

**PRODUITS ÉNERGÉTIQUES**  
**TAXE GÉNÉRALE SUR LES ACTIVITÉS  
POLLUANTES**  
**PRÉLÈVEMENT SUR LES CARBURANTS**

BOD n° 6665  
du 3 février 2006  
texte n° 06-013  
nature du texte : DA  
du 27 janvier 2006  
classement : L.4.1.4  
RP :  
bureau : F/2  
nombre de pages : 34  
diffusion :  
NOR : ECO D 06 00 012  
mots-clés : Produits énergétiques -  
carburants - TGAP- biocarburants

**Date d'entrée en vigueur du texte : 1<sup>er</sup> janvier 2006**

**Date de caducité du texte :**

**Références :**

- articles 266 quindecies du code des douanes ;
- article 95 du code douanes ;
- arrêté du 22 décembre 1978 modifié relatif aux carburants autorisés.

**Texte abrogé :**

**Texte modifié :**

**La présente instruction expose les modalités d'application du prélèvement supplémentaire de la taxe générale sur les activités polluantes sur les carburants instituée par l'article 266 quindecies du code des douanes.**

**Ces nouvelles dispositions entrent en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.**

**Les numéros cerfa des annexes II, IIbis, III, V et Vbis seront communiqués dès leur publication par voie d'arrêté.**

## SOMMAIRE

### Introduction

### I – BASES JURIDIQUES

#### *A - Dispositions législatives*

#### *B - Dispositions réglementaires*

### II - GENERALITES

#### *A - Champ d'application territorial*

#### *B - Fait générateur*

#### *C - Assiette et taux*

1°) L'assiette

2°) Les taux

#### *D - Périodicité*

### III - MODULATION DU TAUX : PRISE EN COMPTE DES BIOCARBURANTS INCORPORES

#### *A - Principe*

1°) Les biocarburants ouvrant droit à déduction

2°) Détermination des quantités incorporées

3°) Calcul de la déduction

#### *B - Modalités d'application*

1°) Mise à la consommation

2°) Acquisition de carburants

3°) Incorporation de biocarburants en EFS

4°) Cession de droits à déduction

### IV - MODALITES D'INCORPORATION DES BIOCARBURANTS

#### *A - En entrepôt fiscal de production (usine exercée de raffinage)*

#### *B - En entrepôt fiscal de stockage (EFS)*

1°) Entrées des biocarburants

2°) Modalités d'incorporation

3°) Emission des certificats d'incorporation

4°) Comptabilité matières spécifique aux biocarburants

### V- DEPOT DES DECLARATIONS

#### *A - La déclaration*

#### *B - Service compétent*

#### *C - Cessation d'activité*

### VI – DISPOSITIONS TRANSITOIRES

### SOMMAIRE DES ANNEXES

## INTRODUCTION

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 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.

Ce dispositif incitatif à l'utilisation des biocarburants d'origine agricole est indépendant du dispositif institué par l'article 265 *bis* A du code des douanes, selon lequel les biocarburants élaborés sous contrôle fiscal dans des unités de production agréées peuvent bénéficier d'une réduction de la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers (TIPP).

### I – BASES JURIDIQUES

#### *A - Dispositions législatives*

- [1] L'article 32 de la loi de finances pour 2005 a créé une nouvelle composante de la taxe générale sur les activités polluantes applicable à certaines huiles minérales utilisées comme carburants. Ces dispositions ont été codifiées à l'article 266 quindecies du code des douanes national. Elles sont applicables à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

Toutefois, l'article 19 de la loi de finances pour 2006 (loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005) a modifié certaines dispositions de l'article 266 quindecies, en particulier le champ d'application territorial et la progressivité du taux de la taxe.

#### *B - Dispositions réglementaires*

- [2] Outre la forme et le contenu de la déclaration d'acquiescement de la taxe qui doivent être fixés par arrêté en application de l'article 95 du code des douanes, la loi prévoit un décret d'application. Ce texte est en cours de parution.

Il convient également de noter que certaines des modalités d'application de la loi, notamment l'incorporation des biocarburants au sein des établissements sous régime fiscal suspensif, sont régies par d'autres textes réglementaires, en particulier le décret n° 2004-506 du 7 juin 2004 relatif aux modalités d'application de l'article 265 *bis* A du code des douanes.

### II - GENERALITES

#### *A - Champ d'application territorial*

- [3] La taxe est due en France métropolitaine et dans les départements d'outre mer. Son application est cependant suspendue dans les départements d'outre mer jusqu'au 31 décembre 2009.

