Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
présentées le 21 avril 2016 [1]

Affaire C-189/15

Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) — Fondazione Santa Lucia
contre
Cassa conguaglio per il settore elettrico e.a.

[demande de décision préjudicielle formée par le Consiglio di Stato (Conseil d'État, Italie]

«Fiscalité — Taxation des produits énergétiques et de l'électricité — Notion de "réductions fiscales" — Entreprises grandes consommatrices d'énergie du secteur manufacturier — Mécanisme de réduction des coûts généraux du système électrique»

1. En Italie, comme dans d'autres États membres, les consommateurs d'énergie électrique, que ce soient des personnes physiques ou morales, supportent les « coûts généraux du système électrique » (ci-après les « CGSE ») en fonction de leur consommation respective. Dans le cadre de la réglementation de ces coûts ou frais généraux, la législation italienne permet à certaines industries, caractérisées par leur consommation énergétique intensive, de réduire les montants dus à ce titre.

2. Le Consiglio di Stato (Conseil d'État, Italie) doit trancher un litige dans lequel une entité, qui ne fait pas partie des entreprises appartenant aux secteurs industriels à forte consommation énergétique (concrètement, elle dispense des services de santé) demande à bénéficier du même traitement que ces dernières, c'est-à-dire d'une diminution de sa contribution aux CGSE. À la suite du rejet de sa demande par la voie administrative et juridictionnelle de première instance, le Consiglio di Stato (Conseil d'État) doit trancher le litige de manière définitive, ce qui l'amène à formuler une demande préjudicielle par laquelle il interroge la Cour sur l'interprétation de la directive 2003/96/CE [2] et, en particulier, sur ses articles 11 et 17.

3. Le renvoi préjudiciel oblige la Cour à analyser également l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE [3], qui permet la coexistence de l'accise harmonisée sur l'électricité et d'autres taxes indirectes, sous certaines conditions.

4. Dans un domaine, celui de la fiscalité énergétique, où la jurisprudence de la Cour est peu abondante, cette affaire soulève un double problème juridique non encore résolu, consistant à déterminer a) s'il est possible de qualifier de taxe indirecte, aux fins de la directive 2008/118, le mécanisme répartissant les CGSE entre les consommateurs italiens et b) la nature de l'avantage conféré par le gouvernement italien à certaines entreprises grandes consommatrices d'énergie dont la facture finale y afférente est réduite.

1 — Langue originale : l'espagnol.

2 — Directive du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (JO 2003, L 283, p. 51).

3 — Directive du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

5. La principale difficulté suscitée par cette affaire, et sur laquelle les présentes conclusions porteront essentiellement, consiste à préciser si l'obligation de paiement des CGSE s'est traduite par une taxe soumise aux directives 2008/118 et 2003/96 ou si, au contraire, il s'agit d'un mécanisme de facturation au consommateur, compris dans le tarif de l'électricité, d'une contribution patrimoniale obligatoire, mais sans caractère fiscal.

I – Cadre juridique

A – Droit de l'Union

6. La directive 2003/96 n'harmonise pas les droits d'accise sur les produits énergétiques et l'électricité mais fixe des niveaux minimaux de taxation que les États membres doivent respecter par le cumul de l'ensemble des impôts indirects de leur choix (à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée, TVA). Pour sa part, la directive 2008/118 établit une harmonisation partielle de différents éléments des droits d'accise harmonisés, y compris celui qui est applicable aux produits énergétiques et à l'électricité.

7. Conformément à l'article 4 de la directive 2003/96 :

« 1. Les niveaux de taxation que les États membres appliquent aux produits énergétiques et à l'électricité visés à l'article 2 ne peuvent être inférieurs aux niveaux minima prévus par la présente directive.

2. Aux fins de la présente directive, on entend par "niveau de taxation" le montant total d'impôts indirects (à l'exception de la TVA) perçu, calculé directement ou indirectement sur la quantité de produits énergétiques et d'électricité au moment de la mise à la consommation. »

8. La directive 2003/96 permet aux États membres de faire une distinction dans la taxation des produits énergétiques et de l'électricité en fonction de leur utilisation professionnelle ou en tant que consommateur privé. L'article 5 énonce que, « [à] condition qu'ils respectent les niveaux minima de taxation prévus par la présente directive et soient conformes au droit communautaire, des taux de taxation différenciés peuvent être appliqués sous contrôle fiscal par les États membres dans les cas suivants :

– […]

— entre la consommation professionnelle et non professionnelle des produits énergétiques et de l'électricité visés aux articles 9 et 10. »

9. Conformément à l'article 11 de la directive 2003/96 :

« 1. Dans la présente directive, "consommation professionnelle" désigne la consommation d'une entreprise, au sens du paragraphe 2, qui assure d'une manière indépendante, en tout lieu, la fourniture de biens et de services, quels que soient la finalité ou les résultats de telles activités économiques.

Les activités économiques comprennent toutes les activités de producteur, de commerçant et de prestataire de services, y compris les activités extractives et agricoles ainsi que les professions libérales.

[…]

4. Les États membres peuvent limiter le champ d'application du niveau réduit de taxation à la consommation professionnelle. »

10. L'article 17 de la directive 2003/96 prévoit ce qui suit :

« 1. Pour autant que les niveaux minima communautaires de taxation prévus par la présente directive soient respectés en moyenne pour chaque entreprise, les États membres pourront appliquer des réductions fiscales sur la consommation de produits énergétiques utilisés pour le chauffage ou pour les besoins prévus à l'article 8, paragraphe 2, points b) et c), et d'électricité dans les cas suivants :

a) en faveur des entreprises grandes consommatrices d'énergie.

On entend par "entreprise grande consommatrice d'énergie", une entreprise, telle que définie à l'article 11, dont les achats de produits énergétiques et d'électricité atteignent au moins 3 % de la valeur de la production ou pour laquelle le montant total des taxes énergétiques nationales dues est d'au moins 0,5 % de la valeur ajoutée. Dans le cadre de cette définition, les États membres peuvent appliquer des critères plus restrictifs, tels que des définitions du chiffre d'affaires, du procédé et du secteur industriel.

[…]

2. Nonobstant l'article 4, paragraphe 1, les États membres peuvent appliquer un niveau de taxation allant jusqu'à zéro aux produits énergétiques et à l'électricité tels que définis à l'article 2, lorsqu'ils sont utilisés par des entreprises grandes consommatrices d'énergie telles que définies au paragraphe 1.

