biocarburants⁹. À cette fin, l'article 266 *quindecies* prévoyait, dans sa rédaction initiale, le relèvement progressif du taux d'incorporation-cible. Fixé à 1,2 % en 2005, ce dernier devait atteindre progressivement 5,75 % en 2010. Cet objectif final a toutefois été porté à 7 % dès la loi de finances pour 2006¹⁰.

Le choix d'une telle progressivité était justifié par le ministre au motif qu'il restait « *un certain nombre de problèmes pratiques à régler. Il faut bien voir que le travail que nous engageons dans ce domaine est nouveau et que les unités de production ne sont pas en si grand nombre pour absorber le choc éventuel d'une demande forte. Si [un] sous-amendement [visant à majorer ces taux] était adopté, on risquerait de se trouver dans une situation paradoxale, avec d'un côté des unités de production insuffisantes, de l'autre, des entreprises ne trouvant pas à se fournir mais qui seraient fortement surtaxées, sans que la réalité le justifie* »¹¹.

La TGAP-carburant avait donc pour objet de favoriser le développement des biocarburants, moins émetteurs de GES que les carburants d'origine fossile, tout en tenant compte des capacités d'approvisionnement des distributeurs, notamment au regard de l'état de la production nationale de biocarburants.

À ce titre, un mécanisme de cession de droits excédentaires était mis en œuvre par le décret du 6 février 2006¹² pour permettre aux opérateurs incorporant une part de biocarburants supérieure au plafond fixé par la loi de céder ce droit excédentaire à un autre redevable. Ainsi, l'objectif poursuivi n'était pas de sanctionner ces opérateurs ou de les soumettre à une nouvelle taxe de rendement, mais bien d'inciter à un changement de pratiques dans ce secteur fortement émetteur de GES.

2. – La prise en compte progressive des biocarburants dits « avancés » dans le calcul de la TGAP-carburant

a. Les critiques formulées à l'encontre des biocarburants conventionnels

⁹ Au-delà des moindres émissions de GES que permettrait le développement d'une filière nationale par rapport à l'importation de biocarburants, cette démarche visait également à réduire la dépendance énergétique au pétrole et à encourager la mise en place d'un nouveau secteur d'activité et d'emploi.

¹⁰ Loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006.

¹¹ Intervention de M. Jean-François Copé, ministre délégué, en défense de l'amendement I-329 présenté par le Gouvernement. Compte-rendu des débats du Sénat, 29 novembre 2004.

¹² Décret n° 2006-127 du 6 février 2006 relatif aux modalités d'application de l'article 266 *quindecies* du code des douanes.

* Le développement des biocarburants conventionnels a suscité des critiques tenant aux conditions de leur production, qui pouvait être source d'émissions de GES importantes ou de dégradation des espaces naturels du fait de changements d'affectation des sols inopportuns (emprises agricoles croissantes, défrichement de zones forestières ou de tourbières, *etc.*) et de la concurrence avec la production de denrées alimentaires.

Par conséquent, les objectifs d'incorporation de biocarburants dans les carburants traditionnels, fixés au niveau européen et national, ont évolué de manière à garantir le respect de critères de durabilité¹³ et à favoriser l'essor de biocarburants dits avancés.

Il existe en effet deux filières de biocarburants :

- les filières liquides constituées principalement, d'une part, de la famille des alcools¹⁴ pour l'incorporation à l'essence (comme le bioéthanol) et, d'autre part, de la famille des huiles¹⁵ pour l'incorporation au gazole (comme le biodiesel) ;
- les filières gazeuses qui produisent notamment du gaz naturel pour véhicules.