#### *B - Fait générateur*

- [4] Le fait générateur de la taxe est la mise à la consommation des produits suivants :
- le supercarburant « SP 95 » de la position tarifaire 2710 11 45 ;
  - le supercarburant « SP 98 » de la position tarifaire 2710 11 49 ;
  - le supercarburant « ARS » de la position tarifaire 2710 11 59 ;
  - le gazole de la position tarifaire 2710 19 41.

Le gazole est soumis à la taxe, quel que soit son usage, professionnel ou non.

La taxe est exigible au moment de la mise à la consommation de ces produits, dont seul l'usage carburant est taxable.

- [5] A partir de ce paragraphe, on entend par « carburants », sauf mention expressément contraire, les seuls produits visés au § [4] ci-dessus.
- [6] Les redevables sont les personnes qui mettent à la consommation les carburants susmentionnés en suite d'importation, en suite de circulation intracommunautaire sous régime fiscal suspensif ou en sortie des établissements placés sous régime fiscal suspensif (usines exercées et entrepôts fiscaux de stockage). Ils sont importateurs, entrepositaires agréés, opérateurs enregistrés ou non enregistrés, ou représentants fiscaux d'entrepositaires agréés.
- [7] Les opérations d'exportation ainsi que les expéditions à destination d'un Etat membre ne constituent pas un fait générateur de la taxe.
- [8] De même, l'avitaillement des aéronefs et des bateaux s'assimile à une opération d'exportation dans la mesure où les carburants sont exonérés de droits et taxes en raison du fait qu'ils sont principalement consommés hors du territoire fiscal national. Par conséquent, toutes les opérations d'avitaillement, y compris les « mises à la consommation » au bénéfice exclusif de l'avitaillement des aéronefs et des bateaux à destination des dépôts spéciaux, ne constituent pas un fait générateur de la taxe.

### *C - Assiette et taux*

#### 1°) L'assiette

- [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 TIPP 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 donc 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) et de l'origine des carburants.

#### 2°) Les taux

- [10] La loi institue une progression annuelle du taux de la taxe dans les proportions suivantes:

Années	Taux
2006	1,75%
2007	3,50%
2008	5,75%
2009	6,25%
2010	7,00%

### *D - Périodicité*

- [11] La taxe est due annuellement. Elle est déclarée et liquidée en une seule fois, au plus tard le 10 avril de chaque année.

### III - MODULATION DU TAUX : PRISE EN COMPTE DES BIOCARBURANTS INCORPORES

#### A -Principe

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).

1°) Les biocarburants ouvrant droit à déduction

- [12] Les produits dont l'incorporation dans les carburants donne droit à diminution du taux de la taxe sont :
- a) pour les supercarburants SP 95, SP 98 et « ARS » :
    - les dérivés de l'alcool éthylique dont la composante alcool est d'origine agricole. Il s'agit principalement de l'éthyl-tertio-butyl-éther ou « ETBE » de la position tarifaire 2909 19 00 ;
    - l'alcool éthylique d'origine agricole ou « éthanol » des positions tarifaires 2207 10 00 et 2207 20 00 ;
  - b) pour le gazole :
    - les esters méthyliques d'huile végétale ou « EMHV » de la position tarifaire 3824 90 99.
- [13] A partir de ce paragraphe, on entend par « biocarburants », sauf mention expressément contraire, les seuls produits visés au § [12] ci-dessus.

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

2°) Détermination des quantités incorporées

- [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, lui-même déductible du taux de la taxe.

Les tableaux suivants permettent de déterminer, pour chaque biocarburant, l'équivalence en pourcentage PCI d'un taux de 1 % en volume ou en masse, ainsi que l'équivalence en pourcentage volume ou masse d'un taux de 1 % PCI.

[16]

Equivalence en % PCI de 1 % en volume

Biocarburants	% en PCI
ETBE (1)	0,39 %
Ethanol	0,66 %
EMHV	0,92 %

(1) Dans l'hypothèse où l'ETBE contient 47 % d'éthanol en volume, source DIREM.

Exemple : 20% d'ETBE dans de l'essence représente 7,8 % en PCI (soit  $20 \times 0,39$ )

[17]

Equivalence en % volume de 1 % en PCI

Biocarburants	% en volume
ETBE (1)	2,56 %
Ethanol	1,52 %
EMHV	1,09 %

(1) Dans l'hypothèse où l'ETBE contient 47 % d'éthanol en volume, source DIREM.

