

## CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M<sup>ME</sup> ELEANOR SHARPSTONprésentées le 19 avril 2007<sup>1</sup>

1. Par les présentes demandes de décision préjudicielle, la Commissione tributaria provinciale di secondo grado di Trento (Italie) invite en substance la Cour à dire si la directive 2003/96/CE<sup>2</sup> permet aux États membres d'introduire ou de maintenir leur propre régime fiscal des produits relevant de la catégorie des huiles minérales et destinés à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible. Les produits particuliers dont la taxation est en cause dans les litiges au principal sont des huiles lubrifiantes.

2. La directive 92/81/CEE<sup>3</sup>, qui a précédé la directive 2003/96, prévoyait que les États membres exonèrent de l'accise harmonisée les huiles minérales utilisées autrement que comme carburant ou combustible. Saisie d'un recours en constatation de manquement, la Cour a dit pour droit que, en maintenant une imposition sur la consom-

mation des huiles lubrifiantes, la République italienne avait manqué, entre autres, à l'obligation d'exonération découlant de cette directive<sup>4</sup>.

3. La réglementation italienne en question n'a pas été abrogée; toutefois, la directive 2003/96 a désormais abrogé et remplacé la directive 92/81. La nouvelle directive exclut expressément de son champ d'application les produits énergétiques destinés à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible.

### La réglementation pertinente

#### *La directive 92/12/CEE*

4. Depuis les années 90, l'harmonisation au niveau communautaire de la taxation des

1 — Langue originale: l'anglais.

2 — Directive 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, pour ce qui nous concerne en l'espèce, par la directive 2004/75/CE du Conseil, du 29 avril 2004 (JO L 157, p. 100).

3 — Directive du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales (JO L 316, p. 12).

4 — Arrêt du 25 septembre 2003, Commission/Italie (C-437/01, Rec. p. I-9861).

huiles minérales a fait l'objet d'une famille de directives. La directive 92/12/CEE<sup>5</sup>, qui est encore en vigueur, peut être considérée comme la directive de base. Elle fixe le régime général des huiles minérales et d'autres produits (l'alcool, les boissons alcooliques et les tabacs manufacturés) qui sont «soumis à accise et autres impositions indirectes frappant directement ou indirectement la consommation de ces produits [...]»<sup>6</sup>.

5. Aux termes de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, «[l]es dispositions particulières portant sur les structures et les taux des droits des produits soumis à accise figurent dans des directives spécifiques». Ces directives spécifiques (s'inscrivant donc dans la lignée de la directive de base) se composaient à l'origine, en ce qui concerne les huiles minérales, des directives 92/81 (établissant des structures de taxation) et 92/82/CEE<sup>7</sup> (fixant des taux d'imposition).

6. L'article 3 de la directive 92/12 dispose ce qui suit:

«1. La présente directive est applicable, au niveau communautaire, aux produits suivants tels que définis dans les directives y afférentes:

— les huiles minérales,

[...]

2. Les produits mentionnés au paragraphe 1 peuvent faire l'objet d'autres impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques, à condition que ces impositions respectent les règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt.

3. Les États membres conservent la faculté d'introduire ou de maintenir des impositions frappant des produits autres que ceux mentionnés au paragraphe 1, à condition toutefois que ces impositions ne donnent pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

[...]»

#### *La nomenclature combinée*

7. Des dispositions des directives découlant de la directive de base 92/12 font référence à

5 — Directive du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (JO L 76, p. 1).

6 — Article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1.

7 — Directive du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minérales (JO L 316, p. 19).

des numéros de code de la «nomenclature combinée» (ou, en abrégé, «NC»). La NC a été initialement établie par le règlement (CEE) n° 2658/87<sup>8</sup> afin de créer une nomenclature des marchandises qui réponde à plusieurs exigences communautaires. Le catalogue de codes relatifs aux différentes marchandises figurait à l'annexe I du règlement n° 2658/87. Depuis lors, des modifications apportées à l'annexe I ont régulièrement mis à jour la NC. Toutefois, les huiles lubrifiantes telles que celles dont la taxation est en cause au principal ont toujours relevé du code NC 2710.