Au sein de ces filières, trois générations de biocarburants peuvent être distinguées :

- les biocarburants de première génération sont fabriqués directement à partir de productions agricoles : betterave, céréales, canne à sucre, colza, tournesol, soja, palme. Pour cette raison, ils sont dits « en concurrence alimentaire », c'est-à-dire que leur production peut se faire au détriment de cultures vivrières qui sont alors conduites à s'étendre vers d'autres terres qui, jusqu'ici inexploitées, pouvaient constituer un important lieu de stockage du carbone (forêts, tourbières, *etc.*) ;
- les biocarburants de deuxième génération sont issus de matières premières d'origine animale ou végétale non comestibles (notamment les résidus ou déchets de la filière agroalimentaire). Leur production n'est pas en concurrence avec celle de denrées alimentaires et elle dispose ainsi d'un meilleur bilan environnemental que la première génération en matière de consommation d'espace, d'eau ou d'engrais ;

¹³ Fondés sur des objectifs de réduction des émissions de GES et la protection de certains espaces naturels ou dédiés à la production alimentaire.

¹⁴ Produits par la fermentation du sucre de betterave ou de canne, ou à partir d'amidon de blé ou de maïs.

¹⁵ Fabriquées à partir d'huile extraite du colza et du tournesol, de soja et de palme, ou de graisses animales ou d'huiles alimentaires usagées.

- les biocarburants de troisième génération découlent de la production d'hydrogène par des micro-organismes, ce qui permet de s'affranchir de toute emprise au sol.

Seule la première génération de biocarburants a atteint le stade industriel, tandis que la deuxième repose sur des technologies matures mais qui demeurent au stade du développement et que la troisième génération n'en est qu'au stade de la recherche.

* À l'échelle européenne, tout en rappelant l'utilité des biocarburants pour réduire les émissions de GES et en fixant à chaque État membre un objectif obligatoire de 10 % d'énergie renouvelable dans les transports¹⁶, la directive dite « RED 1 » du 23 avril 2009 a encadré de manière plus stricte la production des biocarburants¹⁷ :

- l'exploitation de certains milieux naturels ou de certaines terres cultivées pour les produire est désormais interdite ;

- des règles de traçabilité et de contrôle de l'origine de ces biocarburants doivent être mises en œuvre par les États membres ;

- le développement des biocarburants avancés doit être privilégié.

* Au niveau national, dans un rapport de 2012 étudiant les diverses formes d'aide aux biocarburants et leur efficacité¹⁸, la Cour des comptes considérait que la TGAP-carburant était un outil efficace dont le taux devait être maintenu à un niveau élevé pour conserver son caractère incitatif, tout en prenant en compte les capacités de production de biocarburants. Elle estimait, à ce titre, qu'« *une sanction pécuniaire du non-respect d'un objectif qui ne peut être atteint sans contrevenir aux dispositions des directives européennes, et présenterait par conséquent un caractère automatique, pourrait elle-même être considérée comme non conforme au droit communautaire* » et rappelait, en ce sens, la nécessité de prévoir des taux d'incorporation réalistes¹⁹.

Elle recommandait, en revanche, de supprimer progressivement le dispositif prévu à l'article 265 bis A du code des douanes, qui permettait la défiscalisation de la taxe

¹⁶ Auparavant, les objectifs d'incorporation de biocarburants étaient uniquement indicatifs.

¹⁷ Article 17 de la directive 2009/28/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables et modifiant puis abrogeant les directives 2001/77/CE et 2003/30/CE (dite « *Renewable Energy Directive* »).

¹⁸ Cour des comptes, « La politique d'aide aux biocarburants », rapport public thématique, janvier 2012.

¹⁹ La Cour souligne par exemple que « *l'impossibilité physique due au fait que le SP95E10 ne peut et ne pourra à lui seul satisfaire les taux d'incorporation au niveau de 7 % en pouvoir calorifique inférieur pour l'éthanol, fait passer la TGAP d'un instrument de dissuasion, c'est-à-dire de non emploi, à une taxe obligatoire. Ceci vient en contravention des règles européennes et fragilise juridiquement le dispositif* », p. 71 du rapport précité.

intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) due au titre des biocarburants produits par des unités de production agréées, jugée globalement inefficace.

b. Le soutien au développement des biocarburants avancés

L'ordonnance n° 2011-1105 du 14 septembre 2011²⁰, prise pour transposer les dispositions de la directive « RED 1 », a subordonné le bénéfice de la réduction du taux de la TGAP-carburant à l'incorporation de biocarburants respectant des critères de durabilité²¹ ainsi que certaines règles de traçabilité.