[18]

Equivalence en % PCI de 1 % en masse

Biocarburants	% en PCI
ETBE (1)	0,42 %
Ethanol	0,62 %
EMHV	0,87 %

(1) Dans l'hypothèse où l'ETBE contient 49,75 % d'éthanol en masse, source DIREM.

[19]

Equivalence en % masse de 1 % en PCI

Biocarburants	% en masse
ETBE (1)	2,40 %
Ethanol	1,60 %
EMHV	1,14 %

(1) Dans l'hypothèse où l'ETBE contient 49,75 % d'éthanol en masse, source DIREM.

L'annexe I reprend les pouvoirs calorifiques et les masses volumiques des carburants et des biocarburants.

[19bis] S'agissant de l'ETBE, dès lors que la part d'éthanol qu'il contient est supérieure ou inférieure à 47% en volume ou 49,75% en masse, il convient d'appliquer la règle de calcul suivante, qui tient compte d'un pouvoir calorifique inférieur de l'ETBE proportionnel à sa teneur en éthanol :

Equivalence en % PCI de 1% d'ETBE en volume

% d'éthanol contenu dans l'ETBE	% en PCI
47,00 %	0,39 %
y %	$(y \times 0,39/47) \%$

Equivalence en % PCI de 1% d'ETBE en masse

% d'éthanol contenu dans l'ETBE	% en PCI
49,75 %	0,42 %
y %	$(y \times 0,42/49,75) \%$

Exemple :

Le pourcentage PCI d'un lot d'ETBE contenant 42 % d'éthanol en volume s'élève à 0,35 % (soit  $42 \times 0,39/47$ ).

[20] A titre indicatif, les volumes par biocarburant, qui correspondent au taux de PCI permettant à un redevable de ne pas payer la taxe s'établissent à:

Taux de PCI	Volume équivalent d'ETBE (1)	Volume équivalent d'éthanol	Volume équivalent d'EMHV
1,75 %	4,48 %	2,66 %	1,91 %
3,50 %	8,96 %	5,32 %	3,81 %
5,75 %	14,72 %	8,74 %	6,27 %
6,25 %	16 %	9,50 %	6,81 %
7,00 %	17,92 %	10,64 %	7,63 %

(1) Dans l'hypothèse où l'ETBE contient 47 % d'éthanol en volume, source DIREM.

## 3°) Calcul de la déduction

- [21] L'opérateur qui acquiert des carburants contenant déjà des biocarburants et/ou qui incorpore lui-même un certain volume de biocarburants, peut calculer un pourcentage total de biocarburants incorporés durant une année considérée, exprimé en volume ou en masse. Ce pourcentage se calcule pour chacun des trois types de biocarburant ; 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 § [16]. Si un pourcentage est exprimé en masse, il peut être converti en pourcentage PCI au moyen de la table d'équivalence exposée au § [18]. Toutefois, 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.

- [22] Exemple :

Un opérateur a mis à la consommation 1 000 000 de litres de gazole durant l'année 2006, dont 110 000 litres ont été acquis auprès d'un fournisseur situé dans un autre Etat membre et 50 000 litres ont été importés.

Le taux de la taxe de 1,75 % s'applique sur l'assiette de la TVA « précompte » due lors des mises à la consommation du gazole. Ce taux peut cependant être réduit à proportion des quantités d'EMHV incorporées durant cette même année dans le gazole.

Pour ne pas avoir à acquitter la taxe, l'opérateur devrait incorporer en volume 1,91 % d'EMHV selon la table d'équivalence du § [20], soit 19 100 litres.

## 1°) Calcul d'un pourcentage d'incorporation de biocarburants en volume, puis en PCI

Cet opérateur a pu incorporer 9 550 litres d'EMHV en entrepôt fiscal de stockage. Le rapport de 9 550 litres de biocarburant sur un million de litres de carburant donne le pourcentage de 0,955 % en volume. Converti à l'aide de la table d'équivalence du § [16], le taux de 0,955 % en volume donne 0,878% en PCI (soit  $0,955 \times 0,92$ ).

## 2°) Calcul du taux de la taxe en tenant compte de l'incorporation de biocarburants

Lors de l'acquisition de 110 000 litres de gazole auprès d'un fournisseur situé dans un Etat membre, ce même opérateur a fait valider un document administratif d'accompagnement attestant d'une incorporation de 100 kg d'EMHV (EMC) dans le gazole acheté. Cette quantité, exprimée en masse, représente 113,25 litres arrondis à 113 litres (soit  $100 \text{ kg} \times 1,1325 = 113,25$  litres, la masse volumique de 0,883kg/litre figurant à l'annexe I).

