Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

2 octobre 2014*

«Renvoi préjudiciel — Directive 2003/96/CE — Taxation des produits énergétiques et de l'électricité — Article 2, paragraphe 4, sous b) — Produits énergétiques à double usage — Notion»

Dans l'affaire C-426/12,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Pays-Bas), par décision du 14 septembre 2012, parvenue à la Cour le 18 septembre 2012, dans la procédure

X

contre

Voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. L. Bay Larsen, président de chambre, MM. M. Safjan (rapporteur), J. Malenovský, M[mes] A. Prechal et K. Jürimäe, juges,

avocat général: M[me] E. Sharpston,

greffier: M[me] M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 12 décembre 2013,

considérant les observations présentées:

— pour X, par MM. F. Suwandy et W. de Wit, belastingadviseurs,

— pour le gouvernement néerlandais, par M[me] M. Noort, en qualité d'agent,

— pour la Commission européenne, par MM. W. Mölls et W. Roels, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 22 mai 2014,

rend le présent

* Langue de procédure: le néerlandais.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 4, sous b), de la directive 2003/96/CE du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (JO L 283, p. 51), telle que modifiée par la directive 2004/74/CE du Conseil, du 29 avril 2004 (JO L 157, p. 87, et rectificatif JO L 195, p. 26, ci-après la «directive 2003/96»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant X, personne morale, au Voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst (président de l'équipe de management de la division «service des taxes/Z» de l'administration fiscale du Royaume, ci-après l'«Inspecteur»), au sujet du remboursement de la taxe sur les combustibles perçue sur du charbon livré pour les besoins de l'activité de production de sucre de X.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Aux termes des considérants 3, 4, 6, 7 et 22 de la directive 2003/96:

«(3) Le bon fonctionnement du marché intérieur et la réalisation des objectifs des autres politiques [de l'Union européenne] nécessitent que des niveaux minima de taxation soient fixés au niveau [de l'Union] pour la plupart des produits énergétiques, y compris l'électricité, le gaz naturel et le charbon.

(4) D'importants écarts entre les niveaux nationaux de taxation de l'énergie appliqués par les États membres pourraient s'avérer préjudiciables au bon fonctionnement du marché intérieur.

[...]

(6) Conformément à l'article 6 du traité, les exigences de la protection de l'environnement doivent être intégrées dans la définition et la mise en œuvre des autres politiques de [l'Union].

(7) En tant que partie à la Convention-cadre des Nations Unies sur le changement climatique, [signée à New-York le 9 mai 1992,] [l'Union] a ratifié le protocole de Kyoto. La taxation des produits énergétiques et, le cas échéant, de l'électricité, est un des instruments disponibles pour atteindre les objectifs de Kyoto.

[...]

(22) Les produits énergétiques doivent principalement être soumis à un cadre réglementaire communautaire lorsqu'ils sont utilisés comme carburant ou comme combustible. À cet égard, il est inhérent à la nature et à la logique de la fiscalité d'exclure du champ d'application de ce cadre les produits énergétiques à double usage ou utilisés autrement que comme combustibles ou carburants, ainsi que les procédés minéralogiques. L'électricité utilisée de la même manière doit bénéficier d'un traitement analogue.»

4 L'article 2 de cette directive dispose:

«1. Aux fins de la présente directive, on entend par 'produits énergétiques' les produits:

a) relevant des codes [...] 1507 à 1518 inclus [de la nomenclature combinée figurant à l'annexe I du règlement (CEE) nº 2658/87 du Conseil, du 23 juillet 1987, relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun (JO L 256, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE) nº 254/2000 du Conseil, du 31 janvier 2000 (JO L 28, p. 16, ci-après la 'NC')], lorsqu'ils sont destinés à être utilisés comme combustible ou comme carburant;

b) relevant des codes NC 2701, 2702 et 2704 à 2715 inclus;

[...]

3. Lorsqu'ils sont destinés à être utilisés, mis en vente ou utilisés comme carburant ou comme combustible, les produits énergétiques autres que ceux pour lesquels un niveau de taxation est précisé dans la présente directive sont taxés en fonction de leur utilisation, au taux retenu pour le combustible ou le carburant équivalent.