*Les directives 92/81 (structures) et 92/82 (taux)*

8. Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous d), de la directive 92/81, par «huiles minérales» on entendait les produits relevant du code NC 2710, donc y inclus les huiles lubrifiantes. L'article 2, paragraphe 2, disposait que «[l]es huiles minérales, autres que celles pour lesquelles un niveau d'accise est fixé par la directive 92/82/CEE, sont soumises à une accise si elles sont destinées à être utilisées, mises en vente ou utilisées comme combustible ou carburant [...]».

8 — Règlement du Conseil, du 23 juillet 1987, relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun (JO L 256, p. 1).

9. En vertu de l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la directive 92/81, les États membres devaient exonérer «les huiles minérales utilisées autrement que comme carburant ou combustible» de l'accise harmonisée, «selon les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et claire de ces exonérations et d'empêcher la fraude, l'évasion ou les abus».

10. La directive 92/82 fixait les taux minimaux d'accise que les États membres étaient tenus d'appliquer aux huiles minérales. L'article 2, paragraphe 1, énumérait les huiles minérales visées, au nombre desquelles ne figuraient pas les huiles lubrifiantes.

*La directive 2003/96*

11. Le 1<sup>er</sup> janvier 2004, la directive 2003/96 a abrogé et remplacé les directives 92/81 et 92/82<sup>9</sup>. En même temps, elle a étendu le régime d'harmonisation pour inclure, outre les huiles minérales, d'autres produits énergétiques et l'électricité, dans le cadre de la réalisation des objectifs du protocole de Kyoto. La nouvelle directive a prévu des taux minimaux globaux de taxation, permettant de laisser aux États membres une certaine flexibilité par le biais de prélève-

9 — Elle n'a pas abrogé ou remplacé la directive «associée» 92/12, qui reste en vigueur.

ments différents. Cela répondait au souhait des États membres d'introduire ou de maintenir différents types de taxes sur ces produits<sup>10</sup>.

12. Le vingt-deuxième considérant indique que «[l]es 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 [...] 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».

13. L'article 1<sup>er</sup> de la directive 2003/96 impose aux États membres de taxer les produits énergétiques et l'électricité conformément aux dispositions de cette directive.

14. Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous b), aux fins de la directive 2003/96, on entend par «produits énergétiques» les produits relevant des codes NC 2701, 2702 et 2704 à 2715 inclus. Comme on l'a vu, les huiles lubrifiantes relèvent du code NC 2710.

15. L'article 2, paragraphe 4, prévoit cependant expressément que la directive 2003/96 ne s'applique pas, entre autres, «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,
- [...]»

16. L'article 3 de la directive 2003/96 dispose que, «[d]ans la directive 92/12/CEE, les termes 'huiles minérales' et 'droits d'accises', dans la mesure où ils se rapportent à des huiles minérales, couvrent tous les produits énergétiques, l'électricité et tous les impôts indirects nationaux visés respectivement à l'article 2 et à l'article 4, paragraphe 2, de la présente directive».

17. L'article 14 prévoit l'exonération obligatoire de taxation, entre autres, des utilisations de produits énergétiques comme carburant ou combustible dans certaines circonstances.

18. En vertu de l'article 24, «[l]es produits énergétiques mis à la consommation dans un

10 — Voir septième et dixième considérants.

État membre, contenus dans les réservoirs normaux des véhicules automobiles utilitaires et destinés à être utilisés comme carburant par ces mêmes véhicules, ainsi que contenus dans des conteneurs à usages spéciaux et destinés à être utilisés pour le fonctionnement, pendant le transport, des systèmes dont sont équipés ces mêmes conteneurs, ne sont pas soumis à taxation dans un autre État membre».

19. L'article 30 dispose:

«[...] les directives 92/81/CEE et 92/82/CEE sont abrogées le 31 décembre 2003.

Les références aux directives abrogées s'entendent comme faites à la présente directive»<sup>11</sup>.

### *La réglementation italienne*

20. L'article 21, paragraphe 2, du décret législatif n° 504<sup>12</sup> soumet les produits

relevant du code NC 2710 (qui comprend les huiles lubrifiantes) utilisés comme carburant ou combustible à un droit d'accise fixé au même taux que celui prévu pour le carburant ou le combustible équivalent.

21. L'article 62, paragraphe 1, de ce même décret législatif dispose que «[l]es huiles lubrifiantes (codes NC 2710 00 87 à 2710 00 98), outre la taxation prévue à l'article 21, paragraphe 2, sont soumises à une taxe sur la consommation lorsqu'elles sont destinées, mises en vente ou employées à des usages autres que la combustion ou la carburation».