[…]

4. Les entreprises qui bénéficient des possibilités prévues aux paragraphes 2 et 3 acceptent les accords ou les régimes de permis négociables ou les mesures équivalentes, visés au paragraphe 1, point b). Ces accords, régimes de permis négociables ou mesures équivalentes doivent permettre la réalisation des objectifs environnementaux ou un rendement énergétique accru à peu près équivalents à ce qui aurait été obtenu si les taux minima communautaires normaux avaient été respectés. »

11. Conformément à l'article 1er de la directive 2008/118 :

« 1. La présente directive établit le régime général des droits d'accise frappant directement ou indirectement la consommation des produits suivants (ci-après dénommés "produits soumis à accise") :

a) les produits énergétiques et l'électricité relevant de la directive 2003/96/CE ;

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

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

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

[…] »

B – Droit italien

12. Le droit italien comporte toute une série d'actes légaux et administratifs, adoptés en cascade, qui constituent un système organisé d'avantages en faveur des entreprises « grandes consommatrices d'énergie ». Il s'agit du decreto legislativo n° 26 – attuazione della direttiva 2003/96 (décret législatif n° 26 transposant la directive 2003/96), du 2 février 2007[4], et du decreto legge n° 83 – misure urgenti per la crescita del Paese (décret-loi n° 83 contenant des mesures urgentes pour la croissance du pays), du 22 juin 2012[5]. En particulier, son article 39 précise :

— au paragraphe 1, que la définition de l'expression « entreprise grande consommatrice d'énergie », figurant à l'article 17 de la directive 2003/96, sera adoptée, au plus tard le 31 décembre 2012, par un ou plusieurs décrets ministériels ;

— au paragraphe 2, que ces entreprises bénéficieront d'« un système de taux d'accise » préférentiels, devant assurer le maintien des recettes fiscales, ce qui n'implique, en aucun cas, l'imposition de charges nouvelles ou supplémentaires pour les finances publiques ;

— au paragraphe 3, que les montants qui sont dus par ces entreprises pour couvrir les « coûts généraux du système électrique » seront redéfinis en leur faveur.

13. Le decreto ministeriale – definizione delle imprese a forte consumo di energia (décret ministériel relatif à la définition des entreprises grandes consommatrices d'énergie), du 5 avril 2013[6], met en œuvre l'article 39 du décret-loi de 2012 et prévoit en particulier, à l'article 2, une définition de l'expression « entreprise grande consommatrice d'énergie » qui est compatible avec celle de l'article 17 de la directive 2003/96 et qui est basée sur des conditions et des critères tenant aux niveaux minimaux de consommation et à l'incidence du coût de l'énergie sur la valeur de l'activité de l'entreprise. Son article 3 prévoit que les coûts généraux du système électrique seront redéfinis après promulgation de certaines lignes directrices ministérielles. Cette redéfinition interviendra sur la base de critères « décroissants en fonction des consommations » d'électricité. L'article 6 précise que la Cassa conguaglio per il settore elettrico (Caisse de péréquation pour le secteur électrique), organisme national (ci-après la « caisse de péréquation »), publiera annuellement la liste des entreprises grandes consommatrices d'énergie.

14. Les lignes directrices du ministre du Développement économique du 24 juillet 2013, qui mettent à exécution l'article 39, paragraphe 3, du décret-loi de 2012 et l'article 3 du décret ministériel de 2013, chargent l'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il settore idrico (l'autorité responsable de l'énergie électrique, du gaz et de l'eau) de redéfinir les montants destinés à couvrir les « coûts généraux du système électrique », en réservant en toute hypothèse cet avantage aux seules entreprises « grandes consommatrices d'énergie » du secteur industriel.

15. Au mois d'octobre 2013, l' l'autorité responsable de l'énergie électrique, du gaz et de l'eau a adopté trois décisions qui limitent la possibilité de bénéficier des avantages fiscaux aux seules entreprises industrielles « grandes consommatrices d'énergie », excluant ainsi celles qui, comme la requérante, opèrent dans d'autres secteurs. Cette exclusion a également donné lieu à des décisions finales adoptées par la caisse de péréquation.

4 — GURI n° 68, du 22 mars 2007.

5 — GURI n° 147, du 26 juin 2012, ci-après le « décret-loi de 2012 ».

6 — GURI n° 91, du 18 avril 2013, ci-après le « décret ministériel de 2013 ».

II – Faits et procédure devant la juridiction nationale

16. L'Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) – Fondazione Santa Lucia (ci-après la « Fondazione Santa Lucia ») est un institut qui dispense des services de santé et effectue des enquêtes dans le domaine médical. Selon la juridiction de renvoi, elle relève de la notion d'« entreprise » qui figure à l'article 11, paragraphe 1, de la directive 2003/96.

17. En 2014, la Fondazione Santa Lucia a formé un recours devant le Tribunale amministrativo regionale della Lombardia (tribunal administratif régional de la région de Lombardie, ci-après le « TAR della Lombardia ») pour demander l'annulation des actes par lesquels les autorités italiennes lui avaient refusé l'accès au système national d'avantages en faveur des « entreprises énergivores »[7] au motif qu'elle n'opérait pas dans le secteur industriel.

18. Par son arrêt nº 1600/2014, le TAR della Lombardia a rejeté la demande pour des motifs tenant à la date d'introduction du recours, sans se prononcer sur le fond.

19. La Fondazione Santa Lucia a fait appel du jugement de première instance devant le Consiglio di Stato (Conseil d'État) en demandant sa réformation pour autant qu'il déclarait son recours irrecevable, et en reprenant les autres arguments déjà invoqués devant le TAR della Lombardia. Selon la requérante, le système d'avantages élaboré par les autorités italiennes en faveur des entreprises énergivores est contraire à la directive 2003/96, et en particulier à ses articles 11 et 17.

20. Le Consiglio di Stato (Conseil d'État) estime que le recours de première instance était recevable et que le jugement rendu par le TAR della Lombardia doit être réformé sur ce point. Sur le fond, la juridiction suprême italienne n'a aucun doute quant à l'application des dispositions du TFUE en matière d'aides d'État (articles 107 et 108), mais en a quant à la compatibilité du régime favorable aux entreprises énergivores, dans leur contribution au CGSE, avec la directive 2003/96.

21. Dans ce contexte, le Consiglio di Stato (Conseil d'État) soumet à la Cour les deux questions préjudicielles suivantes :

« 1) Le champ d'application de la directive 2003/96/CE couvre-t-il effectivement une législation nationale (telle celle qui est en cause au principal) qui, d'une part, donne des "entreprises grandes consommatrices d'énergie" une définition compatible avec celle de cette directive et, d'autre part, accorde à ce type d'entreprises des avantages sur les montants dus pour couvrir les coûts généraux du système électrique (et non des avantages en matière de taxation des produits énergétiques et de l'électricité en tant que telle) ?

En cas de réponse affirmative :

2) Le droit communautaire et, en particulier, les articles 11 et 17 de la directive 2003/96/CE, s'opposent-ils à un régime réglementaire et administratif (tel celui qui est en vigueur en droit italien et est décrit dans la présente ordonnance) qui, d'une part, introduit un système d'avantages sur la consommation de produits énergétiques (l'électricité) des entreprises "grandes consommatrices d'énergie" au sens de l'article 17 précité et, d'autre part, limite le bénéfice de ces avantages aux seules entreprises "énergivores" du secteur manufacturier, fermant cette possibilité aux entreprises qui opèrent dans d'autres secteurs productifs ? »

22. À la suite du dépôt d'observations écrites par la Fondazione Santa Lucia, la République italienne et la Commission européenne, la Cour a décidé de statuer sans tenir d'audience.