De plus, les 50 000 litres de gazole importés contenaient, d'après le document administratif unique, 1,2 % d'EMHV exprimé en PCI. Convertie en volume à l'aide de la table du § [17], la quantité d'EMHV est égale à 594 litres (soit  $1,2 \times 1,09 = 1,308$  % ; appliqué aux 50 000 litres, ce pourcentage représente 654 litres).

Au total, l'opérateur peut se prévaloir de 9 550 litres + 113 litres + 654 litres, soit 10317 litres de biocarburant. Cette quantité est égale à 1,032 % du volume de carburant mis à la consommation, soit 0,949 % exprimé en PCI ( $1,032 \times 0,92$ ).

L'opérateur devra donc acquitter, pour l'année 2006, la TGAP au titre de la mise à la consommation de gazole dont le taux sera de  $1,75 \% - 0,949 \% = 0,801\%$ . Quand bien même il aurait dépassé le seuil de 1,75 % pour les essences, la loi ne lui permet pas d'effectuer une compensation entre les taux applicables aux deux types de carburants.

- [23] [réservé]

**B – Modalités d'application**

- [24] Sont énumérés dans cette rubrique les documents permettant d'établir le taux d'incorporation de biocarburant par redevable, et non les seules pièces justificatives à joindre à la déclaration annuelle.

Les quantités de biocarburants incorporées d'une part dans les essences, d'autre part dans le gazole, 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.

Pour chaque redevable, ces éléments sont constitués de documents, repris ou non dans une comptabilité matières, justifiant :

- la teneur en biocarburant des carburants mis à la consommation ;
- l'acquisition sous régime fiscal suspensif de carburants contenant des biocarburants ;
- l'incorporation de biocarburants en entrepôt fiscal suspensif ;
- l'acquisition de droits à déduction, obtenus par transfert.

1°) Mise à la consommation

- [25] Toute mise à la consommation de carburants en sortie d'entrepôt fiscal suspensif donne lieu à l'émission d'un « certificat de teneur en biocarburant ». Ce document est émis ponctuellement ou mensuellement.

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'entrepositaire 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.

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, le document administratif unique ou tout autre document probant. A défaut d'indication, le carburant est réputé ne pas contenir de biocarburant.

2°) Acquisition de carburants

- [26] Toute acquisition de carburants sous régime fiscal suspensif donne lieu à l'émission, par le cédant, d'un « certificat d'acquisition » indiquant la teneur en biocarburants, au profit du cessionnaire. A défaut de ce document, l'acquéreur ne peut se prévaloir de l'incorporation de biocarburants dans les lots de carburants achetés. Ce certificat, émis de façon ponctuelle, peut porter sur une cession mensuelle sous réserve de concerner un cessionnaire par entrepôt fiscal.

Deux cas doivent être distingués :

- a) lorsque l'acquisition de carburants intervient sous régime fiscal suspensif national, elle donne obligatoirement lieu à l'émission d'un certificat d'acquisition. Ce certificat peut concerner une acquisition ponctuelle ou mensuelle, mais doit être émis au bénéfice d'un cessionnaire pour un entrepôt fiscal de stockage déterminé. Toutefois, dans la mesure où une cession de produit en entrepôt fiscal de stockage donne obligatoirement lieu à l'émission d'un « bon de cession O21 », il est admis que ce bon vaut certificat d'acquisition dès lors qu'il indique la teneur en biocarburant du produit.
- [27] b) Lorsque l'acquisition intervient dans le cadre d'un mouvement intracommunautaire ou d'une importation, que la mise à la consommation soit ou non concomitante à l'opération, le certificat d'acquisition peut être remplacé par le document administratif ou commercial d'accompagnement (DAA ou DCA), le document administratif unique (DAU) ou tout autre document probant accompagnant les documents précités et s'y référant, sous réserve que la teneur en biocarburant du carburant soit indiquée sur ces documents. Le cas échéant, la mention relative à la teneur en biocarburant des carburants est portée en case 31 du DAU ou 18 du DAA.

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.

L'acquisition en acquitté de carburants contenant des biocarburants ne donne droit à aucune déduction du taux de la taxe.