22. Dans l'arrêt *Commission/Italie*<sup>13</sup>, la Cour a dit pour droit que, en maintenant, en vertu de ces dispositions, une imposition sur la consommation des huiles lubrifiantes lorsque celles-ci sont destinées, mises en vente ou employées à des usages autres que la combustion ou la carburation, la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 3, paragraphe 2, de la directive 92/12 et 8, paragraphe 1, sous a), de la directive 92/81, telle que modifiée. La Cour a relevé que les huiles lubrifiantes ne peuvent être soumises à accise que si elles sont destinées à être utilisées, mises en vente ou utilisées comme carburants ou combustibles. Sinon, elles doivent obligatoirement être exonérées de l'accise harmonisée<sup>14</sup>.

11 — L'ajout du deuxième alinéa à l'article 30 résulte d'une modification apportée par la directive 2004/75, dont le cinquième considérant énonce que la formulation de l'article 30 devrait être clarifiée.

12 — Texte unique des dispositions législatives relatives aux taxes sur la production, la consommation et les sanctions pénales et administratives en la matière (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative), du 26 octobre 1995 (supplément ordinaire à la GURI n° 279, du 29 novembre 1995).

13 — Précité à la note 4.

14 — Point 30.

23. Il résulte du dossier, notamment des observations présentées par la République italienne et la Commission, que, pour des raisons qui ne nous intéressent pas ici, les mesures nationales visant à se conformer à l'arrêt de la Cour et à aligner l'imposition intérieure des huiles lubrifiantes sur les exigences des directives applicables ne sont jamais entrées en vigueur. Les dispositions du décret législatif n° 504 sont donc restées applicables dans l'ordre juridique national, même après l'entrée en vigueur de la directive 2003/96 et elles sont à l'origine des présentes demandes de décision préjudicielle.

#### **Les procédures au principal et les renvois à la Cour**

24. En 2004, l'administration fiscale italienne compétente, l'Agenzia delle Dogane — Ufficio di Trento, a adressé à Fendt Italiana Srl (ci-après «Fendt») deux actes de notification pour défaut de paiement de la taxe sur la consommation frappant l'huile lubrifiante, pour la période comprise entre décembre 2003 et juillet 2004, les montants de la taxe exigible étant majorés à titre d'amende.

25. Fendt a contesté ces mesures devant la juridiction fiscale italienne compétente, la Commissione tributaria provinciale di Trento, qui a rejeté ses demandes. Selon cette juridiction, la directive 2003/96 ne s'appliquait pas aux produits énergétiques

autres que ceux utilisés comme combustible ou comme carburant. Le régime d'imposition des autres produits serait ainsi entièrement déterminé uniquement par le droit interne, à savoir l'article 62 du décret législatif n° 504.

26. Fendt a interjeté appel de ces décisions devant la juridiction de renvoi, laquelle a estimé que, au regard tant de l'arrêt Commission/Italie que de la raison d'être et de la finalité des modifications apportées par la directive 2003/96 au régime fiscal communautaire des huiles minérales, la question se posait de savoir si l'article 62 du décret législatif n° 504 est compatible avec le droit communautaire et s'il est désormais loisible aux États membres de percevoir sur ces produits des taxes sur le fondement du droit national. La juridiction de renvoi a par conséquent décidé de surseoir à statuer dans les deux litiges et a formé des demandes de décision préjudicielle identiques portant sur la «compatibilité du régime fiscal prévu à l'article 62 du décret législatif n° 504/95 avec la directive 2003/96/CE».

27. Les deux demandes ont par la suite fait l'objet d'une jonction par ordonnance du président de la Cour du 10 mai 2006.

28. Des observations écrites ont été déposées par la République de Chypre, la République italienne et la Commission des

Communautés européennes. Fendt et la Commission ont présenté des observations orales à l'audience du 15 février 2007.

### *Argumentation des parties*

## **Les questions préjudicielles**

### *Remarques liminaires*

29. La Commission a relevé à juste titre que la Cour n'est pas compétente, dans le cadre d'un renvoi préjudiciel, pour statuer sur la compatibilité d'une réglementation nationale avec des dispositions du droit communautaire<sup>15</sup> ainsi que la juridiction de renvoi l'a expressément demandé. Dans ces conditions, les questions doivent être interprétées en ce sens qu'elles visent à savoir si la directive 2003/96, qui exclut de son champ d'application les huiles minérales destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible, interdit aux États membres de percevoir une taxe sur la consommation pour ces utilisations.