7 — Le néologisme « entreprises énergivores » figure dans la décision de renvoi et me paraît suffisamment clair pour désigner le phénomène caractérisant les entreprises dont l'activité requiert une consommation énergétique intensive.

III – Analyse des questions préjudicielles

A – Observation préliminaire

23. Avant de répondre aux deux questions du Consiglio di Stato (Conseil d'État), il convient de souligner qu'aucune des deux n'évoque la compatibilité du régime italien avec les normes du droit de l'Union relatives aux aides d'État. En outre, comme je viens de le mentionner, la juridiction de renvoi elle-même insiste sur le fait qu'elle n'a aucun doute sur cette question, qu'elle exclut du renvoi.

24. Dans ses observations écrites, après avoir évoqué l'existence d'une procédure pendante sur la conformité de ce régime avec le droit de l'Union en matière d'aides d'État, la Commission revient toutefois longuement sur des considérations relatives à sa compatibilité. C'est pourquoi elle juge utile de rappeler à la juridiction de renvoi ses obligations dans le cas où la République italienne n'aurait pas dûment honoré l'obligation de notifier à la Commission les dispositions correspondantes.

25. Étant donné que le Consiglio di Stato (Conseil d'État) n'interroge pas la Cour sur l'application des normes de l'Union en matière d'aides d'État, bien qu'il les mentionne dans la décision de renvoi (précisément pour exclure l'hypothèse selon laquelle il puisse avoir des doutes à cet égard), il ne me paraît pas opportun de donner suite à la suggestion de la Commission. La Cour doit se contenter, à mon avis, de répondre uniquement aux deux questions préjudicielles telles qu'elles sont formulées.

B – Sur la première question : l'application de la directive 2003/96 aux avantages en faveur des entreprises énergivores, établis en relation avec le mécanisme de contribution au paiement des CGSE

1. Résumé des observations présentées

26. Le Consiglio di Stato (Conseil d'État) veut savoir si un système d'avantages en faveur des entreprises « grandes consommatrices d'énergie », tel que celui régi par les dispositions italiennes, relève de la notion de « réductions fiscales » utilisée à l'article 17, paragraphe 1, de la directive 2003/96.

27. Les parties ayant formulé des observations écrites ont des opinions divergentes à ce sujet. Pour la Fondazione Santa Lucia, les avantages en faveur des entreprises énergivores doivent être considérés comme une réduction fiscale, aux termes de l'article 17, paragraphe 1, de la directive 2003/96, parce qu'ils ont des effets équivalant à un avantage fiscal.

28. La Commission reconnaît la difficulté de distinguer, dans le droit de l'Union, les impôts directs des impôts indirects, mais considère que le système d'avantages en faveur des entreprises énergivores consiste dans une réduction d'un impôt indirect (toujours selon le droit de l'Union) dont le coût est essentiellement supporté par le consommateur final d'énergie électrique.

29. Pour déterminer si ces avantages peuvent être considérés comme des réductions fiscales au sens de l'article 17 de la directive 2003/96, la Commission invoque l'article 1er de la directive 2008/118, dont le paragraphe 1 fait référence à l'accise harmonisée sur certains produits dont, entre autres, l'électricité. L'article 1er, paragraphe 2, envisage en outre la possibilité que les États membres créent (sur les produits soumis à accise) d'autres taxes supplémentaires à des fins spécifiques. Pour la Commission, les avantages en faveur des entreprises énergivores accordés par la République italienne relèveraient de cette catégorie (celle correspondant aux taxes indirectes non harmonisées), et leur légalité devrait être analysée à la lumière des conditions auxquelles la directive soumet leur création.

30. Toutefois, la Commission doute du fait que la contribution à certaines composantes des CGSE constitue une taxe indirecte et considère que, dans certains cas, les avantages sont des réductions de l'accise frappant l'énergie électrique. Il incomberait au juge national de déterminer les composantes des CGSE auxquelles la directive 2003/96 et son article 17 s'appliquent, en les distinguant de celles dont le paiement pourrait être qualifié de taxe indirecte à des fins spécifiques, auxquelles la directive 2008/118 s'appliquerait et non la directive 2003/96 et son article 17.

31. Le gouvernement italien propose une solution opposée à celle de la Commission. Selon lui, les avantages accordés aux entreprises énergivores sont des mesures de nature tarifaire n'entrant pas dans le champ d'application de la directive 2003/96, et ne constituent dès lors pas une « réduction fiscale » au sens de l'article 17. Une réduction fiscale est un avantage ayant une incidence sur le niveau de taxation, qui entraîne une diminution de la charge fiscale pour le bénéficiaire, ce qui n'est pas le cas dans la législation italienne.

32. Selon le gouvernement italien, la répartition [8] des CGSE entre les utilisateurs du système électrique est le mécanisme utilisé par la République italienne, conformément à la directive 96/92/CE [9], pour financer les « coûts échoués » (*stranded costs*) qui ont été générés lors de la libéralisation du secteur électrique dans beaucoup d'États membres de l'Union européenne. La législation italienne impose le paiement de ces coûts aux entreprises distributrices d'électricité, qui les répercutent sur les consommateurs finals.

33. Les entreprises distributrices transfèrent les fonds collectés à un organisme public, la caisse de péréquation, qui les destine à chacun des objectifs d'intérêt général dont ce système couvre le financement [10]. Conformément à son droit interne, le gouvernement italien préconise que l'obligation de couvrir les CGSE prenne la forme d'une contribution patrimoniale obligatoire mais sans caractère fiscal. L'élément déterminant pour ne pas la qualifier de taxe réside dans le fait que les sommes collectées ne sont pas versées au budget de l'État pour financer des besoins publics mais sont distribuées par la caisse de péréquation, et sont fixées par la loi pour chacun des éléments composant le système. On cherche non pas à satisfaire un besoin public, mais à compenser un coût.

34. Bien que le gouvernement italien admette que l'on ne peut pas extrapoler cette interprétation de manière automatique, il considère que le droit de l'Union la fait sienne parce que la Commission a considéré le système de compensation des coûts généraux institué en Italie comme une aide d'État [11]. En outre, la distinction entre taxes indirectes et contributions patrimoniales obligatoires, comme les coûts généraux, figure aux points 167 et 181 des lignes directrices de la Commission concernant les aides d'État à la protection de l'environnement et à l'énergie pour la période 2014-2020 [12].

