



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

3 avril 2014*

«Directive 2003/96/CE — Taxation de produits énergétiques — Produits non mentionnés dans la directive 2003/96/CE — Notion de ‘combustible ou carburant équivalent’»

Dans les affaires jointes C-43/13 et C-44/13,

ayant pour objet deux demandes de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduites par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décisions du 14 novembre 2012, parvenues à la Cour le 28 janvier 2013, dans les procédures

Hauptzollamt Köln

contre

Kronos Titan GmbH (C-43/13),

et

Hauptzollamt Krefeld

contre

Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (C-44/13),

LA COUR (quatrième chambre),

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

avocat général: M. Niilo Jääskinen,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour le Hauptzollamt Köln, par M. J. Krebs, en qualité d'agent,
- pour Kronos Titan GmbH, par M^{es} W. Meilicke et D. E. Rabback, Rechtsanwälte,
- pour le Hauptzollamt Krefeld, par M^{me} X. Konoplev, en qualité d'agent,

* Langue de procédure: l'allemand.

- pour Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH, par M^{es} D. Schiebold et N. Liebheit, Rechtsanwälte,
 - pour le gouvernement portugais, par M. L. Inez Fernandes, M^{me} A. Cunha et M. R. Collaço, en qualité d'agents,
 - pour la Commission européenne, par M^{me} C. Barslev et M. W. Mölls, en qualité d'agents,
- ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 12 décembre 2013,
- rend le présent

Arrêt

- 1 Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 3, de la directive 2003/96/CE du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (JO L 283, p. 51).
- 2 Ces demandes ont été présentées dans le cadre de deux litiges opposant, d'une part, le Hauptzollamt Köln (bureau principal des douanes de Cologne) à Kronos Titan GmbH (ci-après «Kronos») et, d'autre part, le Hauptzollamt Krefeld (bureau principal des douanes de Krefeld) à Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (ci-après «RRBS»), au sujet du niveau de taxation applicable, d'une part, au toluène et, d'autre part, au white spirit ainsi qu'au fioul léger Exxsol D60, produits que Kronos et RRBS utilisent respectivement comme combustibles.

Le cadre juridique

La directive 2003/96

- 3 Les considérants 2 à 6, 9, 17 et 18 de la directive 2003/96 sont libellés comme suit:
 - «(2) L'absence de dispositions communautaires soumettant à une taxation minimale l'électricité et les produits énergétiques autres que les huiles minérales peut être préjudiciable au bon fonctionnement du marché intérieur.
 - (3) Le bon fonctionnement du marché intérieur et la réalisation des objectifs des autres politiques communautaires nécessitent que des niveaux minima de taxation soient fixés au niveau communautaire pour la plupart des produits énergétiques, y compris l'électricité, le gaz naturel et le charbon.
 - (4) D'importants écarts entre les niveaux nationaux de taxation de l'énergie appliqués par les États membres pourraient s'avérer préjudiciables au bon fonctionnement du marché intérieur.
 - (5) La fixation à des niveaux appropriés des minima communautaires de taxation peut permettre de diminuer les écarts actuels entre les niveaux nationaux de taxation.
 - (6) Conformément à l'article 6 du traité [CE], les exigences de la protection de l'environnement doivent être intégrées dans la définition et la mise en œuvre des autres politiques de la Communauté.

[...]

(9) Il convient de laisser aux États membres la flexibilité nécessaire pour définir et mettre en œuvre des politiques adaptées aux contextes nationaux.

[...]

(17) Il y a lieu de fixer des niveaux minima communautaires de taxation différents selon l'usage des produits énergétiques et de l'électricité.

(18) Les produits énergétiques utilisés comme carburant à certaines fins industrielles et commerciales et ceux utilisés comme combustible sont normalement taxés à des niveaux inférieurs à ceux applicables aux produits énergétiques utilisés comme carburant.»

4 L'article 1^{er} de la directive 2003/96 dispose que les États membres taxent les produits énergétiques et l'électricité conformément à cette directive.

5 L'article 2 de cette directive contient, à ses paragraphes 1, 3 et 5, les dispositions suivantes:

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

a) [...]

b) relevant des codes NC [...] 2704 à 2715 inclus;

c) relevant des codes NC 2901 et 2902;

[...]

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

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

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

[...]