30. Il est possible de répondre à cette question en se fondant sur les éléments exposés dans les décisions de renvoi (certes succinctes), qui sont utilement complétés par les observations de la République italienne et de la Commission.

31. Toutes les parties qui ont présenté des observations écrites (à savoir la Commission, la République de Chypre et la République italienne) font valoir que, depuis l'entrée en vigueur de la directive 2003/96, les huiles minérales utilisées autrement que comme combustible ou carburant ne sont plus exonérées d'une taxation par les États membres [comme l'imposait auparavant l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la directive 92/81]. L'article 2, paragraphe 4, sous b), premier tiret, de la directive 2003/96 exclut désormais du champ d'application de cette directive les «produits énergétiques» destinés à des «usages autres que ceux de carburant ou de combustible» et, partant, les huiles qui étaient auparavant exonérées. Ces huiles peuvent par conséquent faire l'objet d'une imposition nationale.

32. Fendt n'a pas déposé d'observations écrites. J'aborderai dans mon analyse ci-après les différents arguments qu'elle a présentés lors de l'audience.

### *Analyse*

33. Je partage le point de vue de la Commission, de la République de Chypre et de la République italienne selon lequel la directive 2003/96 a modifié le régime

<sup>15</sup> — Voir arrêts du 15 juillet 1964, Costa (6/64, Rec. p. 1141, 1158), et, plus récemment, du 10 juin 1999, Braathens (C-346/97, Rec. p. I-3419, point 14).

communautaire de taxation applicable aux huiles minérales, y compris les huiles lubrifiantes, en vertu de la directive 92/81, de sorte que celles-ci ne doivent plus être obligatoirement exonérées au niveau national.

34. L'article 2, paragraphe 4, sous b), de la directive 2003/96 exclut expressément les produits énergétiques qui ne sont pas utilisés comme carburant ou comme combustible (et, partant, les huiles lubrifiantes lorsqu'elles sont utilisées conformément à leur destination, à savoir la lubrification) du champ d'application de la directive. Cette interprétation est corroborée par le vingt-deuxième considérant.

35. L'article 14, en revanche, prévoit entre autres que les utilisations de produits énergétiques comme carburant ou combustible sont exonérées de la taxation sous certaines conditions, par dérogation au principe de base (énoncé à l'article 1<sup>er</sup>) selon lequel une telle utilisation de produits énergétiques doit être taxée. Ce faisant, il admet que de pareils produits relèvent du champ d'application de la directive, tout en établissant qu'ils ne sont pas taxés lorsqu'ils sont utilisés d'une manière très spécifique. L'article 14 opère ainsi de façon totalement différente de l'article 2, paragraphe 4, qui écarte complètement du champ d'application de la directive les usages de produits énergétiques autres que ceux de carburant ou de combustible.

36. Ainsi que la Commission et la République de Chypre l'ont relevé, les huiles minérales destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible ne figurent pas parmi les exonérations énumérées à l'article 14, alors qu'elles étaient mentionnées parmi les exonérations au titre de l'article 8, paragraphe 1, de la directive 92/81 (avec les huiles minérales utilisées comme carburant ou combustible dans des conditions analogues à certaines de celles qui sont à présent exonérées au titre de l'article 14 de la directive 2003/96).

37. Les travaux préparatoires permettent de confirmer que, près d'un an avant l'adoption de la directive 2003/96, il était en effet dans l'intention du législateur d'exclure de l'harmonisation communautaire la taxation des huiles minérales utilisées autrement que comme combustible ou carburant<sup>16</sup>.