Outre les produits imposables visés au paragraphe 1, tout produit destiné à être utilisé, mis en vente ou utilisé comme carburant ou comme additif ou en vue d'accroître le volume final des carburants est taxé au taux applicable au carburant équivalent.

Outre les produits imposables visés au paragraphe 1, tout autre hydrocarbure, à l'exception de la tourbe, destiné à être utilisé, mis en vente ou utilisé comme combustible est taxé au taux applicable au produit énergétique équivalent.

4. La présente directive ne s'applique pas:

a) à la taxation en aval de la chaleur et la taxation des produits relevant des codes NC 4401 et 4402;

b) aux utilisations ci-après des produits énergétiques et de l'électricité:

— produits énergétiques destinés à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible,

— produits énergétiques à double usage.

Un produit énergétique est à double usage lorsqu'il est destiné à être utilisé à la fois comme combustible et pour des usages autres que ceux de carburant ou de combustible. L'utilisation de produits énergétiques pour la réduction chimique et l'électrolyse ainsi que dans les procédés métallurgiques est considérée comme un double usage,

— électricité utilisée principalement pour la réduction chimique et l'électrolyse ainsi que dans les procédés métallurgiques,

[...]»

Le droit néerlandais

5 L'article 20 de la loi instituant des taxes pour la protection de l'environnement (Wet houdende vaststelling van de Wet belastingen op milieugrondslag), du 23 décembre 1994 (Stb. 1994, nº 923), dans sa version applicable aux faits au principal, résultant en dernier lieu de la loi portant

modifications à certaines lois d'impôt et certaines autres lois (Wet houdende wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten), du 14 décembre 2006 (Stb. 2006, nº 682, ci-après la «Wbm»), disposait:

«Pour l'application du présent chapitre et des dispositions qui se fondent sur celui-ci, on entend par:

a) charbon: produits relevant des codes NC 2701, 2702 et 2704;

[...]

e) double usage: l'utilisation de charbon à la fois comme combustible et pour des usages autres que ceux de carburant ou de combustible.»

6 L'article 21 de la Wbm était libellé comme suit:

«1. Une taxe dénommée 'taxe sur les combustibles' est perçue sur le charbon.

2. La taxe est perçue à l'occasion de la livraison ou de l'utilisation du charbon.

[...]»

7 Aux termes de l'article 26, paragraphe 3, de la Wbm:

«Une exonération de la taxe est accordée en cas de double usage du charbon.»

8 L'article 27 de la Wbm disposait:

«1. Un remboursement de la taxe est accordé par l'Inspecteur à la demande de celui qui a utilisé du charbon, qui lui a été livré par un tiers, pour des usages autres que comme combustible ou pour un double usage.

[...]

3. L'Inspecteur statue sur la demande visée aux paragraphes 1 et 2 par une décision pouvant faire l'objet d'une réclamation.

[...]»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 X fabrique du sucre et des produits contenant du sucre à partir de betteraves sucrières pour les marchés industriels ainsi qu'à destination des consommateurs particuliers. Des sous-produits, tels que des aliments pour animaux et de l'écume de carbonatation (engrais calcique), sont dérivés du processus de production.

10 Au cours de la période en cause dans l'affaire au principal, du charbon a été livré à X aux fins du processus de production de sucre.

Le processus de production

11 Le processus de production de sucre à partir de betteraves débute par l'extraction du jus de diffusion à partir des betteraves à sucre. Le jus de diffusion est ensuite épuré et le jus clair obtenu à la suite du processus d'épuration devient finalement, après évaporation et cristallisation, du sucre cristallisé. Dans le cadre de ce processus, il se forme aussi un précipité, l'engrais calcique, lequel est utilisé dans l'agriculture pour maintenir le pH du sol. Ce précipité est appelé «écume de carbonatation» et est principalement composé de carbonate de calcium.

12 Du gaz de four à chaux est nécessaire pour épurer le jus de diffusion extrait des betteraves à sucre. Pour obtenir ce gaz, du calcaire et du charbon et/ou de l'anthracite sont mélangés puis introduits dans un four à chaux où une réaction chimique a lieu. À l'issue de cette réaction chimique, sont produits, tout d'abord, de la chaux vive et du dioxyde de carbone, ce dernier étant issu d'une réaction entre le charbon et/ou l'anthracite avec de l'oxygène, puis du gaz de four à chaux. Le gaz de four à chaux contient environ 40 % de dioxyde de carbone. Il doit être exempt d'impuretés. Les combustibles autres que l'anthracite ou le charbon ne sont pas appropriés pour produire le gaz de four à chaux «pur» nécessaire au processus d'épuration.