8 — Dans la décision de renvoi (p. 17 à 24), le Consiglio di Stato (Conseil d'État) souligne que les *charges générales du système électrique* sont des coûts, définis dans la loi pour soutenir des interventions d'intérêt général, qui sont répartis à la charge des consommateurs, y compris les entreprises, par inscription sur leurs factures (d'électricité).

9 — Directive du Parlement européen et du Conseil du 19 décembre 1996 concernant des règles communes pour le marché intérieur de l'électricité (JO 1997, L 27, p. 20).

10 — L'énumération des objectifs est la suivante : le démantèlement des centrales nucléaires et la fermeture du cycle du combustible nucléaire ; la production d'énergie à partir de sources renouvelables ; le financement de régimes tarifaires spéciaux ; le financement des activités de recherche et de développement ; le tarif d'électricité préférentiel (*bono eléctrico*) pour les clients défavorisés ; les avantages pour les entreprises énergivores ; la compensation pour les petites entreprises électriques ; les mesures de promotion de l'efficacité énergétique ; la compensation pour les collectivités locales abritant des centrales nucléaires ; la compensation des déséquilibres des coûts de transport et de distribution, ainsi que les mesures de restauration de la qualité du service.

11 — Décision de la Commission C(2004) 4333/8, du 1er janvier 2004.

12 — JO 2014, C 200, p. 1.

35. Le gouvernement italien affirme également que le mécanisme destiné à couvrir les CGSE ne relève pas de la notion d'« accise » de la directive 2008/118. Selon lui, cette dernière permet de conclure que l'accise est une taxe indirecte qui grève la consommation d'un bien, du fait de sa production, et qui est dû par celui qui le commercialise au moment de sa mise à disposition aux consommateurs. Ce droit doit toujours avoir une finalité générale et son produit ne saurait être destiné à des opérateurs économiques préalablement sélectionnés.

2. Appréciation

36. La répartition, entre les consommateurs d'énergie électrique, des CGSE doit-elle être considérée comme une taxe aux fins de l'application des directives 2003/96 et 2008/118 ? Si la réponse était affirmative, la solution apportée à la première question préjudicielle signifierait que les avantages en faveur des entreprises énergivores représentent une réduction fiscale (dont la compatibilité avec l'article 17 de la directive 2003/96 serait à vérifier). Si, au contraire, la réponse était négative, la nature non fiscale de la contribution ôterait également aux avantages spécifiques, accordés à certaines entreprises, le caractère d'une réduction fiscale, ce qui les exclurait du champ d'application des directives régissant la taxation indirecte de l'électricité.

37. Pour régler ce problème, il convient de clarifier préalablement la manière dont les directives 2003/96 et 2008/118 articulent juridiquement ces taxes [13]. Le point de départ est l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2008/118, qui prévoit l'application d'une accise sur les produits énergétiques et l'électricité, partiellement harmonisée par la directive 2003/96. Il s'agit d'une taxe qui, en réalité, n'est pas l'objet de la présente affaire, parce que les avantages en faveur des entreprises énergivores que l'État italien a institués en réglementant la répercussion des CGSE n'affectent pas l'accise harmonisée.

38. En effet, l'article 39 du décret-loi de 2012 a autorisé deux types de mesures pour les entreprises énergivores, à savoir : a) « un système de taux d'accise » préférentiels (paragraphe 2) et b) une modification, également favorable à ces entreprises, des montants qu'elles devaient payer pour couvrir les « coûts généraux du système électrique » (paragraphe 3). Le décret ministériel de 2013 s'est contenté de mettre en œuvre cette dernière mesure, mais n'a apporté aucune modification des taux d'accise sur l'électricité en faveur des entreprises énergivores ni aucun autre type de réductions fiscales concernant cette taxe.

39. Par dérogation à la règle générale selon laquelle seuls trois droits d'accise harmonisés sont admis, l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118 confère aux États la possibilité de créer ou de maintenir des « taxes indirectes » (c'est-à-dire des droits d'accise supplémentaires et, donc, non harmonisés) sur l'électricité, dès lors que deux conditions sont remplies :

— elles doivent avoir des fins spécifiques ;

— elles doivent respecter les règles de taxation de l'Union applicables à l'accise ou à la TVA pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt. Cette obligation ne s'étend pas aux dispositions relatives aux exonérations [14].

13 — Le régime d'accise est régi conjointement par plusieurs directives spécifiques qui harmonisent les bases d'imposition et les taux minimaux de taxation des produits soumis à ces accises (comme c'est le cas de la directive 2003/96 pour les huiles minérales et l'électricité) avec une directive générale qui fixe le régime commun applicable à la production, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (la directive 2008/118). Voir Maitrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2012, p. 386 et suiv. ; Becker, F., Cazorla, L. M., Martínez-Simancas, J., *Los tributos del sector eléctrico*, Aranzadi, Pamplona, 2013 ; Rozas Valdés, J. A., « El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario », *Quincena fiscal*, 2015, nº 3, p. 55 à 84.

14 — Selon la doctrine spécialisée, cette disposition n'est pas très claire. Voir, notamment, Berlin, D., *Politique fiscale*, commentaire J. Mégret, vol. I, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012, p. 561.

40. Ces taxes indirectes ayant des fins spécifiques (ci-après, par souci de clarté, les « TIFS ») sont prises en compte, ainsi que l'accise harmonisée, aux fins de l'application de la directive 2003/96, puisque, conformément à son article 4, paragraphe 1, les niveaux de taxation que les États membres appliquent à l'électricité ne peuvent être inférieurs aux niveaux minimaux prévus par la directive, étant précisé que son paragraphe 2 dispose que le « niveau de taxation » est le montant total d'impôts indirects (à l'exception de la TVA) perçu, calculé directement ou indirectement sur la quantité d'électricité au moment de la mise à la consommation.

41. Cette interprétation est également étayée au considérant 10 de la directive 2003/96, aux termes duquel « [i]l y a lieu […] de permettre aux États membres de respecter les niveaux minima communautaires de taxation par le cumul de l'ensemble des impôts indirects de leur choix (à l'exception de la TVA) ». On peut en conclure que les réductions fiscales prévues à l'article 17 de la directive 2003/96 sont admissibles concernant tant l'accise harmonisée sur l'électricité que les TIFS non harmonisées avec lesquelles les États membres peuvent taxer l'électricité.

42. Aussi le litige est-il limité à la question de savoir si le mécanisme de répartition des CGSE revêt un caractère fiscal, en général, et si, le cas échéant, l'obligation de paiement imposée aux utilisateurs du système électrique pourrait relever de la catégorie des TIFS aux fins de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118.

43. Sous l'angle du premier aspect (général), le droit italien interprète l'obligation de paiement de ce type de coûts généraux comme une contribution patrimoniale à caractère non fiscal [15], et la jurisprudence des juridictions italiennes rejette l'idée qu'il s'agisse d'une taxe.

