



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
presentadas el 11 de enero de 2024¹

Asunto C-624/22

Société BP France
contra

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Conseil d'État (Consejo de Estado, Francia)]

«Procedimiento prejudicial — Directiva (UE) 2018/2001 — Promoción de la utilización de energía producida a partir de fuentes renovables — Producción de carburantes mediante coprocesamiento — Pruebas de conformidad con los criterios de sostenibilidad — Método del balance de masa — Métodos de evaluación del porcentaje de aceites vegetales hidrotratados en los carburantes coprocesados — Método del carbono radioactivo C14»

1. El legislador francés ha establecido un impuesto² para fomentar la incorporación de carburantes *verdes* (biocarburantes). Con él se pretende que, en el sector de los transportes, la cuota de energías procedentes de fuentes renovables alcance un nivel acorde con los objetivos de la Unión en cuanto a la sostenibilidad y a la reducción efectiva de las emisiones de gases de efecto invernadero.
2. Para justificar qué cantidad de energía procedentes de fuentes renovables se toma en cuenta al liquidar ese impuesto, la norma francesa exige que los biocarburantes importados se sometan a un análisis con carbono radioactivo C14.³ Ese análisis permite verificar el porcentaje real de moléculas de origen biogénico que se hallan en los carburantes producidos mediante la técnica del *coprocesamiento*.
3. Este reenvío prejudicial versa sobre la compatibilidad con el derecho de la Unión de la medida nacional descrita, en cuanto pudiera no atenerse a los métodos de verificación fijados en las Directivas sobre el fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y, además, ser contraria al artículo 34 TFUE.

¹ Lengua original: español.

² Se trata de la *taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants* (impuesto para fomentar la incorporación de biocarburantes; en lo sucesivo, «TIRIB»). Desde el 1 de enero de 2022, su denominación es *taxe incitative relative à l'utilisation de l'énergie renouvelable dans le transport* (impuesto para fomentar la utilización de energía renovable en el transporte; en lo sucesivo, «TIRUERT»)

³ El carbono 14 es un isótopo radioactivo del carbono que puede emplearse para indagar la presencia de elementos biológicos existentes en muestras tales como las mezclas de biodiesel u otras muestras líquidas de origen total o parcialmente orgánico, por ejemplo, aceites vegetales.

4. El Tribunal de Justicia cuenta ya con una útil jurisprudencia⁴ sobre el uso del denominado método del balance de masa (en lo sucesivo, «BM») para comprobar el cumplimiento de los criterios de sostenibilidad de los biocarburantes, previstos en los artículos 17 y 18 de la Directiva 2009/28/CE.⁵ Esa jurisprudencia puede extrapolarse a la nueva Directiva (UE) 2018/2001,⁶ pero habrá que completarla para responder a las preguntas del tribunal de reenvío en un ámbito considerablemente técnico.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. Directiva 2018/2001

5. El artículo 25 («Integración de las energías renovables en el sector de los transportes»), apartado 1, preceptúa:

«A fin de integrar el uso de energías renovables en el sector del transporte, cada Estado miembro impondrá una obligación a los proveedores de combustible para garantizar que la cuota de energías renovables en el consumo final de energía en el sector del transporte sea como mínimo del 14 % en 2030 a más tardar (cuota mínima), de conformidad con una trayectoria indicativa fijada por el Estado miembro [...]».

6. El artículo 28 («Otras disposiciones en materia de energías renovables en el sector del transporte»), apartado 5, dispone:

«A más tardar el 31 de diciembre de 2021, la Comisión adoptará actos delegados con arreglo al artículo 35 para completar la presente Directiva, especificando la metodología para determinar la cuota de biocarburantes, y biogás para el transporte, obtenidos a partir de biomasa procesada junto a combustibles fósiles en un mismo proceso, y especificando la metodología para evaluar la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero de los combustibles líquidos y gaseosos renovables de origen no biológico para el transporte y de los combustibles de carbono reciclado, la cual garantice que no se conceda ningún crédito a emisiones evitadas en relación con el CO₂ cuya captura ya haya recibido créditos por reducción de emisiones en virtud de otras disposiciones legales».

⁴ En particular, la sentencia de 22 de junio de 2017, E.ON Biofor Sverige (C-549/15, EU:C:2017:490; en lo sucesivo, «sentencia E.ON Biofor Sverige»).

⁵ Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE (DO 2009, L 140, p. 16).

⁶ Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables (versión refundida) (DO 2018, L 328, p. 82). Versión consolidada de 7 de junio de 2022.

7. Según el artículo 29 («Criterios de sostenibilidad y de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero para los biocarburantes, biolíquidos y combustibles de biomasa»):

«1. La energía procedente de biocarburantes, biolíquidos y combustibles de biomasa se tendrá en cuenta para los fines expresados en las letras a), b) y c) del presente párrafo solamente si cumplen los criterios de sostenibilidad y los criterios de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero establecidos en los apartados 2 a 7 y 10:

- a) para contribuir al objetivo de la Unión establecido en el artículo 3, apartado 1, y a la cuota de energías renovables de los Estados miembros;
- b) para evaluar el cumplimiento de las obligaciones en materia de energías renovables, en particular la obligación establecida en el artículo 25;
- c) para optar a una ayuda financiera al consumo de biocarburantes, biolíquidos y combustibles de biomasa.

[...]

Los criterios de sostenibilidad y de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero establecidos en los apartados 2 a 7 y 10 serán de aplicación independientemente del origen geográfico de la biomasa.

[...]

12. Para los fines expresados en el apartado 1, párrafo primero, letras a), b) y c), del presente artículo, y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 25 y 26, los Estados miembros no se negarán a tener en cuenta, por otros motivos de sostenibilidad, los biocarburantes y biolíquidos obtenidos de conformidad con el presente artículo. El presente apartado se entenderá sin perjuicio de las ayudas públicas concedidas con arreglo a sistemas de apoyo aprobados antes del 24 de diciembre de 2018.

[...]».

8. A tenor del artículo 30 («Verificación del cumplimiento de los criterios de sostenibilidad y de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero»):

«1. Cuando los biocarburantes, biolíquidos combustibles de biomasa u otros combustibles que puedan contabilizarse en relación con el numerador a que se refiere el artículo 27, apartado 1, letra b), deban tenerse en cuenta para los fines expresados en los artículos 23 y 25 y en el artículo 29, apartado 1, párrafo primero, letras a), b) y c), los Estados miembros obligarán a los agentes económicos a demostrar el cumplimiento de los criterios de sostenibilidad y de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero establecidos en el artículo 29, apartados 2 a 7 y 10. Con estos fines, exigirán a los agentes económicos que utilicen un sistema de balance de masa que:

- a) permita mezclar las partidas de materias primas o combustibles con características diferentes de sostenibilidad y de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero, por ejemplo, en un contenedor, en una instalación de procesamiento o logística, o en un emplazamiento o infraestructura de transporte y distribución;

- b) permita mezclar partidas de materias primas con un contenido energético diferente con el fin de efectuar un tratamiento ulterior, siempre y cuando el tamaño de las partidas se ajuste en función de su contenido energético;
- c) exija que la información relativa a las características de sostenibilidad ambiental y de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero y al volumen de las partidas a que se refiere la letra a), permanezca asociada a la mezcla; y
- d) prevea que la suma de todas las partidas retiradas de la mezcla tenga las mismas características de sostenibilidad, en las mismas cantidades, que la suma de todas las partidas añadidas a la mezcla y exija que este balance se aplique para un período de tiempo adecuado.

El sistema de balance de masas garantizará que cada partida se contabilice una sola vez en el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, letras a), b) o c), para calcular el consumo final bruto de energía procedente de fuentes renovables e incluirá información acerca de si se han concedido ayudas a la producción de dicha partida y, en caso afirmativo, acerca del tipo de sistema de apoyo.

[...]

3. Los Estados miembros tomarán medidas para garantizar que los agentes económicos presenten información fiable sobre el cumplimiento de los umbrales de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero establecidos en el artículo 25, apartado 2, y adoptados con arreglo a dicha disposición, y el cumplimiento de los criterios de sostenibilidad y de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero establecidos en el artículo 29, apartados 2 a 7 y 10, y que los agentes económicos pongan a disposición del correspondiente Estado miembro que así lo solicite los datos utilizados para elaborar la información. Los Estados miembros obligarán a los agentes económicos a adoptar las medidas necesarias para garantizar un nivel adecuado de auditoría independiente de la información que presenten y a demostrar que la han llevado a cabo. [...]