Puis, pour faire suite aux recommandations de la Cour des comptes sur la fiscalité applicable aux biocarburants, le législateur a réformé, de manière plus générale, les aides fiscales apportées à ce secteur.

* La loi de finances pour 2014 a modifié l'article 266 *quindecies* du code des douanes et introduit une distinction dans le mode de calcul du taux de taxation applicable aux filières essence et gazole.

À partir du 1^{er} janvier 2014, en application du 1^o du paragraphe III de cet article, le taux de la taxe est fixé à 7 % pour la filière essence. Par conséquent, si la part de biocarburants incorporée est supérieure ou égale à ce taux de 7 %, le distributeur n'acquies pas de TGAP. Si elle est inférieure, le taux réel de la taxe est égal à la différence entre ce taux cible et la part de biocarburant incorporée.

Dans la filière gazole, en application du 2^o du paragraphe III de ce même article (**les dispositions objet de la QPC commentée**), ce taux est fixé à 7,7 % se décomposant en :

- 7 % au maximum pour les biocarburants produits à partir de plantes oléagineuses ;
- 0,7% au plus pour les biocarburants avancés, « *produits à partir de matières premières d'origine animale ou végétale énumérées à l'article 21 de la directive [RED 1]* ».

Il s'agit d'un double plafond : l'énergie excédentaire incorporée au titre de l'une ou de l'autre de ces deux catégories de biocarburants ne peut pas être prise en compte

²⁰ Ordonnance n° 2011-1105 du 14 septembre 2011, portant transposition des directives 2009/28/CE et 2009/30/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 dans le domaine des énergies renouvelables et des biocarburants.

²¹ Critères prévus aux articles L. 661-3 à L. 661-6 du code de l'énergie.

pour atteindre l'objectif de 7,7 %. En d'autres termes, un distributeur ayant incorporé une part de biocarburants conventionnels de 6 % et une part de biocarburants avancés de 1,7% ne pourra réduire le taux de TGAP à acquitter qu'à hauteur de 6,7 % (soit 6 points pour les premiers et 0,7 point pour les seconds). Il n'y a donc pas de report possible d'une catégorie de biocarburant vers l'autre²².

* Introduit par un amendement du Gouvernement à la loi de finances pour 2014 précitée, ce mode de calcul de la TGAP, propre à la filière gazole, a été présenté comme permettant la mise en œuvre du « *principe de la pause dans le développement des biocarburants produits à partir de cultures à vocation alimentaire* » et l'accroissement progressif de « *la part des biocarburants produits à partir d'autres sources, en tenant compte de la maturité technologique, et de la disponibilité en matières premières* »²³.

Selon le ministre délégué au budget, « *ce principe [de pause] est important pour assurer un équilibre entre les filières de biocarburants et les autres usages de la biomasse, dont les usages alimentaires. Ce principe d'équilibre est d'ailleurs repris dans les discussions actuelles autour de la directive de révision des directives [sur les énergies renouvelables]. Il est, en revanche, parallèlement souhaitable de promouvoir les biocarburants qui ne sont pas issus de culture à usage alimentaire. C'est pourquoi le présent amendement relève de 0,7 point la taxe d'incorporation de ces nouveaux biocarburants dans le gazole* »²⁴.

En application de ces dispositions, les distributeurs de gazole ne pouvaient donc être totalement exonérés de TGAP que lorsqu'ils cumulaient, dans les carburants mis à la consommation en France, l'incorporation de biocarburants conventionnels et de biocarburants avancés à hauteur des taux-cible applicables respectivement à ces deux catégories.

B. – Origine de la QPC et question posée

Après un contrôle réalisé en 2015, l'administration des douanes avait constaté que la société requérante, qui exerce une activité d'achat et de revente de combustibles et de carburants, n'avait pas acquitté la TGAP due au titre des années 2013, 2014 et 2015. L'administration avait relevé, à ce titre, que la société requérante avait majoré

²² Toutefois, les opérateurs ont la possibilité de céder à un autre redevable leur droit excédentaire, comme précédemment rappelé.