44. Toutefois, lorsque la Cour est appelée à se prononcer sur l'existence d'une imposition, d'une taxe, d'un droit ou d'un prélèvement au regard du droit de l'Union, elle tient compte des caractéristiques objectives de l'imposition, indépendamment de la qualification qui lui est donnée en droit national [16]. Par conséquent, la qualification en tant que TIFS, conformément à l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118, d'un système de répartition des CGSE entre les consommateurs de l'électricité doit se faire dans la perspective du droit de l'Union.

45. La réglementation de l'Union ne contient pas de définition claire des taxes indirectes, pas plus que la jurisprudence de la Cour, bien que la Cour, dans quelques arrêts, leur attribue certains éléments caractéristiques : elles frappent non pas les revenus ni le patrimoine d'une personne physique ou morale (ce qui est propre aux impôts directs), mais la consommation d'une marchandise ou une prestation de service [17], et sont habituellement incluses dans les factures des consommateurs [18].

15 — C'est pourquoi l'article 39, paragraphe 3, du décret-loi de 2012 et les lignes directrices ministérielles du ministre du Développement économique du 24 juillet de 2013 reprennent les avantages en faveur des entreprises énergivores en matière de CGSE, en dehors des réductions fiscales que l'État italien peut leur accorder, qui sont prévues à l'article 39, paragraphe 2, du décret-loi de 2012, mais qui n'ont été ni mises en œuvre ni appliquées.

16 — Arrêt du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, point 107 et jurisprudence citée). La Cour a également affirmé que les dispositions concernant les exonérations prévues par la directive 2003/96 doivent recevoir une interprétation autonome, fondée sur leur libellé et sur les finalités poursuivies par ladite directive (arrêts du 1er décembre 2011, Systeme Helmholz, C-79/10, EU:C:2011:797, point 19, et du 1er mars 2007, Jan de Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, points 20 à 23).

17 — Arrêt du 4 juin 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, point 56).

18 — La contribution électricité appliquée par la Région de Bruxelles-Capitale a été assimilée à un impôt indirect, car elle avait été conçue et mise en pratique dans le but d'être répercutée sur le consommateur final, et les entreprises de fourniture l'incluaient sur les factures adressées aux consommateurs, en l'espèce, les institutions de l'Union (arrêt du 14 janvier 2016, Commission/Belgique, C-163/14, EU:C:2016:4, points 39 et 48).

46. Dans l'arrêt Kernkraftwerke Lippe-Ems [19], la Cour a fait référence à l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118, en affirmant que cette disposition visait à tenir compte de la diversité des traditions fiscales des États membres en la matière et du recours fréquent aux impositions indirectes pour la mise en œuvre de politiques non budgétaires, et qu'elle leur permettait ainsi d'établir, en sus de l'accise minimale, d'autres impositions indirectes poursuivant une finalité spécifique.

47. L'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118 comporte une exception à la règle générale selon laquelle seule la consommation d'électricité est soumise à l'accise harmonisée ou à la TVA, ce qui impose l'adoption d'un critère d'interprétation strict. La marge d'appréciation des États est en outre limitée par le fait que l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118 fixe les deux conditions que les TIFS doivent remplir cumulativement (c'est-à-dire leur finalité spécifique et le respect des règles de base de l'Union applicables à l'accise ou à la TVA) [20].

48. Concernant les « fins spécifiques » des taxes indirectes, la Cour a précisé que celles-ci devaient poursuivre un objectif distinct de l'objectif exclusivement budgétaire [21]. Dans l'arrêt Transportes Jordi Besora [22], la Cour a estimé que le renforcement de l'autonomie d'une collectivité territoriale par la reconnaissance d'un pouvoir de prélever des recettes fiscales constituait un objectif purement budgétaire qui ne saurait à lui seul constituer une finalité spécifique [23]. Pour que cette taxe soit rattachée à la catégorie des TIFS, le produit de cette taxe aurait obligatoirement dû être utilisé afin de réduire les coûts sociaux et environnementaux liés de manière spécifique à la consommation des huiles minérales grevées par ladite taxe, de telle sorte qu'il existât un lien direct entre l'utilisation des recettes et la finalité de l'imposition en question [24].

49. Si la répartition des CGSE entre les consommateurs italiens pouvait relever de la catégorie des TIFS, la condition relative à la spécificité serait respectée car, aux termes de la décision de renvoi et des observations du gouvernement italien, les montants collectés par les entreprises de fourniture d'électricité sont transférés à la caisse de péréquation, laquelle les affecte à son tour à chacun des objectifs d'intérêt général fixés par la législation italienne [25]. En tout état de cause, il appartiendrait au juge national d'analyser les composantes du mécanisme des CGSE et de vérifier si elles sont affectées à l'objectif fixé par la loi et non intégrées au budget de l'État en tant que recettes publiques, c'est-à-dire sans être affectées à la réalisation de l'objectif qui donne lieu au recouvrement de la contribution.

19 — Arrêt du 4 juin 2015, (C-5/14, EU:C:2015:354, points 58 et 59). Voir, par analogie, arrêt du 24 février 2000, Commission/France (C-434/97, EU:C:2000:98, points 18 et 19).

20 — Ces règles de base concernent la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt (elles n'incluent pas les dispositions relatives aux exonérations).

21 — Voir arrêts du 24 février 2000, Commission/France (C-434/97, EU:C:2000:98, point 19) ; du 9 mars 2000, EKW et Wein & Co. (C-437/97, EU:C:2000:110, point 31), ainsi que du 10 mars 2005, Hermann (C-491/03, EU:C:2005:157, point 16).

22 — Arrêt du 24 février 2000 (C-82/12, EU:C:2014:108, points 20 et 21). Voir également arrêts du 9 mars 2000, EKW et Wein & Co. (C-437/97, EU:C:2000:110, point 30), ainsi que du 24 février 2000, Commission/France (C-434/97, EU:C:2000:98, point 26). Dans le premier de ces arrêts, le litige portait sur la tranche autonome ajoutée à la tranche étatique du taux d'imposition de la taxe espagnole sur les ventes de certaines huiles minérales, destinée au financement de certaines compétences transférées aux communautés autonomes.

23 — Arrêts du 9 mars 2000, EKW et Wein & Co. (C-437/97, EU:C:2000:110, point 33), ainsi que du 24 février 2000, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, point 25).

24 — Arrêt du 24 février 2000, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, points 30 à 32), et points 28 à 30 des conclusions que l'avocat général Wahl a présentées le 24 octobre 2013 dans cette même affaire (EU:C:2013:694).

25 — Selon le gouvernement italien, seul un pourcentage de la composante A2 des CGSE du système électrique, qui est destiné à couvrir les coûts du démantèlement des centrales nucléaires, est intégré au budget général de l'État.