[...]

4. La Comisión podrá decidir que los regímenes nacionales o internacionales voluntarios que establecen normas para la producción de biocarburantes, biolíquidos o combustibles de biomasa, u otros combustibles que puedan contabilizarse en relación con el numerador a que se refiere el artículo 27, apartado 1, letra b), proporcionan datos exactos sobre la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero a efectos del artículo 25, apartado 2, y del artículo 29, apartado 10, demuestran el cumplimiento del artículo 27, apartado 3, y del artículo 28, apartados 2 y 4, o demuestran que las partidas de biocarburantes, biolíquidos o combustibles de biomasa cumplen los criterios de sostenibilidad establecidos en el artículo 29, apartados 2 a 7 [...].

[...]

9. Cuando un agente económico aporte pruebas o datos obtenidos en el marco de un régimen que ha sido objeto de una decisión con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4 o 6 del presente artículo, en el ámbito que comprenda dicha decisión, el Estado miembro no obligará al proveedor a proporcionar otras pruebas del cumplimiento de los criterios de sostenibilidad y de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero establecidos en el artículo 29, apartados 2 a 7 y 10.

[...]».

2. Reglamento Delegado (UE) 2023/1640⁷

9. Aun cuando no sea aplicable, *ratione temporis*, a este litigio, el Reglamento Delegado 2023/1640 ofrece algunos elementos de juicio que se pueden revelar útiles para resolverlo.

10. Según su considerando cuarto:

«A fin de lograr un equilibrio entre los costes de verificación y la exactitud de las pruebas, el acto delegado permite a los agentes económicos utilizar un método de ensayo armonizado común, basado en ensayos con carbono radiactivo (¹⁴C), o bien sus propios métodos de ensayo, que pueden ser específicos de cada empresa o proceso. No obstante, para garantizar que en el mercado se aplique un método de verificación común, los agentes económicos que utilicen como método de ensayo principal un método distinto de los ensayos con carbono radiactivo deben utilizar regularmente ensayos con carbono radiactivo de los productos de salida para verificar la corrección del método de ensayo principal utilizado. Además, con objeto de que los agentes económicos puedan habituarse a la aplicación de los ensayos con carbono radiactivo en combinación con otro método de ensayo como método principal, durante el primer año de aplicación de esta metodología se permite cierta flexibilidad sobre el porcentaje aceptable de desviación entre los resultados de las pruebas de verificación principales y secundarias».

B. Derecho francés

1. Código aduanero

11. A tenor del artículo 266 *quindecies*:⁸

«I — Los obligados al pago del impuesto interno sobre el consumo previsto en el artículo 265 estarán sujetos a un impuesto para fomentar la incorporación de biocarburantes.

[...]

III.— El impuesto para fomentar la incorporación de biocarburantes se calcula sobre la base del volumen total, respectivamente, de las gasolinas y de los gasóleos por las que se devengó durante el año civil.

La cuota del impuesto se calcula por separado, por una parte, para las gasolinas y, por otra parte, para el gasóleo.

Su importe será igual al resultado de multiplicar la base imponible definida en el párrafo primero del presente apartado III por la tarifa fijada en el apartado IV, a la que se aplicará un coeficiente igual a la diferencia entre el porcentaje nacional objetivo de incorporación de energía renovable

⁷ Reglamento Delegado de la Comisión, de 5 de junio de 2023, relativo a la metodología para determinar la cuota de biocarburantes y biogás para el transporte producidos a partir de biomasa procesada junto a combustibles fósiles en un proceso común (DO 2023, L 205, p. 1).

⁸ En la versión aplicable *ratione temporis* al litigio. Fue modificado ulteriormente por la Ley n.º 2022-1726, de 30 de diciembre de 2022, artículo 67 (V).

en los transportes, fijado en el mismo apartado IV, y la proporción de energía renovable contenida en los productos incluidos en la base imponible. Si la proporción de energía renovable es igual o superior al porcentaje nacional objetivo de incorporación de energía renovable en los transportes, el impuesto será igual a cero.

[...]

V.— A.— La proporción de energía renovable designa la proporción, evaluada en poder calorífico inferior, de energía procedente de fuentes renovables que el sujeto pasivo puede acreditar que está contenida en los combustibles incluidos en la base [...]. La energía contenida en los biocarburantes será renovable cuando estos cumplan los criterios de sostenibilidad definidos en el artículo 17 de la Directiva 2009/28 [...] en su redacción vigente el 24 de septiembre de 2018.

A bis. — Solo se tendrá en cuenta la energía contenida en los productos cuya trazabilidad haya quedado garantizada desde su producción.

Un Decreto establecerá las modalidades de trazabilidad aplicables a cada producto en función de las materias primas de las que proceda y de las normas de contabilización de energía que se apliquen de conformidad con el presente apartado V

[...]».

2. *Decreto n.º 2019-570, sobre el impuesto para fomentar la utilización de energía renovable en el transporte*⁹

12. En virtud de su artículo 3, para que se aplique la letra A del apartado V del artículo 266 *quindecies* del código aduanero, el obligado al pago del impuesto debe acreditar que los carburantes sujetos al impuesto contienen energía procedente de fuentes renovables, en particular mediante registros de seguimiento de la energía renovable.

13. Según el artículo 4, esos registros deben reflejar «las entradas y salidas de cantidades de productos aptos en poder del titular, teniendo en cuenta, en particular, las incorporaciones, cesiones, adquisiciones y salidas acreditadas por certificados».

14. Con arreglo al artículo 7, en esos registros deberán figurar las denominaciones y cantidades de productos aptos constitutivos de energías renovables, incorporados o no en los carburantes sujetos al impuesto, y «la información necesaria para el seguimiento de la energía renovable prevista por la Administración de Aduanas e Impuestos Indirectos».

15. De conformidad con el artículo 8, la existencia de registros de seguimiento de la energía renovable se acreditará mediante un visado de los servicios aduaneros.

⁹ Décret n° 2019-570 du 7 juin 2019 portant sur la taxe incitative relative à l'utilisation d'énergie renouvelable dans les transports (JORF n.º 133, de 9 de junio de 2019). Ha sido modificado por el Décret n° 2022-1330 du 17 octobre 2022 (JORF n.º 242, de 18 de octubre de 2022).

3. Circular de 18 de agosto de 2020 sobre el TIRIB¹⁰

16. La Circular da a conocer a los operadores y a los servicios administrativos las modalidades de aplicación del TIRIB.

17. Su capítulo IV («Modalidades de seguimiento de los productos aptos para reducir el tipo impositivo del TIRIB») contiene un apartado V, relativo a la llevanza de registros, cuya letra A («Consideración del contenido real de biocarburantes con ocasión de la inscripción en el registro llevado a efectos del TIRIB») incluye los puntos 109 a 115 en estos términos:

«[109] Los volúmenes de productos aptos que figuren como entrada en los registros elaborados a efectos del TIRIB deberán corresponder al volumen reconocido por los servicios de aduanas en el momento de la llegada del producto a una UE^[11] o a un EFS.^[12] Se trata, en principio, de los volúmenes que figuran en los documentos de acompañamiento (DAU, DAE, DSA o DSAC).

En el caso de entregas de carburantes que contengan biocarburantes recibidos en una UE o en un EFS, deberá realizarse un análisis en laboratorio sobre la base de una muestra extraída de la partida de carburante en el momento de su descarga que permita conocer el contenido real de biocarburante del producto recibido. Este análisis deberá realizarse para todos los tipos de biocarburantes.

«[110] Los documentos de acompañamiento de las partidas de carburante que contienen biocarburantes deberán indicar el volumen real de producto suministrado y el volumen real de biocarburante contenido en el carburante entregado. Si los documentos de acompañamiento de las partidas de carburante indican un volumen de biocarburantes que no coincide con el análisis físico realizado por un laboratorio, solo podrá anotarse como entrada en el registro el volumen de biocarburante realmente contenido en el carburante recibido determinado mediante el análisis físico realizado en el momento de la entrada del producto en el depósito fiscal. [...].

[111] Para los aceites vegetales hidrotratados de tipo gasolina o gasóleo, el análisis físico en laboratorio C14 deberá corresponder al volumen que figure en los documentos de acompañamiento con un margen del +/-10 %.

[...]