13 Environ 12 % du gaz de four à chaux produit dans le four à chaux s'échappe dans l'air. Le reste (88 %) est utilisé dans les carbonatations. Après utilisation du gaz de four à chaux dans les carbonatations, une partie de celui-ci s'échappe. Le restant du dioxyde de carbone produit dans le four à chaux, à savoir 66 %, est absorbé dans les écumes de carbonatation.

14 Les écumes de carbonatation obtenues lors de la production de sucre sont vendues par X au secteur agricole comme engrais calcique pour l'entretien et l'amélioration du pH ainsi que pour l'amélioration de la structure des terres agricoles.

La demande de remboursement

15 Par lettre du 7 mars 2008, X a demandé le remboursement de la taxe sur les combustibles, pour la période comprise entre le 1er octobre et le 31 décembre 2007, à concurrence d'un montant de 97 114,23 euros. Par décision du 24 avril 2008, l'Inspecteur a refusé ce remboursement. Il a également rejeté la réclamation introduite par X contre cette décision de refus.

16 Le recours introduit contre cette décision ayant été déclaré non fondé par la juridiction de première instance, X a interjeté appel de ce jugement devant la juridiction de renvoi.

17 X soutient que la notion de «double usage» visée à l'article 20, sous e), de la Wbm doit être interprétée dans le même sens que celui que cette même notion revêt à l'article 2, paragraphe 4, sous b), de la directive 2003/96. Conformément à cette interprétation, l'utilisation du charbon dans le cadre du processus de production de sucre auquel X se livre constituerait un tel double usage. X souligne également que des producteurs comparables, établis notamment en Belgique, en Allemagne, en France et au Royaume-Uni, ne sont pas assujettis à la taxe prévue par cette directive.

18 Selon l'Inspecteur, le charbon est uniquement utilisé par X en tant que combustible. La valorisation d'un produit de combustion du charbon (le dioxyde de carbone) n'impliquerait pas de double usage du charbon lui-même. Il fait encore valoir que s'il devait être considéré qu'une telle utilisation du charbon correspond à un double usage de celui-ci au sens de la directive 2003/96, ce ne serait pas le cas au sens de la Wbm. Le législateur national aurait ainsi la faculté de conférer à la notion de double usage figurant à l'article 20, sous e), de la Wbm une portée différente, en l'occurrence plus restrictive, que celle que le législateur de l'Union aurait entendu donner à cette même notion à l'article 2, paragraphe 4, sous b), de la directive 2003/96.

19 La juridiction de renvoi observe à cet égard que si elle devait retenir, dans le cadre de l'affaire dont elle est saisie, la notion de «double usage» au sens de la directive 2003/96, une lecture littérale des termes introductifs de l'article 2, paragraphe 4, de celle-ci conduirait toutefois à la conséquence absurde que X ne pourrait pas invoquer l'effet direct de cette directive afin de se défendre contre la thèse de l'Inspecteur selon laquelle il n'y a pas, en l'occurrence, de double usage au sens de l'article 20, sous e), de la Wbm.

20 C'est dans ces conditions que le Gerechtshof 's-Hertogenbosch a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Y a-t-il double usage au sens de l'article 2, paragraphe 4, initio, sous b), de la directive [2003/96] en cas d'utilisation de charbon (produits relevant des codes NC 2701, 2702 et 2704) comme combustible dans un four à chaux lorsque le dioxyde de carbone généré à partir du charbon (et de calcaire) dans ce four à chaux sert à produire le gaz de four à chaux qui est ensuite utilisé, et est nécessaire, pour l'épuration du jus de diffusion obtenu à partir des betteraves sucrières?