²³ Exposé sommaire de l'amendement n° 455 déposé par le Gouvernement le 12 décembre 2013, en nouvelle lecture à l'Assemblée nationale.

²⁴ Intervention de M. Bernard Cazeneuve, ministre délégué au budget, compte-rendu des débats à l'Assemblée nationale, 1^{ère} séance du 13 décembre 2013.

la part d'énergie renouvelable prise en compte pour le calcul de la taxe en cumulant la part des biocarburants avancés et celle des biocarburants conventionnels incorporés à ses carburants, sans prendre en compte les plafonds distincts fixés par la loi pour ces deux catégories. Il en était résulté une minoration irrégulière du montant de la taxe due.

Le 20 octobre 2016, l'administration des douanes avait, par conséquent, émis à l'encontre de la société requérante un avis de mise en recouvrement des sommes éludées. Après le rejet de la réclamation formée contre cette décision, la société avait introduit un recours devant le juge judiciaire afin d'en obtenir l'annulation.

Par un jugement du 15 février 2019, le tribunal de grande instance avait rejeté cette demande et déclaré l'avis de mise en recouvrement régulier, tant sur la forme que sur le fond. La société requérante avait interjeté appel de cette décision. À cette occasion, elle avait soulevé une QPC dirigée contre le 2° du III de l'article 266 *quindecies* du code des douanes.

Par un arrêt du 10 février 2020, la cour d'appel avait refusé de transmettre la QPC, puis, par un arrêt du 2 novembre 2020, avait confirmé le jugement rendu.

La société requérante avait alors formé un pourvoi en cassation, à l'occasion duquel elle avait de nouveau soulevé une QPC dirigée contre ces dispositions.

Par son arrêt précité du 9 septembre 2021, la Cour de cassation l'avait renvoyée au Conseil constitutionnel au motif que « *La question posée présente un caractère sérieux en ce que les calculs de l'exonération de la TGAP "carburant" dont bénéficient les entreprises qui incorporent une certaine quantité de biocarburants au gazole qu'elles commercialisent favorisent les biocarburants les plus polluants, introduisant ainsi une rupture d'égalité en matière de fiscalité des biocarburants qui peut apparaître sans rapport avec les objectifs environnementaux que le législateur a déclaré poursuivre lorsqu'il a modifié, par la loi contestée, les modalités de la comptabilisation de ces biocarburants, traditionnels et avancés* ».

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

La société requérante reprochait à ces dispositions de prévoir que les distributeurs de gazole incorporant des biocarburants dits traditionnels bénéficiaient d'un avantage fiscal supérieur à celui reconnu aux distributeurs incorporant des biocarburants dits avancés alors même que cette seconde génération de biocarburants avait un effet bénéfique sur l'environnement supérieur aux biocarburants traditionnels. Selon elle,

il en résultait une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi qui était uniquement de réduire les émissions de GES. Pour ces motifs, elle soutenait que ces dispositions étaient contraires aux principes d'égalité devant la loi et devant l'impôt.

Par ailleurs, la société requérante considérait que, en soumettant à un régime fiscal moins favorable les distributeurs mettant sur le marché des carburants moins polluants, ces dispositions méconnaissaient les articles 3 et 4 de la Charte de l'environnement de 2004.

A. – La jurisprudence constitutionnelle relative aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques en matière de fiscalité incitative

* Les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 consacrent respectivement le principe d'égalité devant la loi et le principe d'égalité devant les charges publiques. Sur leur fondement, le Conseil constitutionnel a contrôlé à plusieurs reprises des mesures fiscales comportementales, parfois destinées à protéger l'environnement.

Le Conseil met en œuvre un contrôle plus exigeant en matière de fiscalité incitative qu'en matière de fiscalité de rendement. En effet, dès lors que le but du législateur est de susciter un comportement, le Conseil constitutionnel vérifie que l'assiette et le taux sont en adéquation avec l'objectif poursuivi par la loi. Sans se substituer au Parlement dans l'appréciation de l'opportunité du régime fiscal en cause, le Conseil opère un contrôle qui va au-delà de la simple erreur manifeste d'appréciation²⁵.