50. Au contraire, je pense qu'il existe des arguments fondés pour exclure l'hypothèse selon laquelle le système italien de financement des CGSE remplisse la seconde condition qui permettrait de le faire entrer dans le champ d'application de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118. En application de cette condition, il devrait s'agir d'une taxe indirecte présentant des caractéristiques analogues [26] aux accises harmonisées par l'Union ou à la TVA [27].

51. Avant d'exposer ces arguments, il serait peut-être opportun de citer quelques cas dans lesquels la Cour a analysé des mécanismes qui s'apparentent au système italien, mais sous l'angle de la compatibilité avec les normes relatives aux aides d'État, ce qui lui a évité de se prononcer directement sur la nature fiscale ou non fiscale de ces mécanismes de répercussion des CGSE sur les consommateurs.

52. Dans l'arrêt Association Vent de Colère! e.a. [28], la Cour a affirmé qu'un mécanisme de compensation des surcoûts, dont le financement est supporté par tous les consommateurs finals de l'électricité sur le territoire national, prévoyant que les sommes ainsi collectées soient réparties et distribuées aux entreprises bénéficiaires conformément à la législation de l'État membre, par une entité publique, devait être qualifié d'intervention d'État au moyen de ressources d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

53. Dans l'ordonnance Elcogás [29], la Cour ajouté qu'« [à] cet égard, il est sans incidence, d'une part, que les sommes destinées à compenser les surcoûts ne proviennent pas d'un supplément spécifique au tarif de l'électricité et, d'autre part, que le mécanisme de financement en cause ne relève pas, au sens strict, de la catégorie de l'impôt, du prélèvement fiscal et de la taxe parafiscale en droit national » [30].

54. La Cour a également analysé la compatibilité d'autres systèmes tarifaires, en vigueur dans le secteur électrique, avec les normes de l'Union en matière d'aides d'État. Elle les a parfois qualifiés de prélèvements parafiscaux et leur a appliqué sa jurisprudence sur l'interdiction des taxes d'effet équivalent et des impositions intérieures discriminatoires. Dans l'affaire Alcoa Trasformazioni/Commission [31], elle a qualifié, de manière générale et imprécise, de prélèvement parafiscal la somme supplémentaire facturée aux consommateurs italiens dans le but de consentir un tarif d'électricité préférentiel à certaines industries grosses consommatrices d'énergie en Italie, en

26 — La similitude suffit, l'identité n'étant pas requise puisque la jurisprudence de la Cour exige seulement la conformité à l'économie générale de l'imposition prévue en droit de l'Union. Voir, à cet égard, arrêt du 9 mars 2000, EKW et Wein & Co. (C-437/97, EU:C:2000:110, point 47).

27 — Cette condition implique de présenter des similitudes avec les accises ou avec la TVA, mais pas avec les deux, puisqu'il s'agit de taxes indirectes, mais ayant des caractéristiques bien distinctes. Comme la Cour l'a relevé dans son arrêt du 9 mars 2000, EKW et Wein & Co. (C-437/97, EU:C:2000:110, point 44), « la TVA et les accises présentent certaines caractéristiques incompatibles. Ainsi, la première est proportionnelle au prix des biens qu'elle frappe tandis que les secondes sont calculées, à titre principal, sur le volume du produit. En outre, la TVA est perçue à chaque phase du processus de production et de distribution (la taxe acquittée en amont lors de l'opération antérieure étant en principe déductible), tandis que les accises deviennent exigibles lors de la mise à la consommation des produits imposés (sans qu'intervienne un semblable mécanisme de déduction). Enfin, la TVA se caractérise par sa généralité tandis que l'accise n'est imposée que sur des produits déterminés. »

28 — Arrêt du 19 décembre 2013 (C-262/12, EU:C:2013:851, points 28 et 37).

29 — Arrêt du 22 octobre 2014 (C-275/13, EU:C:2014:2314, point 31). Le Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne) avait émis des doutes, dans cette affaire, quant à l'origine étatique des apports perçus par Elcogás au motif que le mécanisme de financement en cause ne relevait pas, au sens strict, de la catégorie de l'impôt, du prélèvement fiscal et de la taxe parafiscale, mais s'apparentait à un coût supplémentaire du système électrique.

30 — Le mécanisme espagnol de l'affaire Elcogás est très similaire au système italien de CGSE puisque le tarif final appliqué aux consommateurs d'électricité et aux utilisateurs des réseaux de transport et de distribution comportait un poste qui était affecté au paiement aux entreprises électriques créancières tant de l'énergie fournie et de l'utilisation des réseaux que des autres « coûts permanents du système », parmi lesquels figurait l'apport dont bénéficiait Elcogás. En outre, le « fond commun » financé par les consommateurs d'électricité et des utilisateurs des réseaux étaient distribués, par la suite, au moyen d'un mécanisme de liquidation des paiements. Pour ce faire, la Comisión Nacional de Energia (Commission nationale de l'énergie), organe de nature étatique, percevait ces fonds, calculait et liquidait, conformément aux règles en vigueur, les montants revenant à chacun des bénéficiaires (ordonnance du 22 octobre 2014, Elcogás, C-275/13, EU:C:2014:2314, points 15 et 16). Voir, à cet égard, ordonnance du 21 janvier 2016, Alcoa Trasformazioni/Commission (C-604/14 P, EU:C:2016:54).

31 — Arrêt du 21 juillet 2011 (C-194/09 P, EU:C:2011:497, point 14).

particulier à des usines d'aluminium appartenant à Alcoa. Le produit de ce prélèvement parafiscal était transféré à la caisse de péréquation, qui effectuait elle-même le remboursement à Alcoa de la différence entre le montant du tarif payé à l'Ente nazionale per l'energia elettrica (ENEL), le fournisseur historique d'électricité en Italie, et le tarif préférentiel.

55. Dans l'affaire Régie Networks [32], la Cour a annulé la décision de la Commission considérant comme compatibles avec le droit de l'Union les aides d'État accordées par la République française aux stations de radio locales, financées par l'application d'une taxe parafiscale au profit d'un fonds de soutien à l'expression radiophonique, conçue comme une véritable taxe par la réglementation française. En outre, la direction générale des impôts était chargée de l'accise, de la liquidation et du recouvrement de la taxe pour le compte de ce fonds selon les mêmes règles, garanties et sanctions que celles qui étaient prévues pour la TVA.

56. La manière extensive dont la Cour a défini les notions de « taxe d'effet équivalent » et d'« impositions intérieures discriminatoires » lui a permis d'y inclure toute contribution patrimoniale imposée unilatéralement par les États membres, indépendamment de leur nature fiscale [33]. C'est pourquoi il me paraît opportun que la Cour adopte, à l'occasion du présent renvoi préjudiciel, une position plus claire (et, si possible, plus rigoureuse, y compris du point de vue de l'économie du droit fiscal) dans la qualification des taxes parafiscales, de manière à ne pas assimiler purement et simplement les véritables impôts aux contributions patrimoniales publiques dépourvues de caractère fiscal.