### 3°) Incorporation de biocarburants en EFS

**[28]** L'incorporation de biocarburants sous régime fiscal suspensif national donne lieu à l'émission de « certificats de mélange » délivrés par le bureau de douane territorialement compétent lorsque les biocarburants relèvent de contingents issus d'une unité agréée. Toutefois, les certificats de l'espèce sont émis dans le cadre du régime fiscal privilégié exposé dans la DA n° 98-058 du 1<sup>er</sup> avril 1998 (BOD n° 6253 du 11 avril 1998). Ces documents ont donc une vocation essentiellement fiscale puisqu'ils servent à l'établissement des certificats d'exonération 272. De plus, ils ne permettent pas d'établir que leur bénéficiaire se réserve ou non l'usage exclusif du droit à déduction consécutif à l'incorporation de biocarburants lors de ses propres mises à la consommation de carburants.

Pour ces motifs, ce document ne peut être retenu comme élément probant dans le cadre du présent dispositif fiscal. Par conséquent, la traçabilité des incorporations de biocarburants, nécessaire à chaque étape de la chaîne de production et de stockage sous régime fiscal suspensif, doit donner lieu à l'émission de « certificats d'incorporation », sous contrôle de l'administration des douanes et droits indirects.

Il est rappelé que l'incorporation en acquitté de biocarburants dans des carburants est interdite (article 8 de l'arrêté du 22 décembre 1978 modifié relatif aux carburants autorisés).

**[29]** Toute incorporation de biocarburant dans un carburant en entrepôt fiscal de stockage donne lieu à l'émission d'un « certificat d'incorporation » délivré par le titulaire de l'entrepôt fiscal de stockage au profit d'un ou de plusieurs entrepositaires agréés détenteurs de stock de carburant. Ce certificat est émis de façon ponctuelle ou mensuelle.

**[30]** Les certificats d'incorporation sont établis sur la base des entrées de biocarburants dans la comptabilité matières dites « PSE ». Ils sont repris dans la comptabilité matières justifiant la teneur en biocarburant des carburants exposée § **[44]** ci-après.

**[31]** A l'exception des certificats de cession définis ci-après (cf. **[32]**), tous les certificats sont identifiés par un numéro de série, spécifique à chaque type de certificat (de teneur en biocarburant, d'acquisition ou d'incorporation). Ce numéro est composé du code de l'établissement à partir duquel il est émis (4 chiffres) puis d'une lettre identifiant le biocarburant, soit « A » pour l'éthanol, « B » pour l'ETBE et « C » pour l'EMHV, puis un numéro à trois chiffres correspondant à l'émission chronologique des certificats, elle-même limitée à une année.

### 4°) Cession de droits à déduction

**[32]** Si la compensation entre les taux d'incorporation des supercarburants et du gazole n'est pas autorisée, 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 pour visa au service des douanes cité au § **[49]**, avant le 10 mars de chaque année. Une fois visé par le service des douanes, le certificat est complété des mentions du bénéficiaire du transfert ainsi que du montant des droits transférés.

Les conditions du transfert de droits sont librement déterminées entre les opérateurs. En tant que cession de droits incorporels, cette opération est soumise à la TVA dans les conditions de droit commun.

Exemple :

- [33] Un opérateur X a incorporé, en 2006, 20 450 litres d'EMHV dans un million de litres de gazole, soit un rapport en volume de 2,045 %. Or, 19 100 litres d'EMHV suffisaient (1,91 % en volume selon le tableau repris au § [20]) pour réduire à 0 le taux de la taxe fixé à 1,75 %.

Par conséquent, cet opérateur X dispose d'un excédent d'incorporation de 1 350 litres d'EMHV qu'il peut transférer à un opérateur Y. Ce volume de biocarburant doit être rapporté au volume de gazole mis à la consommation par l'opérateur Y. Ainsi, dans l'hypothèse où cet opérateur a mis à la consommation 550 000 litres de gazole, 1 350 litres d'EMHV représentent un volume de 0,245 %, soit 0,226 % en PCI (soit  $0,245 \times 0,92$ ), taux qu'il pourra déduire du taux de la taxe au titre de l'année 2005.

#### IV - MODALITES D'INCORPORATION DES BIOCARBURANTS

- [34] Toute incorporation de biocarburant dans un carburant doit s'effectuer sous régime fiscal suspensif, en entrepôt fiscal de production (usine exercée de raffinage) ou de stockage. Les biocarburants sont admis en entrepôt exclusivement pour y être mélangés aux carburants. La sortie d'entrepôt de biocarburants n'ayant pas fait l'objet du mélange n'est pas autorisée. Les quantités reçues doivent être inscrites dans la comptabilité matières de l'entrepôt.