* Ainsi, dans la décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000, le Conseil a jugé que « *conformément à l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être assujettis les contribuables ; que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs* »²⁶.

Le Conseil se prononçait alors sur l'extension de la TGAP à l'électricité et aux produits énergétiques d'origine fossile. Il a examiné, d'abord, l'objet de la loi : « *il ressort tant de l'exposé des motifs de la loi déferée que des débats parlementaires*

²⁵ Voir en ce sens le commentaire accompagnant la décision n° 2015-482 QPC du 17 septembre 2015, *Société Gurdebeke SA (Tarifs de la taxe générale sur les activités polluantes portant sur les déchets non dangereux)*.

²⁶ Décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances rectificative pour 2000*, cons. 34.

[...] que l'objectif de la mesure est, dans le cadre des engagements internationaux de la France, de renforcer la lutte contre l'"effet de serre" en incitant les entreprises à maîtriser leur consommation de produits énergétiques ». Puis, il a apprécié si la différence de traitement instaurée par ces dispositions se fondait sur des critères objectifs et rationnels au regard de cet objet : il a ainsi constaté « d'une part, que les modalités de calcul de la taxe [...] pourraient conduire à ce qu'une entreprise soit taxée plus fortement qu'une entreprise analogue, alors même qu'elle aurait contribué de façon moindre au rejet de gaz carbonique dans l'atmosphère » en raison d'un trop grand nombre d'exonérations et « d'autre part, qu'il est prévu de soumettre l'électricité à la taxe, alors pourtant qu'en raison de la nature des sources de production de l'électricité en France, la consommation d'électricité contribue très faiblement au rejet de gaz carbonique et permet, par substitution à celle des produits énergétiques fossiles, de lutter contre l'"effet de serre" ».

Le Conseil en a conclu que « *les différences de traitement qui résulteraient de l'application de la loi ne sont pas en rapport avec l'objectif que s'est assigné le législateur* » et a censuré les dispositions en cause comme « *contraires au principe d'égalité devant l'impôt* »²⁷.

Dans sa décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, le Conseil a censuré la contribution carbone, au motif que trop de secteurs en étaient totalement exemptés, en contradiction avec l'objectif visé de lutte contre le réchauffement climatique. Ainsi, le Conseil a jugé : « *Considérant qu'il ressort des travaux parlementaires que l'objectif de la contribution carbone est de "mettre en place des instruments permettant de réduire significativement les émissions" de gaz à effet de serre afin de lutter contre le réchauffement de la planète ; que, pour atteindre cet objectif, il a été retenu l'option "d'instituer une taxe additionnelle sur la consommation des énergies fossiles" afin que les entreprises, les ménages et les administrations soient incités à réduire leurs émissions ; que c'est en fonction de l'adéquation des dispositions critiquées à cet objectif qu'il convient d'examiner la constitutionnalité de ces dispositions ; / Considérant que des réductions de taux de contribution carbone ou des tarifications spécifiques peuvent être justifiées par la poursuite d'un intérêt général, tel que la sauvegarde de la compétitivité de secteurs économiques exposés à la concurrence internationale ; que l'exemption totale de la contribution peut être justifiée si les secteurs économiques dont il s'agit sont spécifiquement mis à contribution par un dispositif particulier ; qu'en l'espèce, si certaines des entreprises exemptées du paiement de la contribution carbone sont soumises au système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union européenne, il*

²⁷ *Ibid.*, cons. 35 à 38.

est constant que ces quotas sont actuellement attribués à titre gratuit et que le régime des quotas payants n'entrera en vigueur qu'en 2013 et ce, progressivement jusqu'en 2027 ; qu'en conséquence, 93 % des émissions de dioxyde de carbone d'origine industrielle, hors carburant, seront totalement exonérées de contribution carbone ; que les activités assujetties à la contribution carbone représenteront moins de la moitié de la totalité des émissions de gaz à effet de serre ; que la contribution carbone portera essentiellement sur les carburants et les produits de chauffage qui ne sont que l'une des sources d'émission de dioxyde de carbone ; que, par leur importance, les régimes d'exemption totale institués par l'article 7 de la loi déferée sont contraires à l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique et créent une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »²⁸.