[114] El análisis físico en laboratorio será obligatorio, por primera vez, para cada partida de carburante que contenga biocarburante de cada proveedor en el año 2020 y luego con respecto a cada nuevo proveedor. Si los análisis físico-químicos reflejan un volumen de biocarburantes coherente con el que figura en el documento de acompañamiento, ya no será obligatorio realizar análisis físicos de las futuras partidas procedentes de ese mismo proveedor, aunque los servicios de aduanas podrán exigir su realización de forma aleatoria.

¹⁰ Circulaire du 18 août 2020 du ministre délégué chargé des comptes publics aux opérateurs économiques et aux services des douanes sur la taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants (TIRIB) (NOR: ECOD2020901C) [Circular de 18 de agosto de 2020, del Ministro delegado responsable de las cuentas públicas a los operadores económicos y a los servicios de aduanas, sobre el impuesto para fomentar la incorporación de biocarburantes (TIRIB); en lo sucesivo, «Circular TIRIB»].

¹¹ «Usine exercée» (UE): por tal se considera un establecimiento o instalación fiscal que permite producir, recibir o remitir productos energéticos en régimen de suspensión de la fiscalidad aplicable a esos productos. Según el Gobierno francés (apartado 84 de sus observaciones escritas), «el régimen de la UE [...] – la fábrica correspondiente a una refinería francesa» es uno de los dos regímenes aduaneros previstos para la recepción de los biocarburantes.

¹² «Entrepôt fiscal de stockage» (EFS): aplicados a los productos del petróleo, se consideran tales los depósitos fiscales en los que se pueden recibir, retener o remitir en régimen de suspensión de determinados tributos esos productos.

Están sujetas a este análisis de laboratorio las importaciones, las entregas intracomunitarias y las entregas nacionales de carburante que contengan biocarburantes cuando se reciban en el primer depósito fiscal francés.

[115] Este análisis físico tiene como única finalidad determinar los volúmenes de biocarburantes recibidos en la UE o en el EFS con objeto de inscribir dicho volumen en las entradas de la contabilidad de materias llevada en el marco del TIRIB. Este análisis no pretende determinar la materia prima a partir de la cual se ha elaborado el biocarburante. La materia prima debe indicarse en los documentos adjuntos al envío y, en especial, en la certificación de sostenibilidad. Dicha materia puede determinarse mediante el método del balance de masa reconocido por los sistemas voluntarios de sostenibilidad».

II. Hechos, litigio y preguntas prejudiciales

18. La sociedad BP France importa en Francia carburantes que contienen aceites vegetales hidrotratados (en lo sucesivo, «AVH»),¹³ producidos en España según la técnica del coprocesamiento.

19. El coprocesamiento consiste en incorporar en la refinería, antes de la fase de desulfuración, aceites vegetales a la materia fósil, de manera que esos aceites vegetales se transformen en AVH bajo el efecto del hidrógeno.

20. Los carburantes así coprocesados se reciben en Francia en un depósito fiscal, antes de ser despachados a consumo.

21. BP France solicitó al Conseil d'État (Consejo de Estado, Francia) la anulación de la Circular TIRIB. Impugnó, en particular, que esta Circular someta a los AVH a un análisis físico en laboratorio para determinar su contenido real en moléculas biogénicas, en el momento de su recepción en el primer depósito fiscal de almacenamiento francés.

22. BP France adujo en defensa de su recurso, en síntesis, estos argumentos:

- La Circular TIRIB es incompatible con los objetivos de las Directivas 2009/28 y 2018/2001, pues obliga a los operadores económicos a aportar pruebas de conformidad (con los criterios de sostenibilidad para los biocarburantes incluidos en la base imponible del impuesto) distintas de las que prevén tales Directivas.
- La obligación de realizar un análisis físico en el momento en el que los combustibles que contienen biocarburante entren en un depósito fiscal de almacenamiento francés tiene por objeto determinar el contenido real en moléculas biogénicas de la partida en cuestión.¹⁴
- Toda vez que las moléculas biogénicas se reparten de forma aleatoria en el flujo de la materia fósil debido al coprocesamiento, el contenido medido puede desviarse del que figura en el documento de acompañamiento de la partida en más del 10 % autorizado en el punto 111 de la

¹³ Hydrotreated Vegetable Oil en inglés, conocidos por sus siglas HVO.

¹⁴ En el litigio de origen, según el auto de reenvío, las partes no discutieron que, en la actualidad, el método del carbono radioactivo (C14) es el único que permite medir ese contenido, en lo que respecta a los combustibles que contienen AVH producidos según el método del coprocesamiento.

Circular TIRIB. Tener en cuenta el contenido medido, en lugar del que figura en el documento de acompañamiento, puede provocar una menor reducción del TIRIB.

- Puesto que la refinería de la que proceden los biocarburantes forma parte de un sistema voluntario reconocido por la Comisión Europea como un régimen completo, el método BM, previsto por las Directivas 2009/28 y 2018/2001, es suficiente para apreciar, a efectos de la llevanza de los registros específicos del TIRIB, el contenido en moléculas biogénicas de los combustibles que esta sociedad importa en el depósito fiscal de almacenamiento francés.

23. La Administración demandada argumentó que la única finalidad de recurrir a un análisis físico es determinar los volúmenes de biocarburantes recibidos en el primer depósito fiscal francés, antes de inscribir ese volumen como una entrada en el registro específicamente elaborado a efectos del TIRIB. Se pretende así que los productos aptos para la reducción del TIRIB coincidan con las cantidades de biocarburantes realmente entregadas en Francia.

24. De esta manera, añade la Administración demandada, el Estado francés podría alcanzar el objetivo de incorporación de biocarburantes en el sector del transporte fijado por la Directiva 2009/28. El análisis impuesto por la Circular TIRIB no trata de identificar la materia prima a partir de la que se ha producido el biocarburante, ni de comprobar que se cumplen los criterios de sostenibilidad fijados por las Directivas 2009/28 y 2018/2001.

25. En esta tesitura, el Conseil d'État (Consejo de Estado) eleva al Tribunal de Justicia estas preguntas prejudiciales:

- «1) ¿Deben interpretarse los artículos 17 y 18 de la Directiva 2009/28/CE y el artículo 30 de la Directiva 2018/2001 en el sentido de que los mecanismos de control mediante balance de masa y los sistemas nacionales o voluntarios que estas disposiciones prevén solo tienen por objeto evaluar y justificar la sostenibilidad de las materias primas y de los biocarburantes, así como de sus mezclas, de manera que su finalidad no consiste en delimitar, en los productos acabados resultantes de coprocesamiento, el control y la trazabilidad de la cuota de energía procedente de fuentes renovables contenida en dichos productos y, en consecuencia, en armonizar la toma en consideración de la cuota de energía contenida en dichos productos a los efectos contemplados en el artículo 17, apartado 1, letras a), b) y c), de la Directiva 2009/28/CE y en los artículos 25 y 29, apartado 1, párrafo primero, letras a), b) y c), de la Directiva 2018/2001?
- 2) En caso de respuesta negativa a la cuestión anterior, ¿se oponen estas mismas disposiciones a que, para determinar la cantidad de AVH que debe consignarse como entrada en el registro que los operadores deben llevar a efectos del impuesto para fomentar la incorporación de biocarburantes, que ha de pagarse en dicho Estado cuando la cuota de energía renovable de los carburantes despachados al consumo durante el año natural es inferior a un porcentaje nacional objetivo de incorporación de energía renovable en el transporte, un Estado miembro exija, en el momento de la recepción en el primer depósito fiscal nacional de las importaciones de combustibles que contengan AVH producidos en otro Estado miembro en el marco de un proceso de coprocesamiento, la realización de un análisis físico del contenido en AVH de dichos combustibles, aun cuando la planta en la que se produjeron dichos combustibles utilice un sistema de balance de masa certificado por un sistema voluntario reconocido por la Comisión como régimen completo?

- 3 ¿Se opone el derecho de la Unión, en particular las disposiciones del artículo 34 del TFUE, a una medida de un Estado miembro como la descrita en el apartado 14 de la presente resolución, siendo así, por una parte, que los carburantes que contienen biocarburantes procedentes de coprocesamiento en una refinería situada en su territorio no están sujetos a ese análisis físico cuando se despachan a consumo en dicho Estado miembro directamente de fábrica y, por otra parte, que ese Estado miembro acepta, para determinar a efectos del impuesto el contenido de biocarburantes que puede asignarse a la correspondiente partida con ocasión de su salida de la instalación bajo control aduanero o del depósito fiscal nacional, entre los certificados de contenidos expedidos por un período, evaluar, basándose en un promedio mensual de incorporación del establecimiento o de la fábrica, el contenido en biocarburante de las exportaciones o de las mercancías despachadas a consumo en otros sectores distintos del transporte?»

III. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

26. La petición de decisión prejudicial tuvo entrada en el Tribunal de Justicia el 30 de septiembre de 2022.

27. Han presentado observaciones escritas BP France, los Gobiernos austriaco, francés y neerlandés, así como la Comisión Europea. Todos ellos participaron en la vista celebrada el 25 de octubre de 2023.

IV. Apreciación

A. Preliminares

1. Directiva aplicable

28. La Directiva 2018/2001 entró en vigor el 24 de diciembre de 2018 y derogó la Directiva 2009/28 con efectos a partir del 1 de julio de 2021.¹⁵ El tribunal de renvío interroga al Tribunal de Justicia sobre la interpretación de ambas, de lo que deduzco que, por motivos que atañen al derecho interno, entiende aplicable al litigio la Directiva 2018/2001.

29. Si eso es así, me parece suficiente que el Tribunal de Justicia se pronuncie únicamente sobre la Directiva 2018/2001, cuyos artículos 29 y 30 coinciden sustancialmente con los artículos 17 y 18 de la Directiva 2009/28. La interpretación que el Tribunal de Justicia dé a los preceptos de la Directiva 2018/2001 sería, en todo caso, trasladable a los correlativos de la Directiva 2009/28.

¹⁵ Artículo 37 de la Directiva 2018/2001: «Queda derogada, con efecto a 1 de julio de 2021, la Directiva 2009/28/CE [...] Las referencias a la Directiva derogada se entenderán hechas a la presente Directiva con arreglo a la tabla de correspondencias que figura en el anexo XI».

2. Producción de biocarburantes

30. La mejor comprensión del litigio hace necesario explicar brevemente, a partir de las informaciones que obran en los autos, cómo se producen los biocarburantes¹⁶ mediante la técnica del coprocesamiento y los métodos para determinar el porcentaje de moléculas de origen biogénico presentes en el producto final.

31. Existen instalaciones industriales dedicadas exclusivamente a la producción de biocarburantes (biorefinerías) en las que no se plantea el problema de la mezcla de éstos con materias de origen fósil. Pero existen también, como ocurre con la factoría de Castellón (España) desde la que BP France importa biocarburante a Francia, plantas que utilizan la técnica del coprocesamiento para tratar conjuntamente, en un proceso común, biomasa y materias primas fósiles.

32. A través del coprocesamiento, una refinería procesa materias primas de biomasa¹⁷ junto con materias primas fósiles (que suelen proceder del petróleo) y las transforma en combustibles finales.¹⁸ Los combustibles así coprocesados han de contener una cuota de biocarburantes.¹⁹

33. El producto final obtenido mediante coprocesamiento está compuesto, pues, por moléculas de origen fósil más moléculas de origen biogénico, sin que sea técnicamente posible separar unas de otras. Ha de contener, ciertamente, un determinado porcentaje de biocarburantes, pero resulta difícil determinar su cuantía.

34. Se puede controlar con precisión la cantidad exacta de biomasa a la entrada del proceso industrial en la refinería (llevando la contabilidad de los materiales), pero resulta difícil determinar con la misma precisión, a la salida de ese proceso, la cantidad correspondiente a la biomasa en un lote determinado.

35. La razón de esa dificultad estriba en que el flujo de material durante el refinado conduce a una distribución aleatoria de las moléculas de origen biogénico. Por lo tanto, un determinado lote resultante del coprocesamiento puede concentrar más biocarburantes que otro.

36. El método científico de mayor precisión para medir la cantidad de moléculas de origen biogénico en los carburantes coprocesados parece ser el del C14. Eso explica que la Comisión haya impuesto su uso al aprobar el Reglamento Delegado 2023/1640 que, como ya expuse, no es aplicable *ratione temporis* en el presente litigio.

¹⁶ Se entiende por biocarburantes «los combustibles líquidos destinados al transporte y producidos a partir de biomasa» (artículo 2, punto 33, de la Directiva 2018/2001).

¹⁷ Se entiende por biomasa «la fracción biodegradable de los productos, residuos y desechos de origen biológico procedentes de actividades agrarias, incluidas las sustancias de origen vegetal y de origen animal, de la silvicultura y de las industrias conexas, incluidas la pesca y la acuicultura, así como la fracción biodegradable de los residuos, incluidos los residuos industriales y municipales de origen biológico» (artículo 2, punto 24, de la Directiva 2018/2001). La biomasa puede consistir, por ejemplo, en materiales a base de lípidos (como el aceite vegetal, el aceite de resina crudo o el aceite de pirólisis).

¹⁸ Los combustibles finales producidos a partir de esta mezcla son habitualmente gasóleo, carburante para reactores, combustible para calefacción, combustible para uso marítimo, gasolina, componentes de gasolina y, en ocasiones, gas propano, un componente del gas licuado de petróleo, si bien también pueden estar presentes fracciones menores de otros productos.

¹⁹ Véase el considerando primero del Reglamento Delegado 2023/1640.

B. Primera pregunta prejudicial

37. El tribunal de remisión desea saber, en síntesis, si el método BM previsto en el artículo 30 de la Directiva 2018/2001: a) solo se utiliza para determinar la sostenibilidad de las materias primas, los biocarburantes y sus mezclas; o b) sirve también para asegurar el seguimiento y la trazabilidad de la parte de energía renovable contenida en el producto final resultante del coprocesamiento.

38. La Directiva 2018/2001 tiene como objetivo promover el uso de energías renovables, a cuyo fin los Estados miembros:

- Garantizarán conjuntamente que la proporción de energía producida a partir de fuentes renovables en el consumo final bruto de energía en 2030 alcance al menos el 32 % (artículo 3, apartado 1).
- Han de imponer a los «proveedores de combustible» la obligación de aumentar al 14 % la cuota mínima de energía renovable en el consumo de energía final en el sector del transporte (artículo 25, apartado 1). Una forma de alcanzar este umbral es incentivar el uso de biocarburantes.

39. Los artículos 29 y 30 de la Directiva 2018/2001 contienen, respectivamente, los criterios de sostenibilidad y de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero para los biocarburantes, biolíquidos y combustibles de biomasa (artículo 29) y las reglas de verificación del cumplimiento de esos criterios (artículo 30).

40. La Directiva 2009/28 llevó a cabo una armonización exhaustiva de los criterios de sostenibilidad, que mantuvo la Directiva 2018/2001. En consecuencia, los Estados miembros no pueden introducir otros criterios adicionales, ni tampoco dejar de utilizar alguno de los fijados en el artículo 17 de la Directiva 2009/28.²⁰

41. Para *demostrar el cumplimiento* de esos criterios de sostenibilidad, cuando sea preciso a tenor del artículo 30 de la Directiva 2018/2001,²¹ el legislador de la Unión optó por el método BM,²² siempre que cumpla las condiciones que ese precepto enumera.

42. El método BM establece una cadena de vigilancia desde la producción a la comercialización y se basa en un sistema documental y contable con controles independientes. Es, por lo tanto, uno de los «[...] mecanismos de verificación destinados a garantizar la correcta aplicación del artículo 17 de [la] Directiva [2009/28] [equivalente al artículo 29 de la Directiva 2018/2001]»²³ o, lo que es lo mismo, de los criterios de sostenibilidad exigibles a los biocarburantes.

43. El Tribunal de Justicia tuvo ocasión de referirse a este método en la sentencia E.ON Biofor Sverige, poniendo de relieve que se eligió para «[...] garantizar el mantenimiento de tal vínculo físico entre el momento de la producción del biocarburante sostenible y el de su consumo. [...] El

²⁰ Esta es la opinión expresada por la Comisión en su Comunicación sobre la aplicación práctica del régimen de sostenibilidad de la UE para los biocarburantes y biolíquidos y sobre las normas de contabilización para los biocarburantes (DO 2010, C 160, p. 8).

²¹ Transcrito en el punto 8 de estas conclusiones.

²² Como señalé en mis conclusiones del asunto E.ON Biofor Sverige (C-549/15, EU:C:2017:25), puntos 44 y 45, esta elección supuso descartar el método de la preservación de la identidad, que impide la mezcla de biocarburantes entre sí o con otro tipo de combustibles, y el método de los certificados negociables (*book and claim*), que no exige una relación directa entre el biocombustible comercializado y su producción a partir de biomasa que reúna los criterios de sostenibilidad.