Les procédures exposées ci-après doivent être suivies, qu'elles soient ou non communes à celles en vigueur dans le cadre du régime fiscal privilégié institué par l'article 265 *bis* A du code des douanes.

##### *A - En entrepôt fiscal de production (usine exercée de raffinage)*

- [35] Les opérations d'incorporation de biocarburant suivantes peuvent être effectuées en raffinerie : mélange d'éthanol ou d'ETBE avec des supercarburants, et d'EMHV avec du gazole.

L'entrée de biocarburants en usine exercée de raffinage donne lieu à information du service des douanes en charge du contrôle de l'établissement. Ce dernier vise le document administratif d'accompagnement pour l'éthanol, l'EMHV et, le cas échéant, l'ETBE. Dans l'attente de la mise en place des entrepôts fiscaux de produits énergétiques destinés à permettre, notamment, la fabrication et la circulation des EMHV et de l'ETBE en régime fiscal suspensif, une facture (ou un document en tenant lieu) est admise pour l'EMHV et l'ETBE. Les quantités de biocarburants figurant sur le document d'accompagnement ou sur la facture doivent être exprimées en volume pour une température donnée (20° C pour l'éthanol).

Une comptabilité matières spécifique aux biocarburants est tenue qui détaille quotidiennement, par produit (éthanol, ETBE, EMHV) :

- le stock initial ;
- les entrées, telles qu'elles figurent dans le document visé ;
- les sorties ;
- le stock final.

Le cas échéant, les quantités figurant sur les documents sont converties à 15° C au moyen des tables de conversion figurant à l'annexe IV.

La forme et les modalités d'établissement de cette comptabilité matières sont reprises à l'annexe VI de la présente instruction. Il convient de souligner que cette comptabilité ne concerne que l'incorporation de biocarburants dans les carburants. Les comptabilités matières propres à la fabrication des biocarburants, et en particulier de l'ETBE, sont tenues selon d'autres règles qui relèvent du régime de l'entrepôt fiscal de produits énergétiques.

- [36] La comptabilité matières, arrêtée chaque mois, est transmise, au bureau de douane de la raffinerie au plus tard le 10<sup>ème</sup> jour calendaire suivant la période du mois auquel elle se rapporte. Cette comptabilité est accompagnée de l'intégralité des certificats (« de teneur » et « d'acquisition ») émis durant le mois, ainsi que d'un état récapitulatif reprenant la somme des volumes de biocarburants mentionnés sur les certificats. Il incombe au service des douanes de comparer le montant total des sorties de biocarburants effectuées au titre du mois avec le montant total des quantités de biocarburants figurant sur les certificats. Toute différence entre ces deux montants doit correspondre à un volume de biocarburant incorporé dans les stocks de carburant de la raffinerie et/ou dans les carburants ayant fait l'objet d'exportations, d'expéditions ou de livraisons à l'avitaillement en cas de non ségrégation des bacs en fonction de la nature des sorties.

- [37] En effet, sauf ségrégation physique des volumes de carburants destinés à l'exportation, l'expédition intracommunautaire ou l'avitaillement, toute sortie physique autre que les mises à la consommation ou les expéditions sous transit national est réputée contenir la teneur en biocarburants telle qu'elle résulte du rapport entre les quantités de biocarburant incorporées et les quantités de carburant produites durant le mois dans l'usine exercée. L'opérateur ne peut donc en aucun cas se prévaloir de ces volumes de biocarburants lors des mises à la consommation ou expéditions sous transit national. Il lui incombe au contraire de déterminer la quantité de biocarburants contenue dans les opérations d'exportation, d'expédition ou d'avitaillement en appliquant le rapport susmentionné aux volumes de carburant ayant fait l'objet de ces sorties. La quantité de biocarburant ainsi déterminée vient en déduction de la quantité de biocarburant incorporée durant le mois et seule la quantité de biocarburant résultant de cette soustraction est répartie sur les différents certificats émis.
- [38] Afin d'assurer le suivi des diverses opérations susmentionnées, le service des douanes sert chaque mois le tableau récapitulatif figurant à l'annexe VII.
- [39] Pour la détermination au 1<sup>er</sup> janvier 2006 du stock initial de biocarburant dans la comptabilité matières exposée au [35] ci-dessus, il convient d'appliquer au volume de carburant additionné de biocarburant et stocké dans le bac d'expédition, le pourcentage PCI, converti en volume, retenu pour le raffineur concerné au titre de l'année 2005.