2) Y a-t-il double usage au sens de l'article 2, paragraphe 4, initio, sous b), de la directive [2003/96] en cas d'utilisation de charbon (produits relevant des codes NC 2701, 2702 et 2704) comme combustible lorsque le dioxyde de carbone, généré par la chaleur et absorbé dans le gaz de four à chaux, est absorbé à 66 %, lors de l'épuration susmentionnée qui a lieu ensuite, dans l'écume de carbonatation qui est vendue en tant qu'engrais calcique au secteur agricole?

3) À supposer qu'il y ait double usage au sens de l'article 2, paragraphe 4, initio, sous b), de la directive [2003/96], la directive est-elle inapplicable compte tenu du libellé des termes introductifs du paragraphe 4 de son article 2, de telle sorte que l'intéressée ne saurait invoquer l'effet direct de [ladite] directive [pour l'interprétation de la notion de double usage en droit national telle que visée à l'article 20, initio, sous e), de la Wbm]?

4) À supposer qu'il y ait double usage au sens de l'article 2, paragraphe 4, initio, sous b), de la directive [2003/96] et que celle-ci ne soit (par conséquent) pas applicable, le droit de l'Union empêche-t-il une interprétation de la notion de double usage en droit national plus restrictive que l'interprétation en vertu de [ladite] directive aux fins de l'imposition d'une taxe telle que la taxe sur les combustibles en cause?»

Sur les questions préjudicielles

Sur les première et deuxième questions

21 Par ses première et deuxième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi cherche à savoir, en substance, s'il y a «double usage» d'un produit énergétique, au sens de l'article 2, paragraphe 4, sous b), de la directive 2003/96, lorsque du charbon est utilisé comme combustible dans le processus de production de sucre et que le dioxyde de carbone généré au moyen de la combustion de ce produit énergétique est à son tour utilisé aux fins de ce processus de production et/ou pour produire des engrais chimiques.

22 Une définition des produits énergétiques à double usage figure au deuxième tiret de l'article 2, paragraphe 4, sous b), de la directive 2003/96. Un produit énergétique est à double usage lorsqu'il est destiné à être utilisé à la fois comme combustible et pour des usages autres que celui de combustible.

23 Les termes «des usages autres que [celui] de combustible» apparaissent tant au premier qu'au deuxième tiret de l'article 2, paragraphe 4, sous b), de ladite directive, de sorte qu'ils doivent être interprétés de la même façon dans les deux dispositions. Une lecture conjointe des deux premiers

tirets de l'article 2, paragraphe 4, sous b), de la directive 2003/96, en combinaison avec la partie introductive de cette disposition suggère que l'utilisation d'un produit énergétique n'est soustraite au champ d'application de cette directive que si ledit produit, dans sa fonction de source d'énergie, est lui-même utilisé autrement que comme combustible ou carburant.

24 Ainsi, il peut y avoir double usage du produit énergétique faisant l'objet d'une combustion dans le cadre d'un processus de fabrication dans la mesure où, comme tel est le cas dans les circonstances en cause au principal, ce processus ne peut aboutir sans que soit employée une substance dont il est constant qu'elle peut être générée uniquement par la combustion dudit produit énergétique.

25 Le produit énergétique en cause étant alors employé comme source d'énergie dans ce processus de fabrication dans le but d'obtenir le gaz exclusivement généré par la combustion dudit produit énergétique, il est permis de considérer que cette fonction de source d'énergie fait bien l'objet de deux usages concomitants.

26 En revanche, si, dans des circonstances telles que celles au principal, un gaz généré par la combustion est non pas le produit requis aux fins de mener à bien le processus de production, mais un résidu de ce processus qui est simplement valorisé, il n'y a pas de double usage du produit énergétique même. Ainsi, le seul fait que le gaz généré constitue une matière première dans un processus de fabrication distinct, tel que celui de la production d'engrais agricole, ne saurait suffire pour considérer qu'il y a double usage du produit énergétique qui a fait l'objet de la combustion.

27 En effet, s'il devait être considéré que la seule valorisation d'un résidu issu de la combustion d'un produit énergétique implique qu'il y a «double usage», au sens de l'article 2, paragraphe 4, sous b), de la directive 2003/96, le point de savoir si un tel produit énergétique relève du champ d'application de cette directive dépendrait, dans cette hypothèse, de la mise en œuvre ou non, par un producteur déterminé, de procédés de valorisation du résidu de la combustion du produit énergétique concerné.