38. Lors de l'audience, Fendt a admis que le champ d'application de la directive 2003/96

16 — Les travaux préparatoires comprennent la proposition de la Commission d'une nouvelle directive sur la taxation des produits énergétiques [COM(97) 30 final, du 12 mars 1997], ainsi que les documents du Conseil n° 13062/02 du 17 octobre 2002, n° 13422/02 du 29 octobre 2002, n° 14200/02 du 13 novembre 2002, n° 14862/02 ADD 1 du 27 novembre 2002 et n° 15354/02 du 9 décembre 2002. Le document n° 14200/02 semble particulièrement pertinent. Il introduit des propositions, entre autres, pour ce qui est devenu par la suite le vingt-deuxième considérant, l'article 2, paragraphe 4, sous b), et l'article 14 de la directive 2003/96. Il présente également le texte d'une déclaration commune de la Commission et du Conseil à joindre au procès-verbal du Conseil, confirmant explicitement que les États membres auraient la faculté de taxer les produits énergétiques utilisés autrement que comme combustible ou carburant. Toutefois, quant à la portée de telles déclarations, voir arrêt du 26 février 1991, Antonissen (C-292/89, Rec. p. I-745, point 18). Les documents du Conseil peuvent être consultés à l'adresse suivante: <http://register.consilium.europa.eu>.



était limité aux produits énergétiques utilisés comme carburant ou combustible. Elle a fait valoir que, précisément pour cette raison, l'article 30 de cette directive devait être interprété comme abrogeant *seulement* les dispositions des directives 92/81 et 92/82 qui relèvent du champ d'application de la directive 2003/96. Par conséquent, l'exonération dans la directive 92/81 des huiles minérales destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible resterait en vigueur. Fendt a invoqué les conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire Alevizos<sup>17</sup> à l'appui de cette interprétation des effets abrogatoires.

39. Je ne partage pas la thèse de Fendt selon laquelle l'article 30 de la directive 2003/96 n'abrogerait que les dispositions des anciennes directives qui relèvent de son champ d'application, et que l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la directive 92/81 resterait par conséquent en vigueur. Le libellé de l'article 30 est clair et inconditionnel. Pris dans son seul sens normal, il signifie que les directives 92/81 et 92/82 sont intégralement abrogées. Si le législateur avait voulu soustraire certaines dispositions de ces directives à l'abrogation, il aurait pu aisément le faire en énumérant, à l'article 30 de la directive 2003/96, les dispositions qu'il n'y avait pas lieu d'abroger. La seule question que l'article 30 a laissée ouverte dans un premier temps était celle de savoir comment il convenait d'interpréter les références faites dans d'autres textes législatifs communautaires aux directives abrogées. La modifica-

tion ajoutant le deuxième alinéa de l'article 30 a levé cette incertitude<sup>18</sup>.

40. La disposition en cause<sup>19</sup> dans l'affaire Alevizos énonçait que «[l]es dispositions relatives aux droits d'accises prévues par les directives suivantes cessent d'avoir effet le 31 décembre 1992 [...]». L'avocat général Kokott a constaté que le libellé de cette disposition n'indiquait pas clairement quelles dispositions des directives visées devaient perdre leur validité, quels produits devaient être affectés ni si les directives visées pouvaient en tout état de cause continuer à avoir un champ d'application indépendant<sup>20</sup>. L'avocat général est parvenu à la conclusion que la disposition modificative était limitée aux produits qui faisaient l'objet de la directive contenant cette disposition. Le champ d'application de la directive modificative déterminait ainsi la portée de la modification<sup>21</sup>.

41. L'affaire Alevizos concernait cependant une situation tout à fait différente de celle qui nous occupe en l'espèce. Dans cette affaire, il n'apparaissait pas clairement quelles dispositions perdraient leur validité ni quels produits seraient concernés. Une interprétation contextuelle s'imposait par

18 — Voir note 11 ci-dessus.

19 — Article 23, paragraphe 3, de la directive 92/12, qui n'est pas en cause en l'espèce.

20 — Point 29 des conclusions.

21 — Ibidem, point 32.

17 — Conclusions présentées le 25 janvier 2007 (C-392/05, affaire pendante devant la Cour), points 29 à 32.

conséquent, notamment parce que la directive postérieure ne couvrirait que certains produits, alors que les directives précédentes n'étaient pas ainsi limitées<sup>22</sup>. En l'espèce, au contraire, le champ d'application de l'abrogation visée à l'article 30 de la directive 2003/96 est parfaitement clair: «les directives 92/81/CEE et 92/82/CEE sont abrogées». Les termes explicites de l'article 30 s'opposent à ce que l'on cherche à interpréter la portée de cette abrogation comme étant limitée aux dispositions qui relèvent du champ d'application de la directive abrogatoire. En outre, les directives abrogées couvrent un cercle de produits plus restreint (huiles minérales) que celui couvert par la directive 2003/96 (produits énergétiques et électricité).