57. Si cette clarification n'est pas strictement nécessaire pour l'application des normes en matière d'aides d'État ni dans le cas de l'interdiction des taxes d'effet équivalent ou des impositions intérieures discriminatoires, je pense qu'elle s'impose aux fins de l'interprétation des directives d'harmonisation en matière fiscale, comme c'est le cas dans la présente affaire.

58. À mon avis, ce sont deux arguments essentiels pour affirmer que le paiement des CGSE au prorata, par les consommateurs d'électricité, ne résulte pas d'une obligation fiscale. Le premier concerne sa nature, qui est celle d'une contribution patrimoniale, certes élaborée par la loi italienne, mais sans caractère fiscal [34]. Même en supposant que les sommes globales qu'elle représente aient le caractère de fonds publics, aux fins de leur éventuelle qualification d'aides d'État, cela ne leur confère pas pour autant l'apparence (ni le caractère) d'une taxe.

59. La contribution visant à couvrir les CGSE ne saurait être qualifiée de taxe dans le contexte qui nous intéresse en l'espèce (c'est-à-dire au regard des directives 2003/96 et 2008/118), car elle n'a pas une structure fiscale analogue aux accises harmonisées ou à la TVA. Je rappelle que cette dernière condition est indispensable pour que l'on puisse l'inclure dans la catégorie des TIFS au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118.

32 — Arrêt du 22 décembre 2008 (C-333/07, EU:C:2008:764).

33 — Voir, notamment points 40 à 44 des conclusions que l'avocat général Mengozzi a présentées le 24 janvier 2008 dans l'affaire Essent Netweerk Noord e.a. (C-206/06, EU:C:2008:33), dans lesquelles il qualifie de taxe parafiscale (pouvant relever de la notion de « taxe d'effet équivalent » à un droit de douane ou à une imposition intérieure) une majoration tarifaire néerlandaise, imposée à titre transitoire sur la consommation d'électricité et perçue par les gestionnaires de réseaux, puis versée par ces derniers à une société qui est la filiale commune des producteurs nationaux d'électricité. Cette société était tenue, en application de ladite réglementation, de conserver une partie du revenu de la majoration pour couvrir les coûts échoués générés par des investissements effectués par cette société ou par les entreprises productrices avant l'ouverture du marché à la concurrence et de verser à l'État l'éventuel excédent. Selon l'avocat général Mengozzi, la majoration litigieuse présente des caractéristiques qui la distinguent d'une contribution classique (point 41).

34 — Voir les travaux de De Lavilla Rubira, J. J., *Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias impuestas a las empresas que operan en el sector eléctrico*, p. 69 à 102, et de Gómez-Ferrer Rincón, R., « Las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria », dans López Ramón, F. (cord.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos*, p. 31 à 67, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2015.

60. À la différence des taxes, les contributions patrimoniales à caractère public ne génèrent pas de recettes qui seraient intégrées au budget de l'État pour satisfaire des besoins publics, généraux ou spécifiques que les autorités nationales doivent financer. Ce facteur (la création d'« une recette en faveur des autorités publiques ») a été identifié par la Cour comme un élément propre aux impôts [35].

61. Les consommateurs d'électricité versent au système électrique italien (et non au fisc) des sommes destinées à couvrir certains coûts inhérents à ce système, conformément à la décision du législateur. L'organisme public qui les gère (la caisse de péréquation) agit comme une simple caisse de dépôt et de péréquation, à laquelle les recettes sont versées pour être distribuées selon les modalités prévues par la loi. Les destinataires des recettes perçues sont non pas les autorités publiques, mais certaines entreprises ou autres bénéficiaires des montants correspondant aux frais couverts par ce mécanisme. Les sommes collectées pour contribuer aux CGSE ne sont donc pas des recettes qui sont transférées au budget de l'État ou de l'un quelconque des organismes publics, puis affectés au financement d'une dépense spécifique [36]. On peut donc difficilement les qualifier d'impôts d'un point de vue technique et juridique.

62. Selon le second argument en faveur de cette thèse, il n'y a pas, dans le mécanisme de répartition des CGSE, d'intervention des autorités fiscales nationales, et celles-ci ne peuvent pas exercer les prérogatives habituelles de puissance publique. Lorsqu'un consommateur ne paie pas la quote-part que l'entreprise distributrice inclut dans sa facture d'électricité au titre des CGSE (et qui est par la suite transférée à la caisse de péréquation), les fonctionnaires de l'administration fiscale n'interviennent pas : le litige éventuel opposant l'entreprise et le consommateur, y compris à ce titre, doit se régler devant les juridictions ordinaires.

63. Une contribution patrimoniale dotée de ces caractéristiques ne peut être qualifiée de TIFS au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118 si elle ne repose pas sur un système de perception et de sanction assorti des prérogatives de l'administration fiscale, qui garantissent l'effectivité du recouvrement de la TVA et des accises, harmonisées ou non. Le mécanisme italien des CGSE est dépourvu de système de « contrôle de l'impôt » comparable à celui qui prévaut en matière de TVA et d'accises harmonisées, comme l'exige expressément l'article 1er, paragraphe 2, de cette directive pour que les États membres créent des taxes indirectes sur les produits soumis à accises tels que l'électricité.

64. En définitive, je considère que a) le mécanisme de financement des CGSE ne peut être considéré comme une TIFS au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118 et que b) par voie de conséquence, un système d'avantages créé en faveur d'entreprises énergivores, tel que celui prévu par les règles italiennes citées par le juge a quo, ne relève pas de la notion de « réductions fiscales » visée à l'article 17, paragraphe 1, de la directive 2003/96. Par conséquent, un État membre peut opter pour un système d'avantages en faveur des entreprises énergivores dès lors qu'il est compatible avec les dispositions du droit de l'Union en matière d'aides d'État [37].

35 — Dans l'arrêt du 21 décembre 2011, Air Transport Association of America e.a. (C-366/10, EU:C:2011:864, point 143), la Cour affirme, concernant le système d'échange de quotas d'émission de l'Union, qu'« à la différence d'un droit, d'une taxe ou d'une redevance frappant la consommation de carburant, le système mis en œuvre par la directive 2003/87, telle que modifiée par la directive 2008/101, au-delà du fait qu'il *n'a pas vocation à créer une recette en faveur des autorités publiques*, ne permet nullement d'arrêter, sur la base d'une assiette et d'un taux définis *a priori*, un montant devant être dû par tonne de carburant consommé pour l'ensemble des vols réalisés sur une année civile » (mise en italique par mes soins). Il s'ensuit, a contrario, que l'existence d'une taxe requiert en droit de l'Union la création d'une recette publique.