²³ Sentencia E.ON Biofor Sverige, apartado 39.

legislador de la Unión subrayó, además, que la aplicación del método del balance de masa para el control de la conformidad debería mantener la integridad del sistema evitando al mismo tiempo la imposición de cargas irrazonables a la industria». ²⁴

44. El artículo 30, apartado 4, de la Directiva 2018/2001 consiente que el control de la aplicación del método BM se realice mediante regímenes nacionales o internacionales voluntarios, aprobados por la Comisión, ²⁵ y que establezcan normas para la producción de biocarburantes, biolíquidos o combustibles de biomasa capaces de justificar el cumplimiento de los criterios de sostenibilidad del artículo 29, apartados 2 a 7. ²⁶

45. Como indica el Gobierno neerlandés, estos regímenes voluntarios únicamente pueden ser reconocidos por la Comisión si aplican un método BM. ²⁷

46. En el asunto que nos ocupa, la refinería desde la que BP France importa biocarburantes aplica un régimen voluntario ²⁸ reconocido por la Comisión ²⁹ para probar el cumplimiento de los criterios de sostenibilidad de la Directiva 2018/2001.

47. Este régimen voluntario emplea una metodología de BM conforme con los requisitos del artículo 30, apartados 1 y 2, de la Directiva 2018/2001. Así consta en el considerando sexto de la Decisión de Ejecución 2022/602. No obstante, nada indica esa Decisión sobre la posibilidad de utilizar el régimen voluntario ISCC EU para determinar el porcentaje de moléculas de origen biogénico de un combustible producido mediante coprocesamiento.

48. Coincido con la Comisión y con los Gobiernos francés, neerlandés y austriaco en que el artículo 30 de la Directiva 2018/2001 se limita a fijar el método BM como idóneo para verificar el cumplimiento (por los biocarburantes) de los criterios de sostenibilidad de aquella Directiva, pero no para acreditar cuántas moléculas de origen biogénico se hallan en los biocarburantes coprocesados.

²⁴ Sentencia E.ON Biofor Sverige, apartado 64.

²⁵ Según el artículo 30, apartado 5, párrafo primero, de la Directiva 2018/2001, «la Comisión adoptará las decisiones a que se refiere el apartado 4 del presente artículo mediante actos delegados. Dichos actos delegados se adoptarán con arreglo al procedimiento de examen a que se refiere el artículo 34, apartado 3. Dichas decisiones serán válidas durante un período no superior a cinco años».

²⁶ Los regímenes voluntarios han desempeñado un papel importante a la hora de aportar pruebas del cumplimiento de los criterios de sostenibilidad y de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero para los biocarburantes y biolíquidos con arreglo a la Directiva 2009/28. La Directiva 2018/2001 ha ampliado su papel, porque ahora pueden servir para: a) certificar que todos los combustibles producidos a partir de biomasa, incluidos los combustibles gaseosos y sólidos, cumplen con los criterios de sostenibilidad y para proporcionar datos exactos sobre la reducción de sus emisiones de gases de efecto invernadero; b) certificar que los carburantes líquidos y gaseosos renovables de origen no biológico [destinado al sector de los transportes] y los combustibles de carbono reciclado cumplen sus criterios de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero; c) demostrar el cumplimiento de las normas establecidas en el artículo 27, apartado 3, de la Directiva 2018/2001 para calcular la electricidad renovable en el transporte; d) demostrar que los agentes económicos introducen información exacta en la base de datos de la Unión o nacional sobre los combustibles renovables y los combustibles de carbono reciclado utilizados en el transporte, de conformidad con el artículo 28, apartado 4, de la Directiva 2018/2001; y e) certificar biocarburantes, biolíquidos y combustibles de biomasa con bajo riesgo de cambio indirecto del uso de la tierra.

²⁷ Los regímenes voluntarios reconocidos por la Comisión se pueden consultar en https://energy.ec.europa.eu/topics/renewable-energy/bioenergy/voluntary-schemes_en.

²⁸ Denominado *International Sustainability & Carbon Certification (ISCC EU)*.

²⁹ Decisión de Ejecución (UE) 2022/602 de la Comisión, de 8 de abril de 2022, relativa al reconocimiento del régimen voluntario *International Sustainability & Carbon Certification (ISCC EU)* para demostrar el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo para los biocarburantes, biolíquidos, combustibles de biomasa, combustibles líquidos y gaseosos renovables de origen no biológico y combustibles de carbono reciclado (DO 2022, L 114, p. 182).

49. Nada en el artículo 30 de la Directiva 2018/2001 indica que el método BM haya de ser utilizado para probar el porcentaje de moléculas de origen biogénico presentes en un combustible producido mediante coprocesamiento. Las decisiones de la Comisión relativas al reconocimiento de regímenes voluntarios tampoco mencionan el empleo del método BM a estos efectos.³⁰

50. El método BM permite contabilizar el biocarburante que entra en la refinería y atribuir al combustible producido un porcentaje de sostenibilidad proporcional. Según las informaciones facilitadas al Tribunal de Justicia, ese método no sería adecuado para medir el porcentaje exacto de moléculas de origen biogénico presentes en cada lote obtenido por coprocesamiento.

51. Debido a esta limitación del método BM, el artículo 28, apartado 5, de la Directiva 2018/2001 encargó a la Comisión que adoptara un acto delegado en el que se especificara la metodología para determinar la cuota de biocarburantes y biogás para el transporte obtenidos a partir de biomasa procesada junto con combustibles fósiles.

52. En cumplimiento de ese mandato, la Comisión aprobó el Reglamento Delegado 2023/1640 que, como ya he indicado, si bien no es aplicable *ratione temporis* a este litigio (entró en vigor el 8 de septiembre de 2023), puede facilitar algunas pautas interpretativas de la Directiva 2018/2001.

53. El Reglamento Delegado 2023/1640, a la vez que permite a los agentes económicos utilizar sus propios métodos de verificación,³¹ les obliga a comprobar regularmente su corrección acudiendo a los ensayos con C14.³² Se exigirá, además, la verificación mediante métodos de ensayo con C14 para todos los productos que declaren un biocontenido a base de carbono (artículo 1, apartado 5, del Reglamento Delegado 2023/1640).

54. Cuando los agentes económicos opten por el método BM, la exigencia referida se concreta en que deben aplicar «[...] para cada producto el factor de conversión que corresponda con la mayor exactitud al biocontenido medido a través de los resultados de los ensayos con carbono radiactivo [...]».³³

55. El Reglamento Delegado 2023/1640 corrobora, pues, a mi juicio, la falta de aptitud del método BM para discernir, por sí solo, el contenido de moléculas de origen biogénico presentes en cada lote de biocarburante coprocesado.

56. En suma, considero que el método BM, previsto en el artículo 30 de la Directiva 2018/2001, se utiliza para determinar el cumplimiento de los criterios de sostenibilidad aplicables a las materias primas, los biocarburantes y sus mezclas, pero no está destinado a medir la parte de moléculas de origen biogénico contenidas en un biocarburante producido mediante coprocesamiento.

³⁰ Así lo puso de relieve la Comisión en la vista.

³¹ Con arreglo al artículo 1, apartado 1, del Reglamento Delegado 2023/1640, «los agentes económicos que coprocesan biomasa podrán desarrollar y utilizar, con el fin de determinar la cuota de biocontenido a base de carbono, un método de ensayo específico de la empresa o el proceso que sea adecuado para el diseño de su fábrica y su combinación de materias primas. Ese método de ensayo principal se basará en el balance de masa o el balance de energía, en métodos de rendimiento o en ensayos con carbono radiactivo [es decir, la detección de carbono radiactivo mediante espectrometría de masas con acelerador (AMS) o el método de recuento de centelleo en fase líquida (LSC)] de los productos de salida».

³² Véase el considerando cuarto, transcrito en el punto 10 de estas conclusiones.

³³ Artículo 2, apartado 1, del Reglamento Delegado 2023/1640.

C. Segunda pregunta prejudicial

57. El tribunal de remisión formula su segunda cuestión prejudicial para el caso de que la respuesta a la primera sea la que propugno.

58. El tribunal *a quo* desea saber si el artículo 30 de la Directiva 2018/2001 se opone a una reglamentación que exige «[...] en el momento de la recepción en el primer depósito fiscal nacional de las importaciones de carburantes que contengan AVH producidos en otro Estado miembro en el marco de un proceso de coprocesamiento, la realización de un análisis físico del contenido en AVH de dichos carburantes, aun cuando la planta en la que se produjeron [...] utilice un sistema de balance de masa certificado por un sistema voluntario reconocido por la Comisión como régimen completo».