### *B - En entrepôt fiscal de stockage (EFS)*

- [40] Compte tenu de l'approvisionnement d'une majorité d'entrepôts par oléoducs, les lots de carburants sont banalisés durant leur transport, puis leur stockage ; ils ne peuvent donc être physiquement identifiés par détenteur et en fonction de leur teneur en biocarburants. C'est pourquoi, s'agissant des lots de carburants acquis, seules les pièces justificatives émises lors de leur acquisition (certificats d'acquisition, bons de cession « O 21 », DAA, DAU ou factures) font foi pour la détermination de la teneur en biocarburant des carburants.

Cette méthode purement comptable connaît toutefois une exception lorsqu'un entrepositaire agréé souhaite qu'une incorporation complémentaire de biocarburants soit effectuée en EFS. Dans ce cas, la quantité de biocarburant figurant sur le certificat d'incorporation doit correspondre à un volume de biocarburant réellement entré et incorporé en EFS.

#### 1°) Entrées des biocarburants

- [41] L'entrée de biocarburants en entrepôt fiscal de stockage donne lieu à l'information du service des douanes en charge du contrôle de l'établissement, afin qu'il puisse vérifier les quantités et l'espèce du produit. Il incombe également au bureau de viser le document administratif d'accompagnement (ou une déclaration simplifiée polyvalente), obligatoirement émis pour l'éthanol, l'ETBE et l'EMHV, dans les délais requis pour l'apurement des documents de l'espèce. Dans l'attente de la mise en place des entrepôts fiscaux de produits énergétiques destinés à permettre la fabrication et la circulation des EMHV et ETBE sous régime fiscal suspensif, une facture ou document en tenant lieu est admise pour l'EMHV et l'ETBE.

Les quantités de biocarburants figurant sur le document d'accompagnement ou sur la facture doivent être exprimées en volume pour une température donnée (20° C pour l'éthanol). Ces quantités sont inscrites dans la comptabilité matières dite « PSE » de l'entrepôt au titre des entrées sans freintes du carburant dans lequel elles vont être incorporées avec indication du type de biocarburant, après la position tarifaire correspondant au carburant. Les quantités figurant sur les documents sont converties à 15° C au moyen des tables de conversion figurant à l'annexe IV et les calculs sont tenus à la disposition du bureau de douane de rattachement. Un fois inscrites dans la comptabilité PSE, les quantités de biocarburants suivent les règles de droit commun de cette comptabilité (notamment en matière de déclassement et de cession).

#### 2°) Modalités d'incorporation

- [42] Les opérations d'incorporation suivantes peuvent être effectuées en EFS : mélange d'éthanol ou d'ETBE avec des supercarburants et mélange d'EMHV avec du gazole.

L'incorporation de biocarburants nécessite de connaître la teneur en biocarburants du carburant contenu dans un bac à un moment donné, c'est-à-dire entre deux réceptions, notamment par oléoduc. Il incombe au titulaire de l'entrepôt de procéder à cette analyse, qui lui permet de déterminer la proportion de biocarburant à ajouter de façon à respecter les maxima légaux lors de la mise à la consommation des carburants.

Au sein d'un même bac, l'incorporation physique de biocarburant peut s'effectuer au bénéfice exclusif d'un ou de plusieurs détenteurs de lots de carburant, sans que l'additivation de l'ensemble du stock en bac doive se traduire par l'émission de certificats d'incorporation au profit de tous les détenteurs à due concurrence de la réalité physique. Il importe seulement que le volume de biocarburant incorporé soit inscrit dans le compte de base de la comptabilité PSE du ou des entrepositaire(s) bénéficiaire(s) du ou des certificat(s).

L'incorporation de biocarburant peut se faire en bac ou en ligne au fur et à mesure des sorties.

### 3°) Emission des certificats

- [43] Toute sortie de carburants donne lieu à l'émission de certificats de teneur en biocarburant au titre des mises à la consommation ou de certificats d'acquisition pour les sorties à destination d'un entrepôt fiscal national. Ces certificats sont établis dans la limite des volumes de biocarburants repris dans la comptabilité matières de teneur en biocarburants (Cf. § [44]).

Les exportations, livraisons à l'avitaillement des bateaux et des aéronefs ainsi que les expéditions intracommunautaires de carburant ne donnent lieu à l'émission d'aucun certificat. Sauf en cas de ségrégation physique des stocks, ces sorties de carburant sont réputées contenir la teneur en biocarburants telle qu'elle résulte du rapport entre les quantités de biocarburant et les quantités de carburant comptabilisées durant le mois. Dans le cas contraire, la teneur réelle en biocarburants doit être inscrite au regard des sorties.