28 Par conséquent, il y a lieu de répondre aux première et deuxième questions que l'article 2, paragraphe 4, sous b), de la directive 2003/96 doit être interprété en ce sens que le fait d'utiliser, d'une part, du charbon comme combustible dans le processus de production de sucre et, d'autre part, le dioxyde de carbone généré par la combustion de ce produit énergétique pour produire des engrais chimiques ne constitue pas un «double usage» dudit produit énergétique, au sens de cette disposition. En revanche, constitue un tel «double usage» le fait d'utiliser, d'une part, du charbon comme combustible dans le processus de production de sucre et, d'autre part, le dioxyde de carbone généré par la combustion de ce produit énergétique aux fins de ce même processus de production s'il est constant que le processus de production de sucre ne peut aboutir sans l'emploi du dioxyde de carbone généré par la combustion du charbon.

Sur les troisième et quatrième questions

29 Par ses troisième et quatrième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi cherche à savoir, en substance, si un État membre est en droit de retenir, dans son droit interne, une portée plus restrictive de la notion de «double usage» que celle qu'elle revêt au sens de l'article 2, paragraphe 4, sous b), deuxième tiret, de la directive 2003/96, afin d'imposer une taxe sur des produits énergétiques soustraits du champ d'application de cette directive.

30 S'agissant de la directive 2003/96, il résulte des termes mêmes de l'article 2, paragraphe 4, sous b), deuxième tiret, de celle-ci qu'elle «ne s'applique pas» aux produits énergétiques à double usage. Or, ainsi que la Cour l'a déjà relevé par rapport au premier tiret de cette disposition, l'exclusion des produits visés du champ d'application de cette directive signifie que les États membres sont compétents pour taxer les produits énergétiques en cause dans le respect du droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêt Fendt Italiana, C-145/06 et C-146/06, EU:C:2007:411, points 38 et 41).

31 Il s'ensuit qu'un État membre est en droit d'imposer une taxe sur des produits énergétiques qui sont soustraits du champ d'application de la directive 2003/96 parce qu'ils relèvent de la notion de «double usage», au sens de l'article 2, paragraphe 4, sous b), deuxième tiret, de cette directive.

32 À cet égard, la question de savoir si le législateur national a, en l'occurrence, entendu retenir une définition différente de celle contenue dans ladite directive est une question de pur droit national qu'il appartient à la seule juridiction de renvoi de trancher, avant d'appliquer son droit national en conséquence.

33 Au vu de ce qui précède, il convient de répondre aux troisième et quatrième questions qu'un État membre est en droit de retenir, dans son droit interne, une portée plus restrictive de la notion de «double usage» que celle qu'elle revêt au sens de l'article 2, paragraphe 4, sous b), deuxième tiret, de la directive 2003/96 afin d'imposer une taxe sur des produits énergétiques soustraits du champ d'application de cette directive.

Sur les dépens

34 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) dit pour droit:

1) **L'article 2, paragraphe 4, sous b), de la directive 2003/96/CE du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, telle que modifiée par la directive 2004/74/CE du Conseil, du 29 avril 2004, doit être interprété en ce sens que le fait d'utiliser, d'une part, du charbon comme combustible dans le processus de production de sucre et, d'autre part, le dioxyde de carbone généré par la combustion de ce produit énergétique pour produire des engrais chimiques ne constitue pas un «double usage» dudit produit énergétique, au sens de cette disposition.**

   En revanche, constitue un tel «double usage» le fait d'utiliser, d'une part, du charbon comme combustible dans le processus de production de sucre et, d'autre part, le dioxyde de carbone généré par la combustion de ce produit énergétique aux fins de ce même processus de production s'il est constant que le processus de production de sucre ne peut aboutir sans l'emploi du dioxyde de carbone généré par la combustion du charbon.

2) **Un État membre est en droit de retenir, dans son droit interne, une portée plus restrictive de la notion de «double usage» que celle qu'elle revêt au sens de l'article 2, paragraphe 4, sous b), deuxième tiret, de la directive 2003/96, telle que modifiée par la directive 2004/74, afin d'imposer une taxe sur des produits énergétiques soustraits du champ d'application de cette directive.**

Signatures