59. Francia reguló el TIRIB (que se convertiría en TIRUERT desde 2022) en el artículo 266 *quindecies* de su código aduanero, en el Decreto n.º 2019/570 y en la Circular TIRIB. Los sujetos pasivos que comercializan combustible pagan este impuesto sobre la diferencia entre el porcentaje nacional fijado como objetivo de incorporación de energías renovables en el transporte y la proporción de energía renovable contenida en el combustible comercializado.

60. Dado que el TIRIB se basa en el volumen anual de combustible consumido, la Circular exige un análisis en laboratorio C14, de modo que se pueda determinar el contenido real de moléculas de origen biogénico en los biocarburantes recibidos en Francia.

61. BP France considera que la exigencia de utilizar el método C14 es inadecuada para los carburantes elaborados mediante coprocesamiento. Esta exigencia, además, iría en contra de la utilización del método BM y de los regímenes voluntarios de certificación aprobados por la Comisión.

62. Por las razones que a continuación expongo, no comparto los argumentos de BP France.

63. En primer lugar, la armonización realizada por el Reglamento Delegado 2023/1640 no habría sido necesaria si el método BM y los sistemas voluntarios de certificación hubieran sido suficientes y adecuados para medir el porcentaje de moléculas de origen biogénico.

64. Pero, como ya he indicado, el método BM no parece idóneo para la medición del referido porcentaje. Lo mismo ocurre, en la situación previa a la entrada en vigor del Reglamento Delegado 2023/1640, con los regímenes voluntarios de certificación, cuyo objetivo primordial es demostrar el respeto de los criterios de sostenibilidad del artículo 29 de la Directiva 2018/2001 por los biocarburantes.

65. Por eso, para medir el porcentaje de moléculas de origen biogénico en carburantes coprocesados, el Reglamento Delegado 2023/1640 prevé como método único, o como método complementario si se utiliza otro (BM, balance de energía, métodos del rendimiento), el del C14.

66. En segundo lugar, es cierto que, con arreglo al artículo 30, apartado 9, de la Directiva 2018/2001, si un agente económico aporta pruebas o datos obtenidos en el marco de un régimen voluntario de certificación, aprobado por la Comisión, el Estado miembro no obligará al proveedor a proporcionar otras pruebas del cumplimiento de los criterios de sostenibilidad establecidos en el artículo 29, apartados 2 a 7, de dicha Directiva.

67. Ahora bien, lo que impide esta disposición es que un Estado miembro requiera pruebas adicionales (a las aportadas con el régimen voluntario de certificación) en relación con el respeto de *los criterios de sostenibilidad*.³⁴ Nada se dice sobre esas pruebas adicionales en cuanto al porcentaje de moléculas de origen biogénico en carburantes elaborados mediante coprocesamiento.

68. En tercer lugar, la Directiva 2018/2001 impulsa la utilización de los regímenes voluntarios de certificación, sujetos a exigencias reforzadas de fiabilidad, transparencia y auditoría independiente, para evitar el fraude a la hora de proporcionar pruebas y datos del respeto de los criterios de sostenibilidad por parte de los biocarburantes.³⁵

69. Estas mismas finalidades (obtener datos fiables y transparentes, prevenir el fraude)³⁶ podrían, en principio, justificar normas nacionales que impongan un método más preciso, como el C14, para medir el porcentaje de moléculas de origen biológico presentes en carburantes producidos mediante coprocesamiento.

70. Los análisis con C14, requeridos por la Circular TIRIB, no estarían, sin embargo, justificados (por ser redundantes) si el régimen voluntario de certificación al que se acoge el productor del carburante coprocesado ya incluyera, en origen, aquel tipo de análisis. Así sucedería cuando ese régimen verificara que se ha medido con precisión el porcentaje de moléculas de origen biogénico presentes en el combustible obtenido.

71. En la vista:

- BP France explicó que utiliza el análisis C14 en las refinerías que aplican el sistema voluntario ISCC EU, pero no confirmó que, en concreto, los lotes de combustible coprocesado exportados a Francia desde la refinería de Castellón (España) se sometieran a un análisis C14 equivalente al exigido por la legislación francesa.
- El Gobierno francés informó de que, hasta ahora, ninguno de los lotes de biocarburantes coprocesados, importados en Francia desde otros Estados miembros, suministran certificaciones acreditativas de haber sido sometidos a un análisis C14, con objeto de demostrar el porcentaje de moléculas de origen biogénico presentes en ellos.

72. Corresponde, en todo caso, al tribunal de remisión zanjar la controversia entre las partes sobre la inclusión, en el régimen voluntario de certificación al que se acoge BP France, de los análisis C14 que permitan verificar el porcentaje de moléculas de origen biogénico presentes en el combustible importado.

73. Se puede inferir de lo hasta ahora expuesto que:

- El artículo 30 de la Directiva 2018/2001 permitía a un Estado miembro adoptar una reglamentación como la francesa, para medir con precisión el porcentaje de moléculas biogénicas presentes en biocarburantes coprocesados, a fin de aplicar un impuesto destinado a fomentar el uso de energías renovables.

³⁴ Véase el considerando centésimo décimo de la Directiva 2018/2001.

³⁵ Véanse el artículo 30, apartado 8, de la Directiva 2018/2001 y su considerando centésimo octavo.

³⁶ La contribución del método BM y de los sistemas voluntarios de certificación a la prevención del fraude fue puesta de relieve por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 4 de octubre de 2018 L.E.G.O. (C-242/17, EU:C:2018:804), apartado 66, y en mis conclusiones en ese asunto (EU:C:2018:318), puntos 84 y 97.

- A reserva de la apreciación del tribunal de reenvío, la utilización de sistemas voluntarios de certificación aprobados por la Comisión, como el ISCC EU, no parece facilitar una prueba adecuada del porcentaje de moléculas de origen biogénico en los lotes de biocarburantes coprocesados importados.

74. Aunque el Reglamento Delegado 2023/1640 no se aplica *ratione temporis* al litigio, su adopción cambia la situación precedente. A partir de su entrada en vigor, para medir el porcentaje de moléculas de origen biogénico en carburantes coprocesados, ese Reglamento prevé como método único [o como método complementario si se utilizan otros (BM, balance de energía, métodos del rendimiento)] el análisis C14. Al realizar esta armonización exhaustiva, los Estados miembros no tendrán ya competencia para adoptar normas nacionales que impongan un método de análisis diferente a los previstos en aquel Reglamento.

75. Además, como confirmó la Comisión en la vista, los sistemas voluntarios de certificación que la Comisión reconozca a partir de la entrada en vigor del Reglamento Delegado 2023/1640 habrán de incluir no sólo el método del BM para probar el cumplimiento de los criterios de sostenibilidad, sino también el método C14 para demostrar el porcentaje de moléculas biogénicas en biocarburantes coprocesados, de conformidad con lo dispuesto en el referido Reglamento.

76. En suma, la respuesta que propongo a la segunda pregunta prejudicial es que, hasta la entrada en vigor y aplicación del Reglamento Delegado 2023/1640, el artículo 30 de la Directiva 2018/2001 no se oponía, en principio, a una reglamentación nacional, como la controvertida en este litigio, que requiere el análisis del C14 para medir con precisión el porcentaje de moléculas de origen biogénico presentes en el carburante obtenido por coprocesamiento, aun cuando la planta de producción utilice un método de BM certificado por un sistema voluntario reconocido por la Comisión como régimen completo.

D. Tercera pregunta prejudicial

77. La tercera pregunta prejudicial tiene una compleja redacción. El tribunal de reenvío desea saber si es compatible con el artículo 34 TFUE (libertad de circulación de mercancías) una reglamentación nacional de cuya aplicación destaca dos rasgos:

- «Los carburantes que contienen biocarburantes procedentes de coprocesamiento [obtenidos] en una refinería situada en [...] territorio [francés] no están sujetos a ese análisis físico [C14] cuando se despachan a consumo en dicho Estado miembro [Francia] directamente de fábrica».
- Francia «acepta, para determinar a efectos del [TIRIB] el contenido de biocarburantes que puede asignarse a la correspondiente partida con ocasión de su salida de una UE o de un depósito fiscal nacional, entre los certificados de contenidos expedidos por un período, evaluar, basándose en un promedio mensual de incorporación del establecimiento o de la UE, el contenido en biocarburante de las exportaciones o de las mercancías despachadas a consumo en otros sectores distintos del transporte».