42. Si le sens d'une disposition n'est pas clair, il convient bien entendu d'interpréter cette disposition en la replaçant dans son contexte législatif<sup>23</sup>. Tout autre est la démarche consistant à dire qu'il y aurait une règle *générale* d'interprétation selon laquelle, lorsqu'une mesure établit de nouvelles règles et abroge une mesure précédente en des termes généraux sans ambiguïté, la portée de l'abrogation est néanmoins limitée aux dispositions de la mesure abrogée qui relèvent du champ d'application des nouvelles règles qui ont été fixées. Une telle approche est tout à fait injustifiée et porterait gravement préjudice à la sécurité juridique.

43. Fendt a en outre rappelé que la ratio de la directive 2003/96 consistait à taxer les produits énergétiques pour contribuer à la réalisation des objectifs du protocole de Kyoto. Il serait dès lors déraisonnable de conclure que la directive 2003/96 aurait réintroduit la faculté de taxer les usages de produits minéraux autres que ceux de carburant ou de combustible, alors qu'il s'agit d'usages non polluants. Fendt a également souligné que l'article 24 de la directive 2003/96 a expressément exonéré le carburant contenu dans le réservoir de véhicules automobiles utilitaires destinés à un autre État membre de la taxation dans l'État où le véhicule concerné a été fabriqué, mais où le carburant n'a pas été utilisé et n'a par conséquent pas pollué. Selon Fendt, si la directive 2003/96 s'était appliquée à l'huile lubrifiante destinée à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible, elle aurait dû, logiquement, exonérer également un tel usage, puisque celui-ci aussi ne pollue pas. A contrario, l'absence d'une exonération équivalente permettrait de soutenir que la directive 2003/96 a laissé intacte la précédente exonération établie dans la directive 92/81 pour les huiles minérales utilisées autrement que comme carburant ou combustible.

44. Je ne pense pas que le contexte ou l'objet de la directive 2003/96 plaide en faveur de l'interprétation avancée par Fendt. En particulier, je ne vois aucune contradiction entre le but (mentionné au septième considérant de la directive 2003/96) consistant à atteindre les objectifs du protocole de Kyoto et la faculté des États membres de taxer les huiles

22 — Ibidem, points 31 et 32.

23 — Voir arrêt du 6 octobre 1982, CILFIT e.a. (283/81, Rec. p. 3415, point 20).

minérales destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible. Au contraire, de telles huiles sont utilisées pour lubrifier des moteurs et d'autres pièces de véhicules qui émettent du dioxyde de carbone dans l'atmosphère. La première phrase du vingt-deuxième considérant énonce clairement que «[l]es produits énergétiques doivent principalement être soumis à un cadre réglementaire communautaire lorsqu'ils sont utilisés comme carburant ou comme combustible». Dans ces conditions, il est en effet «inhérent à la nature et à la logique de la fiscalité d'exclure du champ d'application de ce cadre les produits énergétiques [...] utilisés autrement que comme combustibles ou carburants [...]».

45. Il résulte de l'abrogation de la directive 92/81 et de l'exclusion expresse des produits énergétiques destinés à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible du champ d'application de la directive 2003/96 qu'il est loisible aux États membres de taxer les huiles utilisées à de telles fins, à condition que ces impositions respectent les dispositions générales du traité instituant la Communauté européenne (notamment les articles 25 CE et 90 CE, qui interdisent respectivement les droits de douane à l'importation et à l'exportation entre les États membres ainsi que les impositions intérieures discriminatoires frappant les produits des autres États membres). En matière d'harmonisation communautaire, il existe un principe général selon lequel les aspects qui sont exclus de l'acte d'harmonisation communautaire restent de la compétence des États membres, lesquels demeurent par

conséquent libres de les réglementer dans le respect des limites prescrites par le traité<sup>24</sup>.

46. Compte tenu de ce principe général, il n'est pas nécessaire d'identifier une disposition autorisant expressis verbis les États membres à taxer les huiles minérales utilisées autrement que comme carburant ou combustible à la suite de l'abrogation de la directive 92/81.