5. Les codes de la nomenclature combinée visés dans la présente directive sont ceux figurant dans le règlement (CE) n° 2031/2001 de la Commission, du 6 août 2001, modifiant l'annexe I du règlement (CEE) n° 2658/87 du Conseil relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun [JO L 279 p. 1].

[...]»

6 L'article 4 de cette directive se lit comme suit:

«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.»

- 7 Les articles 7 et 8 de ladite directive disposent que les niveaux minima de taxation applicables, respectivement, aux carburants et aux produits utilisés comme carburant sont fixés conformément à l’annexe I, tableaux A ou B, de la même directive. Selon l’article 9 de celle-ci, les niveaux minima de taxation applicables aux combustibles figurent à ladite annexe, tableau C.
- 8 Aucun de ces tableaux ne contient de niveaux concernant le toluène (code NC 2902 30 00) ni le white spirit ni le fioul léger (ces deux derniers relevant du code NC 2710 11 21).
- 9 L’annexe I, tableau C, de la directive 2003/96 se présente comme suit:

C — Niveaux minima de taxation applicables aux combustibles et à l’électricité

	Consommation professionnelle	Consommation non professionnelle
Gazole (en euros par 1 000 l) Codes NC 2710 19 41 à 2710 19 49	21	21
Fioul lourd (en euros par 1 000 kg) Codes NC 2710 19 61 à 2710 19 69	15	15
Pétrole lampant (en euros par 1 000 l) Codes NC 2710 19 21 et 2710 19 25	0	0
GPL (en euros par 1 000 kg) Codes NC 2711 12 11 à 2711 19 00	0	0
Gaz naturel (en euros par gigajoule pouvoir calorifique supérieur) Codes NC 2711 11 00 et 2711 21 00	0,15	0,3
Houille et coke (en euros par gigajoule) Codes NC 2701, 2702 et 2704	0,15	0,3
Électricité (en euros par MW/h) Code NC 2716	0,5	1,0

Le droit allemand

- 10 L'article 2 de la loi relative à la taxe sur l'énergie (Energiesteuergesetz), du 15 juillet 2006 (ci-après l'«EnergieStG»), dans sa version en vigueur au cours des années 2007 et 2008, dates des faits des litiges au principal, dispose:

«(1) La taxe s'élève,

1. pour 1 000 1 d'essence des sous-positions 2710 11 41 à 2710 11 49 de la [NC]

[...]

b) d'une teneur maximale en soufre de 10 mg/kg, à 654,50 [euros]

[...]

(3) Par dérogation aux points 1 et 2, la taxe s'élève [...] [suit une liste détaillée de cinq positions, dont une partie comporte une sous-position, et les taux de taxation, nettement inférieurs, qui leur sont affectés, mentionnant notamment le gazole des sous-positions 2710 19 41 à 2710 19 49 de la NC ainsi que le fioul des sous-positions 2710 19 61 à 2710 19 69 de la NC],

lorsqu'ils sont utilisés comme combustibles ou déclarés à cette fin. [...]

(4) Les produits autres que ceux visés aux paragraphes 1 à 3 sont soumis à la même taxe que les produits énergétiques les plus proches par leurs propriétés et leur destination. [...]»

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

Les faits au principal dans l'affaire C-43/13

- 11 Kronos fabrique de la poudre de dioxyde de titane, appelée «colorant blanc». Pour provoquer la réaction chimique voulue, la température doit être portée à 1 650 degrés Celsius. Kronos atteint cette température en vaporisant du toluène dans de l'oxygène soufflé dans un brûleur.
- 12 Au cours de l'année 2007, Kronos a déclaré au Hauptzollamt Köln un montant de 1,1 million d'euros environ au titre de la taxe sur l'énergie pour l'utilisation du toluène. À cet effet, elle a fidèlement suivi la position juridique du Hauptzollamt Köln en appliquant un taux de taxation de 654,50 euros/1 000 kilogrammes. Ce taux est fixé à l'article 2, paragraphe 1, point 1, sous b), de l'EnergieStG pour l'essence relevant des sous-positions 2710 11 41 à 2710 11 49 de la NC, d'une teneur maximale en soufre de 10 mg/kg. Kronos a introduit simultanément une réclamation contre sa déclaration, demandant l'application d'un des taux de taxation nettement inférieurs fixés à l'article 2, paragraphe 3, de l'EnergieStG pour une série d'autres produits énergétiques utilisés comme combustibles.
- 13 Le toluène n'étant pas repris à l'article 2 de l'EnergieStG, il conviendrait, dès lors, aux termes du paragraphe 4 de cet article, d'appliquer le taux de taxation du produit énergétique le plus proche par sa qualité et sa destination.
- 14 Le recours introduit après rejet de la réclamation a abouti devant le Finanzgericht qui a estimé devoir prendre en compte l'article 2, paragraphe 3, premier et troisième alinéas, de la directive 2003/96. Cette juridiction a considéré que, le toluène étant utilisé comme combustible, le taux de taxation ne pouvait résulter, selon une interprétation de l'article 2 de l'EnergieStG conforme à ladite disposition de la