### 4°) Comptabilité matières spécifique aux biocarburants

- [44] Chaque entrepositaire agréé détenteur de stock de carburant en EFS tient une comptabilité matières mensuelle, par carburant, par biocarburant, et par entrepôt, qui reprend :
- en entrée, les volumes de carburants, leur teneur en biocarburant, les incorporations de biocarburant ainsi que les pièces justificatives ;
  - en sortie, les destinations et les volumes de carburants, leur teneur en biocarburant ainsi que les pièces justificatives.

Cette comptabilité matières peut être tenue par le titulaire de l'entrepôt fiscal de stockage sur procuration de l'entrepositaire agréé, mais, en tout état de cause, sa présentation au service des douanes engage la seule responsabilité de l'entrepositaire agréé.

Il est admis que les entrées sous régime fiscal suspensif national puissent être totalisées par décade, pour un même fournisseur, dans la mesure où le certificat d'acquisition mensuel émis par ce fournisseur porte sur ces entrées. En revanche, chaque fois qu'une entrée doit être couverte par une pièce justificative spécifique (cession sous douane, acquisition intracommunautaire ou tierce), elle ne peut être globalisée. Par ailleurs, un certificat d'acquisition, émis au profit d'un entrepositaire agréé, et totalisant les acquisitions sous régime fiscal suspensif effectuées durant un mois auprès d'un fournisseur déterminé, peut s'imputer sur plusieurs entrepôts fiscaux de stockage. Cette imputation ne peut s'effectuer que selon les règles exposées à l'annexe II (règles de renvoi 10, 11 et 12).

La forme et les modalités d'établissement de la comptabilité spécifique sont exposées à l'annexe VIII, étant précisé que cette comptabilité ne peut en aucun cas être négative.

- [45] La comptabilité matières, arrêtée chaque mois, est transmise au bureau de douane de rattachement de l'entrepôt au plus tard le 20<sup>ème</sup> jour calendaire suivant le mois auquel elle se rapporte, accompagnée des documents probants relatifs aux entrées (pour les carburants : certificats d'acquisition, bons de cession, DAA, DAU, factures ; pour les biocarburants : certificats d'incorporation).

Le bureau de douanes vérifie, en s'appuyant sur la comptabilité PSE de chaque entrepositaire, que les mouvements (entrées et sorties) repris dans la comptabilité spécifique sont fidèlement retranscrits (nature et quantités). Il vérifie également, au vu des documents d'entrée, les volumes de biocarburants inscrits en colonne « c » de la comptabilité spécifique. Enfin, en cas d'absence de ségrégation physique des stocks, il s'assure que la règle énoncée au 2<sup>ème</sup> paragraphe du § [43] ci-dessus est correctement appliquée. Sa vérification effectuée, le service appose son visa sur la comptabilité dans la case intitulée « contrôle douanier », puis retourne l'ensemble des documents (comptabilité spécifique et documents d'entrée) au déclarant.

En revanche, la répartition des volumes de biocarburants entre les certificats de teneur en biocarburants et les certificats d'acquisition est laissée à l'appréciation de l'entrepositaire, étant précisé que le total de la colonne « j » ne peut excéder celui de la colonne « c ».

## V- DEPOT DES DECLARATIONS

### A - La déclaration

- [46] La déclaration annuelle, conforme aux modèles figurant aux annexes V et V bis, doit établir, par catégorie de carburant (essences d'une part, gazole d'autre part) :
- a) la qualité du redevable
  - b) l'assiette taxable, ventilée entre ses différents composantes : 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 du moyen de paiement ainsi que de l'intégralité des pièces justificatives reprises au § [47] ci-après. Ces pièces sont classées en trois rubriques selon que la teneur en biocarburant est exprimée en volume, en masse ou en PCI.

- [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.
- [48] En cas d'exportation ou d'expédition vers un autre Etat-membre de lots de carburants contenant des biocarburants, les pièces justificatives ayant servi à l'incorporation des biocarburants ne sont pas recevables au titre du droit à déduction.

### B - Service compétent

- [49] Les déclarations annuelles doivent être adressées au service compétent, dont les coordonnées seront communiquées ultérieurement.

### C - Cessation d'activité

- [50] Conformément au troisième alinéa de l'article 266 quindecies, en cas de cessation d'activité taxable, les assujettis déposent la déclaration susvisée dans les trente jours qui suivent la date de fin de leur activité. La taxe due est immédiatement établie. La déclaration est, le cas échéant, accompagnée du paiement.