47. La Commission et la République de Chypre invoquent cependant expressément l'article 3, paragraphe 3, de la directive 92/12 en ce sens qu'il habilite les États membres à taxer des produits énergétiques qui sont exclus du champ d'application de la directive 2003/96. Leur argumentation est en substance la suivante. Lorsqu'elles ne sont pas utilisées comme carburant ou comme combustible, les huiles lubrifiantes en question sont exclues du champ d'application de la directive 2003/96 (qui a remplacé les directives 92/81 et 92/82). Elles ne sont donc pas des huiles minérales «tel[les] que défini[es] dans les directives y afférentes» au sens de l'article 3, paragraphe 1, de la directive

24 — La jurisprudence de la Cour a énoncé ce principe dans bon nombre de contextes différents. Voir, par exemple, arrêts du 20 février 1979, Rewe-Zentral (120/78, Rec. p. 649, point 8); du 26 janvier 1984, Clin-Midy e.a. (301/82, Rec. p. 251, point 6); du 26 septembre 1985, Caldana (187/84, Rec. p. 3013, point 19), et du 1<sup>er</sup> octobre 1998, Burstein (C-127/97, Rec. p. I-6005, point 31). L'obligation qui incombe aux États membres de se conformer aux principes généraux du traité dans les domaines qui ne font pas l'objet d'une harmonisation communautaire est expressément mentionnée dans les arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France (270/83, Rec. p. 273, point 24), et du 11 juillet 2002, Gräbner (C-294/00, Rec. p. I-6515, point 26).

92/12. Par conséquent, elles tombent sous le coup des dispositions de l'article 3, paragraphe 3, de cette même directive et peuvent dès lors être taxées par un État membre.

48. Ce raisonnement confond la définition des huiles minérales et leur usage spécifique. En y regardant de plus près, il apparaît que les huiles lubrifiantes en question relèvent de la *définition* des «huiles minérales» figurant dans la directive 2003/96, bien que leur *usage spécifique* (l'usage autre que comme carburant ou combustible) les exclue du champ d'application de cette directive.

49. Selon l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/12, cette directive est applicable, entre autres, aux «huiles minérales» «tel[les] que défini[es] dans les directives y afférentes». La directive 92/81 était originellement la «directive y afférente». Tant que cette directive était en vigueur, il était clair que les huiles lubrifiantes relevaient de la définition des «huiles minérales»<sup>25</sup> et qu'elles étaient donc couvertes par l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/12. Toutefois, l'article 3 de la directive 2003/96 dispose que, «[d]ans la directive 92/12/CEE, les termes 'huiles minérales' [...] couvrent tous les produits énergétiques, l'électricité [...] visés [...] à l'article 2 [...] de la présente directive».

25 — Voir point 8 ci-dessus.

50. Depuis l'entrée en vigueur de la directive 2003/96, l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/12 doit par conséquent se lire comme suit: «[l]a présente directive est applicable, au niveau communautaire, aux produits suivants tels que définis dans les directives y afférentes: les produits énergétiques et l'électricité [...]». Les huiles lubrifiantes sont des «produits énergétiques» tels que définis à l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2003/96<sup>26</sup>. Elles constituent dès lors des «huiles minérales» aux fins de l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/12, tel que réécrit par l'article 3 de la directive 2003/96. L'article 3, paragraphe 3, de la directive 92/12 permet aux États membres de taxer des produits «autres que ceux mentionnés au paragraphe 1 [de l'article 3]». Or, puisque les huiles lubrifiantes en question tombent sous le coup de l'article 3, paragraphe 1, la faculté visée à l'article 3, paragraphe 3, ne saurait être appliquée en ce qui les concerne.

51. Cela dit, l'absence dans la directive 92/12 d'une disposition expresse autorisant les États membres à taxer les huiles minérales destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible ne s'oppose pas, ainsi que je l'ai déjà indiqué<sup>27</sup>, à ce qu'ils appliquent cette imposition.

26 — Voir point 14 ci-dessus. Le fait que les *usages* d'huiles lubrifiantes autres que ceux de carburant ou de combustible échappent au champ d'application de la directive 2003/96, en vertu de l'article 2, paragraphe 4, est indifférent en ce qui concerne l'inclusion de ces huiles dans la *définition* des «produits énergétiques» à l'article 2 de cette directive.

27 — Voir points 45 et 46 ci-dessus.

## **Conclusion**

52. Je suggère donc que, en réponse aux questions préjudicielles qui lui ont été posées, la Cour dise pour droit:

«La directive 2003/96/CE du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, n'interdit pas aux États membres d'appliquer une taxe sur la consommation frappant les huiles minérales, y compris les huiles lubrifiantes, destinées à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible.»