* Dans sa décision n° 2019-808 QPC du 11 octobre 2019, le Conseil était saisi de dispositions relatives à la taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants qui interdisaient la prise en compte, pour le calcul de cette taxe, des seuls biocarburants issus de l'huile de palme.

Le Conseil a appliqué sa grille d'analyse classique. Il a tout d'abord déterminé quel était l'objet poursuivi par le législateur : « *il ressort des travaux préparatoires que, en instituant la taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants, le législateur a entendu lutter contre les émissions de gaz à effet de serre dans le monde. À ce titre, il a cherché à réduire tant les émissions directes, notamment issues des carburants d'origine fossile, que les émissions indirectes, causées par la substitution de cultures agricoles destinées à produire des biocarburants à celles destinées à l'alimentation, conduisant à la mise en culture, à des fins alimentaires, de terres non agricoles présentant un important stock de carbone, telles que les forêts ou les tourbières* ». Puis il a constaté qu' : « *en adoptant les dispositions contestées, le législateur s'est fondé sur le constat que l'huile de palme se singularise par la forte croissance et l'importante extension de la surface mondiale consacrée à sa production, en particulier sur des terres riches en carbone, ce qui entraîne la déforestation et l'assèchement des tourbières. Il a ainsi tenu compte du fait que la culture de l'huile de palme présente un risque élevé, supérieur à celui présenté par la culture d'autres plantes oléagineuses, d'induire indirectement une hausse des émissions de gaz à effet de serre* ». Il en a ainsi déduit que le critère retenu par le législateur était donc cohérent au regard de l'objet poursuivi par la loi de réduction des GES.

²⁸ Décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 81 et 82.

Le Conseil a également rappelé les limites inhérentes à son office lorsque sont en cause certaines données techniques et scientifiques. Il a ainsi relevé qu'il ne dispose pas d'un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement et qu'il ne lui appartenait pas de « *remettre en cause l'appréciation par le législateur des conséquences pour l'environnement de la culture des matières premières en question, dès lors que cette appréciation n'est pas, en l'état des connaissances, manifestement inadéquate* ». Le Conseil ne s'interdit donc pas tout contrôle sur ce point, mais ce contrôle demeure limité.

Il en a déduit que « *en excluant pour le calcul de la taxe la possibilité de démontrer que l'huile de palme pourrait être produite dans des conditions particulières permettant d'éviter le risque de hausse indirecte des émissions de gaz à effet de serre, le législateur a, en l'état des connaissances et des conditions mondiales d'exploitation de l'huile de palme, retenu des critères objectifs et rationnels en fonction du but poursuivi. Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit donc être écarté* »²⁹.

De même, dans sa décision n° 2013-666 DC du 11 avril 2013, le Conseil était saisi de dispositions qui prévoyaient un système de bonus-malus applicable qu'à certaines énergies. Le Conseil a jugé : « *Considérant que, [...] le dispositif de bonus-malus n'est applicable qu'à la consommation des énergies de réseau que sont "l'électricité, le gaz naturel et la chaleur en réseau" ; que, par le dispositif qu'il a adopté, le législateur a entendu prendre en compte, d'une part, les coûts élevés d'investissement nécessaires au développement tant de la distribution de ces énergies que, pour l'électricité, des nouvelles capacités de production et, d'autre part, les modalités particulières selon lesquelles ces énergies sont distribuées ; que le principe d'égalité devant les charges publiques n'impose pas que le dispositif [...] soit étendu aux autres énergies qui ne présentent pas ces caractéristiques* »³⁰.

De même, dans le cadre de la protection de l'environnement, le Conseil peut prendre en compte plusieurs intérêts poursuivis par le législateur. Ainsi, dans sa décision n° 2020-813 DC du 28 décembre 2020, le Conseil a écarté un grief dirigé contre des dispositions qui visaient à renchérir le prix des véhicules lourds mais ne s'appliquaient pas à ceux de ces véhicules qui étaient électriques ou à hydrogènes. Il a alors jugé : « *il résulte des travaux préparatoires que le législateur a estimé que les véhicules de tourisme les plus lourds causent des nuisances environnementales*

²⁹ Décision n° 2019-808 QPC du 11 octobre 2019, *Société Total raffinage France (Soumission des biocarburants à base d'huile de palme à la taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants)*, paragr. 7 à 9.