78. En las fechas en las que se desarrolla el litigio, la Unión no había armonizado de manera exhaustiva los métodos utilizables para determinar el porcentaje de moléculas biogénicas en carburantes coprocesados. Esa armonización la ha realizado con posterioridad el Reglamento Delegado 2023/1640, como ya he puesto de relieve.

79. Por tanto, los Estados miembros disponían de la posibilidad de regular tales métodos de medición, y así lo hizo el Estado francés. Al ejercer esta competencia sobre una materia no armonizada, los Estados miembros habían de respetar el derecho primario³⁷ y, en particular, el artículo 34 TFUE, que prohíbe en el comercio intracomunitario las restricciones cuantitativas a la importación, así como las medidas de efecto equivalente.

80. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia,³⁸ toda medida de un Estado miembro que pueda obstaculizar, directa o indirectamente, real o potencialmente, el comercio dentro de la Unión se considera una medida de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas a la importación, en el sentido del artículo 34 TFUE. Entre estas medidas se encuentran las que discriminan directa o indirectamente las importaciones, las relativas a las modalidades de venta de las mercancías y las que dificultan el acceso al mercado de un Estado miembro de los productos originarios de otros Estados miembros.³⁹

81. Pues bien, según el punto 114 de la Circular TIRIB, la medida controvertida se aplica únicamente a los biocarburantes coprocesados que se importan de otros Estados miembros. El análisis físico C14 solo se pide para las importaciones, las introducciones intracomunitarias y las partidas nacionales de carburante que contengan biocarburante en el momento de su recepción en el primer depósito fiscal francés, pero no a los producidos en las refinerías francesas. Así lo expresa el tribunal de reenvío: «de lo manifestado durante la audiencia previa se desprende que los biocarburantes fabricados conforme al procedimiento de cotratamiento en una refinería ubicada en Francia no están sujetos a ese control cuando no se reciben en un depósito fiscal de almacenamiento antes de su despacho a consumo».⁴⁰

82. Existiría, pues, un trato más favorable de todo o parte del carburante coprocesado que se elabora en Francia, exento de someterse a los análisis C14. Por el contrario, este mismo tipo de carburante importado ha de contar con tales análisis para determinar el porcentaje de moléculas biogénicas a efectos del TIRIB.

83. De ser esta la situación resultante, la medida dificultaría el acceso de carburante procesado que se importe en Francia desde otros Estados miembros. Así lo admite el Gobierno de este país, reconociendo que la exigencia de un análisis C14 podría obstaculizar la importación de carburantes de esos otros Estados miembros.

84. La tesis del Gobierno francés es, sin embargo, que el análisis C14 no se aplica únicamente a los carburantes importados, sino también a los de origen nacional.⁴¹

85. Preguntado en la vista sobre este pormenor, el Gobierno francés reconoció que su interpretación no coincidía con la que el Conseil d'État (Consejo de Estado) exponía en el auto de reenvío. A juicio de aquel Gobierno:

- La igualdad de trato de todos los carburantes (importados o no) objeto de coprocesamiento se infiere del artículo 266 *quindecies* del código aduanero, así como del artículo 3, punto 3, del

³⁷ Sentencia de 12 de noviembre de 2015, *Visnapuu* (C-198/14, EU:C:2017:751), apartado 40.

³⁸ Sentencias de 11 de julio de 1974, *Dassonville* (8/74, EU:C:1974:82), apartado 5; de 23 de diciembre de 2015, *Scotch Whisky Association y otros* (C-333/14, EU:C:2015:845), apartado 31, y de 9 de enero de 2023, *CIHEF y otros* (C-147/21, EU:C:2023:31), apartado 37.

³⁹ Sentencia de 10 de febrero de 2009, *Comisión/Italia* (C-110/05, EU:C:2009:66), apartados 35 y 37.

⁴⁰ Auto de reenvío, apartado 16.

⁴¹ Observaciones escritas, apartados 93 a 100.

Decreto 2019/570 y de los puntos 30 y 33 de la Circular 20-004 sobre el régimen de *usine exercée*.⁴²

- Existen en Francia dos refinerías que producen carburantes coprocesados. En ellas, dijo, se aplica un régimen aduanero (*usine exercée*) que permite la comercialización directa de los carburantes coprocesados sin pasar por un depósito fiscal, porque las autoridades aduaneras pueden ejercer un control permanente sobre su elaboración.⁴³

86. La interpretación del derecho nacional no corresponde al Tribunal de Justicia, que debe atenerse a los datos suministrados por el tribunal de reenvío. El Tribunal de Justicia, insisto, ha de responder a la petición de decisión prejudicial aceptando que el marco jurídico y fáctico relevante es el que expone el tribunal *a quo*, por mucho que de él diverja alguna de las partes del litigio.

87. A partir de esa premisa, los contornos de la exigencia controvertida, tal como la describe el tribunal de reenvío, permiten calificarla de medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa a la importación, contraria al artículo 34 TFUE. Del contenido de la petición de decisión prejudicial se infiere que la Circular TIRIB favorece la utilización de biocarburantes que hayan sido coprocesados en Francia, a la par que dificulta la de los mismos productos, cuando procedan de otros Estados miembros.

88. Por lo demás, esa normativa tendría también la naturaleza de medida de efecto equivalente a una restricción a la importación, aunque se aplicase de manera no discriminatoria y por igual a los biocarburantes coprocesados importados y a los producidos en Francia: la exigencia de un análisis C14 dificultaría, en cualquier caso, las importaciones de tales biocarburantes en territorio francés.

89. Es posible, pese a todo, que esa medida restrictiva tenga una justificación que la haga compatible con el derecho de la Unión. En cualquier caso, será mucho más difícil argumentar a favor de tal justificación si la medida se aplica sólo a los biocarburantes coprocesados importados y no a los de producción nacional.

1. *¿Justificación de la medida?*

90. Una normativa o una práctica nacional que constituya una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa puede estar justificada por una de las razones de interés general enumeradas en el artículo 36 TFUE o por exigencias imperativas. En ambos casos, conforme al principio de proporcionalidad, la medida nacional debe ser adecuada para garantizar la consecución del objetivo perseguido y no ir más allá de lo necesario para alcanzarlo, correspondiendo al Estado miembro autor de la medida justificar el respeto de dicho principio.⁴⁴

91. El Gobierno francés invoca como justificación de la medida restrictiva las exigencias imperativas de la protección del medio ambiente y de la lucha contra el fraude. Alega que la ventaja fiscal consistente en la reducción del TIRIB solo debe beneficiar a los carburantes

⁴² Circulaire du ministre de l'action et des comptes publics aux opérateurs économiques et aux services des douanes, du 4 février 2020, relative au régime de l'usine exercée (NOR: CPAD1917906C) (Circular del Ministro responsable de la acción y de las cuentas públicas a los operadores económicos y a los servicios de aduanas, de 4 de febrero de 2020, sobre el régimen de la *usine exercée*). No constan referencias a esa Circular en el auto de reenvío.

⁴³ Los productores nacionales deben cumplimentar una ficha técnica para cada producto fabricado que se somete al control de las autoridades aduaneras, ficha en la que consta la realización del análisis C14.

⁴⁴ Sentencia E.ON Biofor Sverige, apartados 46 y 90.

despachados a consumo en el territorio nacional cuyo contenido real en moléculas de origen biogénico supere efectivamente el porcentaje objetivo de incorporación en el sector de los transportes, fijado en el artículo 266 *quindecies* del código aduanero.

92. Según la jurisprudencia tradicional del Tribunal de Justicia,⁴⁵ las exigencias imperativas únicamente pueden justificar medidas nacionales que sean indistintamente aplicables a productos nacionales e importados. Por consiguiente, si la medida francesa fuera, como indica el tribunal de reenvío, aplicable a las importaciones de biocarburantes coprocesados y no a la producción nacional de este tipo de mercancía, las exigencias imperativas de la protección del medio ambiente y de prevención del fraude no podrían servir para su justificación.