36 — Dans l'arrêt du 15 avril 2010, CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, point 23), la Cour a analysé une cotisation à la formation professionnelle due par les sociétés sur base des coûts salariaux. Les revenus de cette cotisation étaient affectés à un compartiment du fonds pour le marché du travail qui fournissait des aides aux établissements de formation professionnelle en Hongrie. Selon la Cour, le fait que la cotisation soit versée à un fonds distinct du budget central de l'État, consacré à un usage particulier, ne permettait pas d'exclure qu'elle relève du domaine de la fiscalité directe. Les fonds obtenus grâce à la cotisation constituaient, dans ce cas, des recettes publiques collectées par les autorités hongroises et avaient la particularité d'être destinées à un poste spécifique du budget.

37 — Concernant les produits énergétiques exclus du champ d'application de la directive 2003/96, la Cour a affirmé que les États membres sont, en principe, autorisés à les taxer à condition qu'ils exercent leur pouvoir dans le respect du droit de l'Union (arrêts du 5 juillet 2007, Fendt Italiana, C-145/06 et C-146/06, EU:C:2007:411, points 38 et 41, ainsi que du 2 octobre 2014, X, C-426/12, EU:C:2014:2247, point 30).

65. Si, contrairement à ce que je préconise, la Cour estimait que le système de couverture des CGSE utilisé par la République italienne est de nature fiscale, il faudrait le considérer comme une taxe indirecte au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118, auquel cas la directive 2003/96 serait applicable. Dans cette hypothèse, les entreprises énergivores pourraient bénéficier des réductions fiscales prévues à l'article 17 de la directive 2003/96, puisque cette disposition prévoit, dans les limites qu'elle définit, qu'il convient de réduire la charge fiscale résultant tant de l'accise harmonisée sur l'électricité que des taxes indirectes non harmonisées.

C – Sur la seconde question préjudicielle : compatibilité avec la directive 2003/96 d'un système national de réductions fiscales favorisant les seules entreprises énergivores du secteur manufacturier

66. J'ai proposé, comme solution à la première question préjudicielle, que le système de couverture des CGSE n'entre pas dans le champ d'application de la directive 2008/118, de sorte qu'il ne relèverait pas non plus de la directive 2003/96. Si la Cour suivait cette argumentation, elle n'aurait pas à traiter la seconde question du Consiglio di Stato (Conseil d'État).

67. Toutefois, je me prononcerai sur cette question à titre subsidiaire, pour le cas où la Cour considérerait que la contribution aux CGSE, à la charge des consommateurs italiens d'électricité, peut être qualifiée comme l'une des TIFS au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118, auquel cas la directive 2003/96 serait applicable.

68. Dans cette hypothèse, je ne pense pas que la réponse à la seconde question soulève des difficultés excessives. L'article 5 de la directive 2003/96 autorise les États à différencier la taxation de l'électricité en fonction de son utilisation professionnelle ou privée. L'article 11, paragraphe 1, entend par « consommation professionnelle » celle d'une entreprise qui assure les activités économiques définies au deuxième alinéa de cette disposition, à savoir « toutes les activités de producteur, de commerçant et de prestataire de services, y compris les activités extractives et agricoles ainsi que les professions libérales ». Les entreprises énergivores qui bénéficient de la réglementation font, sans aucun doute, une consommation professionnelle de l'électricité dans le cadre de leurs activités économiques.

69. L'article 11, paragraphe 4, de la directive 2003/96 autorise également les États membres à « limiter le champ d'application du niveau réduit de taxation à la consommation professionnelle ». Cette disposition leur laisse donc la liberté de réserver à quelques secteurs de production, et non à tous, la charge fiscale réduite. Une réglementation nationale, telle que la réglementation italienne, qui limite cette utilisation professionnelle au seul secteur manufacturier, est, à mon avis, compatible avec la directive 2003/96.

70. En outre, l'article 17 de la directive 2003/96 autorise les États membres à appliquer des réductions fiscales sur la consommation d'électricité en faveur de certaines entreprises énergivores [38] et laisse, une fois de plus, les États libres d'« appliquer des critères plus restrictifs, tels que des définitions du chiffre d'affaires, du procédé et du secteur industriel ».

71. La règle italienne est conforme à cette disposition de la directive 2003/96, puisqu'elle reprend la définition de l'expression « entreprise grande consommatrice d'énergie » (utilisée dans la directive elle-même) et attribue les avantages fiscaux aux seules entreprises opérant dans le secteur manufacturier en utilisant la marge d'appréciation de l'article 17, paragraphe 1. L'exclusion des avantages fiscaux pour les entreprises d'autres secteurs (tels que celui des services de santé dont relève la Fondazione Santa Lucia) n'est absolument pas interdite dans la directive 2003/96. Elle ne saurait être

38 — Concrètement, lorsqu'il s'agit d'« une entreprise, telle que définie à l'article 11, dont les achats de produits énergétiques et d'électricité atteignent au moins 3 % de la valeur de la production ou pour laquelle le montant total des taxes énergétiques nationales dues est d'au moins 0,5 % de la valeur ajoutée ».

taxée de discriminatoire lorsqu'elle fait des distinctions entre des entreprises (celles du secteur manufacturier), au sein de catégories générales, en fonction d'éléments objectifs préétablis, tels que leur appartenance à un domaine particulier de l'activité économique qui, selon le législateur, requiert des mesures spéciales.

72. Je partage pleinement l'appréciation du Consiglio di Stato (Conseil d'État), selon laquelle l'article 17 de la directive 2003/96 permet aux autorités nationales de choisir a) de n'accorder les incitations à aucune entreprise grande consommatrice d'énergie ; b) de les accorder à toutes les entreprises énergivores, ou c) de les accorder uniquement à certaines entreprises grandes consommatrices d'énergie qui opèrent dans des secteurs précis, identifiés par les autorités nationales pour atteindre des objectifs concrets d'intérêt général.

73. Par conséquent, si la Cour considérait qu'un système tel que celui des CGSE régi par la législation italienne constitue une TIFS, l'article 17 de la directive 2003/96 autoriserait les États membres à appliquer les réductions de cette taxe aux entreprises grandes consommatrices d'énergie, en les réservant à celles du secteur manufacturier.

IV – Conclusion

74. À la lumière des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre aux questions préjudicielles posées par le Consiglio di Stato (Conseil d'État) dans les termes suivants :

1) Les avantages prévus en faveur de certaines entreprises « grandes consommatrices d'énergie », qui leur permettent de réduire leur contribution aux coûts généraux du système électrique, ne relèvent pas de la notion de « réductions fiscales » visée à l'article 17, paragraphe 1, 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, étant donné que le système de couverture de ces coûts généraux ne peut pas être qualifié de taxe indirecte à des fins spécifiques au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE.

2) Si la contribution visant à couvrir les coûts généraux du système électrique constituait une taxe indirecte à des fins spécifiques au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2008/118, les États membres pourraient, conformément à l'article 17 de la directive 2003/96, prévoir des réductions fiscales à ce titre en faveur des entreprises grandes consommatrices d'énergie du secteur manufacturier.