³⁰ Décision n° 2013-666 DC du 11 avril 2013, *Loi visant à préparer la transition vers un système énergétique sobre et portant diverses dispositions sur la tarification de l'eau et sur les éoliennes*, cons. 12.

spécifiques résultant de l'importance des consommations de matériaux et d'énergie que leur construction et leur usage nécessitent ainsi que de l'espace qu'ils occupent dans le trafic routier. En adoptant les dispositions contestées, le législateur a, dans le cadre de son action en faveur de l'environnement, entendu décourager l'acquisition de tels véhicules en renchérissant leur prix. [...] si les dispositions contestées exonèrent de cette taxe, quel que soit leur poids, certains véhicules hybrides électriques et les véhicules électriques ou à hydrogène, cette différence de traitement est justifiée par la volonté du législateur d'éviter que cette taxe décourage l'achat de véhicules dont il estime l'empreinte environnementale globalement plus faible et dont il encourage, par ailleurs et pour ce motif, l'acquisition »³¹.

* Le Conseil constitutionnel a parfois émis des réserves d'interprétation afin de restaurer la cohérence entre l'assiette de l'impôt et l'objectif poursuivi par le législateur.

Dans la décision n° 2010-57 QPC du 18 octobre 2010, la loi excluait de l'assiette de la TGAP les déchets inertes (non polluants) stockés par les exploitants d'installations spécialement destinées à cette fonction. Le Conseil a alors formulé une réserve, sur le fondement de l'égalité devant les charges publiques, étendant le champ de cette exclusion à l'ensemble des exploitants d'installations recevant des déchets inertes, y compris lorsque ces installations ne sont pas spécialement destinées à cette fin³².

Dans sa décision n° 2012-251 QPC du 8 juin 2012, le Conseil était saisi d'une taxe sur les boues d'épuration, visant à financer un fonds permettant de favoriser l'élimination des boues d'épuration par voie d'épandage agricole en garantissant aux exploitants agricoles et aux propriétaires fonciers l'indemnisation des dommages écologiques liés à l'épandage. Au regard d'un tel objectif, le Conseil a énoncé une réserve d'interprétation selon laquelle cette taxe ne saurait être assise que sur les boues d'épuration que le producteur a l'autorisation d'épandre, et non sur toutes les boues produites. En effet, lorsque le producteur n'a pas l'autorisation d'épandre des boues, celles-ci ne sont pas distinctes des autres déchets, qui ne peuvent être éliminés que par stockage ou par incinération. Les inclure dans l'assiette de la taxe aurait donc entraîné une différence de traitement sans rapport direct avec l'objet de cette taxe³³.

Dans sa décision n° 2015-482 QPC du 17 septembre 2015, le Conseil constitutionnel a d'abord identifié les critères sur lesquels repose la différence de traitement instituée

³¹ Décision n° 2020-813 DC du 28 décembre 2020, *Loi de finances pour 2021*, paragr. 22 et suivants.

³² Décision n° 2010-57 QPC du 18 octobre 2010, *Société SITA FD et autres (Taxe générale sur les activités polluantes)*, cons. 5.

³³ Décision n° 2012-251 QPC du 8 juin 2012, *COPACEL et autres (Taxe sur les boues d'épuration)*, cons. 6.

par la mesure fiscale dont il était saisi : *« les tarifs prévus par les dispositions contestées s'appliquent en fonction des caractéristiques des installations qui réceptionnent les déchets ; que, par conséquent, la nature de ces déchets et leur capacité à produire du biogaz sont sans incidence pour l'application de ces tarifs »*, puis a identifié l'objectif poursuivi par le législateur : *« ainsi qu'il ressort des travaux préparatoires des lois des 27 décembre 2008 et 29 décembre 2010 susvisées, en prévoyant des tarifs réduits pour les déchets réceptionnés par des installations produisant et valorisant le biogaz, le législateur a entendu favoriser la valorisation des déchets au moyen de la production de biogaz »*.