93. Es cierto que esta jurisprudencia tradicional ha sido después flexibilizada por el Tribunal de Justicia, analizando la justificación de medidas distintamente aplicables en alguna exigencia imperativa, o subsumiendo alguna de estas en un motivo del artículo 36 TFUE.⁴⁶

94. Analizaré, pues, la posible justificación desde la perspectiva de la protección del medio ambiente y de la prevención del fraude, exigencias imperativas aceptadas por el Tribunal de Justicia en cuanto al comercio intracomunitario.⁴⁷

95. En principio, la Circular TIRIB podría encontrar justificación suficiente, ya que está orientada y tiene aptitud para:

- Por un lado, *proteger el medio ambiente* mediante el uso de energías renovables. El recurso a los análisis C14 permite otorgar beneficios (incentivar) a ciertos combustibles, disminuyendo su carga fiscal en función de su porcentaje de biocarburante.
- Por otro lado, *prevenir el riesgo de fraude*⁴⁸ en la cadena de producción de carburantes coprocesados. El método C14 permite saber con certeza el porcentaje real de moléculas biogénicas de AVH presentes en aquellos carburantes y, con ese dato, aplicar correctamente un impuesto que incentiva el uso de biocarburantes.

2. ¿Se respeta el principio de proporcionalidad?

96. Admitida la justificación, falta por comprobar si la medida restrictiva respeta el principio de proporcionalidad. Solo será así si es adecuada para garantizar la consecución del objetivo perseguido y no va más allá de lo necesario para alcanzarlo, por no existir una alternativa menos restrictiva.

⁴⁵ Sentencias de 7 de mayo de 1997, Pistre y otros (C-321/94 a C-324/94, EU:C:1997:229), apartado 52; y de 17 de junio de 1981, Comisión/Irlanda (113/80, EU:C:1981:139), apartado 11.

⁴⁶ Sentencia de 1 de julio de 2014, Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037), apartados 77 a 119; y las conclusiones del abogado general Bot en ese asunto (C-573/12, EU:C:2014:37), punto 79. El abogado general Bot proponía aplicar también las exigencias imperativas en la justificación de las medidas discriminatorias, pero exigiendo una justificación «reforzada».

⁴⁷ Sentencias de 6 de octubre de 2011, Bonnarde (C-443/10, EU:C:2011:641), apartado 34; de 1 de julio de 2014, Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037), apartados 77 a 82; y de 4 de octubre de 2018, L.E.G.O. (C-242/17, EU:C:2018:804), apartado 64.

⁴⁸ En la vista, el Gobierno francés señaló que la normativa impugnada pretendía hacer frente a ciertas actuaciones fraudulentas, pues se habían detectado certificaciones del cumplimiento de los criterios de sostenibilidad en las que se declaraba que los lotes exportados a Francia contenían un porcentaje de moléculas de origen biogénico muy superior al real. Por ejemplo, si una refinería producía biocarburante coprocesado con un 50 % de biomasa, acreditado con el uso del método BM, se declaraba que los lotes exportados a Francia contenían un 80 % de moléculas de origen biogénico, a fin de no pagar el TIRIB.

97. Desde esta perspectiva, puede aceptarse la idoneidad de la exigencia impuesta por la Circular TIRIB para lograr el objetivo perseguido, pues:

- Determinar el porcentaje de moléculas biogénicas en los carburantes coprocesados no es posible, al parecer, con alternativas menos restrictivas distintas de los análisis C14.
- El método BM tiene una utilidad limitada a estos efectos y únicamente arroja resultados aproximativos. Por eso, el Reglamento Delegado 2023/1640 ha establecido el análisis C14 como método de verificación común para medir el porcentaje de moléculas de origen biogénico presentes en los carburantes coprocesados, así como su utilización regular (complementaria) cuando los fabricantes emplean otros métodos (como el BM).

98. En favor de la proporcionalidad de la medida hay que destacar, además, que la Circular TIRIB no requiere un análisis físico en laboratorio C14 en todo caso y a todas las importaciones de carburantes coprocesados:⁴⁹ efectuado un primer análisis, si hay coincidencia (con un margen del 10%) con los porcentajes de moléculas de origen biogénico declarados por la empresa importadora, los análisis C14 solo se repetirán de forma aleatoria.⁵⁰

99. Ahora bien, una medida restrictiva solo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo invocado si responde efectivamente al propósito de lograrlo *de forma coherente y sistemática*.⁵¹

100. El tribunal de reenvío pone de relieve en su auto⁵² tres circunstancias que impiden apreciar esa coherencia sistemática:

- Los análisis C14 se exigen únicamente para las importaciones, las introducciones intracomunitarias y las partidas nacionales de carburante que contengan biocarburante en el momento de su recepción en el primer depósito fiscal francés
- Los biocarburantes procedentes de coprocesamiento elaborados en una refinería situada en el territorio francés no están sujetos al análisis C14 cuando se despachan a consumo en dicho Estado miembro directamente de fábrica, sin pasar por un depósito fiscal.
- El Estado francés acepta evaluar el contenido en biocarburantes de las exportaciones o de las mercancías despachadas a consumo en otros sectores distintos del transporte, teniendo en cuenta los certificados de incorporación mensual de biocarburantes y sin recurrir a los análisis C14.

101. En esa misma línea, BP France explica⁵³ que, para obtener la reducción fiscal del TIRIB (o del TIRUERT), las autoridades francesas exigen, por un lado, la certeza absoluta mediante ensayos C14 de una presencia efectiva de energía renovable en el momento de la comercialización del

⁴⁹ Punto 114, transcrito en el punto 17 de estas conclusiones.

⁵⁰ Huelga decir que no se respetaría la proporcionalidad si hubiera una duplicación de las exigencias para los carburantes coprocesados de importación. Es decir, si en el Estado de origen fuera preceptivo un análisis C14, no se podría requerir este mismo examen en el Estado de destino. De la misma manera, si el porcentaje de moléculas de origen biogénico quedara probado de forma precisa con los datos aportados por el fabricante en aplicación de un sistema voluntario de certificación, tampoco se podría exigir el análisis C14. Nada indica que así suceda en el litigio, a reserva de la verificación que compete al tribunal de reenvío.

⁵¹ Sentencia de 23 de diciembre de 2015, Scotch Whisky Association y otros (C-333/14, EU:C:2015:845), apartado 37.

⁵² Apartados 16 y 19.

⁵³ Apartados 72 a 79 de sus observaciones escritas.

producto importado (biocarburantes resultantes del coprocesamiento) y, por otro lado, un simple cálculo prorrateado anual que no ofrece ninguna garantía de trazabilidad, a diferencia del BM, en el caso de la electricidad de origen renovable.

102. De estos datos puede inferirse que la medida controvertida no se atiene al artículo 34 TFUE, en cuanto no resulta adecuada para garantizar *de forma coherente y sistemática* la consecución de los objetivos que podrían justificarla.

V. Conclusión

103. A tenor de lo expuesto, propongo responder al Conseil d'État (Consejo de Estado, Francia) de la manera siguiente:

«El artículo 30 de la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables, en la situación normativa previa a la entrada en vigor del Reglamento Delegado (UE) 2023/1640 de la Comisión, de 5 de junio de 2023, relativo a la metodología para determinar la cuota de biocarburantes y biogás para el transporte producidos a partir de biomasa procesada junto a combustibles fósiles en un proceso común, así como el artículo 34 TFUE

han de interpretarse en el sentido de que:

- El método del balance de masa tiene por objeto determinar el cumplimiento de los criterios de sostenibilidad del artículo 29 de la Directiva 2018/2001, aplicables a las materias primas, los biocarburantes y sus mezclas, y no está destinado a medir la parte de moléculas de origen biogénico contenidas en un biocarburante producido mediante coprocesamiento.
- En principio, el artículo 30 de la Directiva 2018/2001 no se oponía, hasta la entrada en vigor y aplicación del Reglamento Delegado 2023/1640, a una reglamentación interna que exige la realización de un análisis con carbono radioactivo (C14) en el momento de la recepción en el primer depósito fiscal nacional de los biocarburantes importados que se hayan elaborado mediante coprocesamiento, a fin de determinar el porcentaje de moléculas de origen biogénico pertinente para el cálculo de un impuesto de fomento del uso de los biocarburantes. Es irrelevante, a estos efectos, que la refinería en la que se produjeron dichos combustibles utilice un sistema de balance de masa certificado por un sistema voluntario reconocido por la Comisión como régimen completo.
- El artículo 34 TFUE se opone a una reglamentación nacional que exige la realización de un análisis con carbono radioactivo (C14) en el momento de la recepción en el primer depósito fiscal nacional de los biocarburantes importados que se hayan elaborado mediante coprocesamiento, a fin de determinar el porcentaje de moléculas de origen biogénico pertinente para el cálculo de un impuesto de fomento del uso de los biocarburantes, si ese mismo análisis no se requiere para la producción nacional de los biocarburantes coprocesados».