Il a admis, à l'aune de ces constatations, la constitutionnalité de la différence de traitement entre les installations de stockage des déchets non dangereux, selon qu'elles produisent ou non du biogaz : *« en prévoyant des tarifs plus avantageux pour les déchets susceptibles de produire du biogaz lorsqu'ils sont réceptionnés par les installations de stockage produisant et valorisant le biogaz, le législateur a institué une différence de traitement en adéquation avec l'objectif d'intérêt général poursuivi »*. En revanche, le Conseil a, par une réserve d'interprétation, restreint le champ d'application des tarifs réduits de TGAP sur les déchets non dangereux, instaurés afin de favoriser la valorisation des déchets au moyen de la production de biogaz. Il a jugé que ces tarifs réduits ne sauraient être appliqués aux déchets insusceptibles de produire du biogaz, même lorsqu'ils sont réceptionnés par des installations produisant et valorisant le biogaz³⁴.

B. – L'application à l'espèce

Après avoir rappelé les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques (paragr. 4 et 5) et exposé la portée des dispositions contestées (paragr. 6 et 7), le Conseil constitutionnel a identifié l'objectif poursuivi par le législateur en instituant des taux d'incorporation distincts pour les biocarburants avancés et les biocarburants traditionnels. Il a jugé qu'*« il ressort des travaux préparatoires que, d'une part, le législateur a estimé nécessaire, au regard de leurs effets respectifs sur l'environnement, d'inciter au développement progressif des biocarburants avancés et de stabiliser désormais celui des biocarburants traditionnels. D'autre part, il a considéré que la maturité technologique et industrielle de leurs filières de production respectives ainsi que leurs capacités d'approvisionnement en matières premières étaient différentes »* (paragr. 8).

Il en a déduit que le législateur avait entendu lutter contre les émissions de gaz à effet

³⁴ Décision n° 2015-482 QPC du 17 septembre 2015 précitée, cons. 6 et 7.

de serre en encourageant les distributeurs de gazole à incorporer des biocarburants avancés, tout en maintenant un soutien à la production de biocarburants traditionnels (paragr. 9).

En d'autres termes, la différence de traitement instituée par les dispositions contestées ne pouvait pas être contrôlée uniquement à l'aune de l'objectif de réduction des GES dont se prévalait la société requérante. Pour l'apprécier, il convenait de tenir compte du fait que, en adoptant ces dispositions, le législateur avait souhaité, d'une part, soutenir le développement des biocarburants avancés et d'autre part, maintenir, sans l'augmenter, l'aide fiscale accordée jusqu'alors aux biocarburants traditionnels qui présentent une maturité technologique plus avancée.

Le Conseil constitutionnel a ensuite contrôlé l'adéquation entre les dispositions contestées et l'objectif ainsi poursuivi.

Rappelant les limites inhérentes à son office lorsque sont en cause certaines données techniques, le Conseil a indiqué qu'il ne dispose pas d'un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement et qu'il ne lui appartenait donc pas « *de rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi n'étaient pas, en l'état des connaissances et des techniques, manifestement inappropriées* » (paragr. 10).

En l'espèce, il ne revenait pas au Conseil de contrôler directement l'appréciation opérée par le législateur sur la question de la maturité technologique et industrielle des filières de production de biocarburants traditionnels et avancés, ni sur la question de leurs capacités d'approvisionnement.

Il a ainsi considéré qu'« *En fixant, par le texte alors en vigueur, à 0,7 % la part maximale de biocarburants avancés pouvant donner lieu à une diminution du taux du prélèvement supplémentaire et à 7 % celle des biocarburants traditionnels, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi* » (paragr. 11).

Le Conseil constitutionnel a donc écarté le grief tiré de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques (paragr. 12).

Après avoir constaté qu'elles ne méconnaissaient pas non plus les articles 3 et 4 de la Charte de l'environnement, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les

dispositions contestées (paragr. 13).