directive 2003/96, de l'article 2, paragraphe 1, de l'EnergieStG, mais devait être tiré de l'article 2, paragraphe 3, de cette dernière loi, car seule cette disposition fixerait des taux de taxation pour les combustibles.

- 15 Le Hauptzollamt Köln a introduit un recours en «Revision» contre le jugement du Finanzgericht devant le Bundesfinanzhof.

Les faits au principal dans l'affaire C-44/13

- 16 RRBS fabrique des revêtements de finition en recourant à un procédé thermique. À cet effet, elle utilise du white spirit acheté en fûts non taxés (sous-position 2710 11 21 de la NC) et le fioul léger Exxsol D60 relevant de la même position, pour les brûler.
- 17 Par avis d'imposition des 1^{er} décembre 2008 et 7 décembre 2009 portant sur les années 2007 et 2008, le Hauptzollamt Krefeld a fixé pour le white spirit et le fioul léger Exxsol D60 une taxe sur l'énergie d'un montant total de 134 747,70 euros selon un taux de taxation de 654,50 euros/1 000 kilos. Ce taux est fixé à l'article 2, paragraphe 1, point 1, sous b), de l'EnergieStG pour l'essence relevant des sous-positions 2710 11 41 à 2710 11 49 de la NC d'une teneur maximale en soufre de 10 mg/kg. Sa réclamation n'ayant pas abouti, RRBS a introduit un recours, demandant l'application d'un des taux de taxation nettement inférieurs fixés à l'article 2, paragraphe 3, de l'EnergieStG pour une série d'autres produits énergétiques utilisés comme combustibles.
- 18 Le white spirit et le fioul léger Exxsol D60 n'étant pas repris à l'article 2 de l'EnergieStG, il conviendrait, dès lors, aux termes du paragraphe 4 de cet article, d'appliquer le taux de taxation du produit énergétique le plus proche par sa qualité et sa destination.
- 19 Le recours a abouti devant le Finanzgericht qui a estimé devoir prendre en compte l'article 2, paragraphe 3, premier et troisième alinéas, de la directive 2003/96. Selon ladite juridiction, le white spirit et le fioul léger Exxsol D60 étant utilisés comme combustibles, le taux de taxation pouvait être, selon une interprétation de l'article 2 de l'EnergieStG conforme à cette disposition de ladite directive, tiré non pas de l'article 2, paragraphe 1, de l'EnergieStG, mais de l'article 2, paragraphe 3, de l'EnergieStG, car seule cette disposition fixerait des taux de taxation pour les combustibles.
- 20 Le Hauptzollamt Krefeld a introduit un recours en «Revision» contre le jugement du Finanzgericht devant la juridiction de renvoi.

La question préjudicielle

- 21 La juridiction de renvoi, bien que tendant à considérer que la taxation élevée des produits en cause malgré leur usage comme combustibles est conforme aux exigences de la directive 2003/96, estime, toutefois, que cette conformité n'est pas certaine.
- 22 Dans ces circonstances, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante, rédigée en des termes identiques dans les deux affaires:

«L'article 2, paragraphe 3, de la [directive 2003/96] requiert-il d'appliquer, dans la taxation de produits énergétiques autres que ceux pour lesquels la directive arrête un niveau de taxation, un taux de taxation que la réglementation nationale a arrêté pour l'utilisation d'un produit énergétique comme combustible pour autant que cet autre produit énergétique est lui aussi utilisé comme combustible? Ou, si l'autre produit énergétique est équivalent à un produit énergétique précis lors de son utilisation comme combustible, peut-on appliquer le taux de taxation fixé par la réglementation nationale pour ce produit énergétique même s'il s'agit d'un taux uniforme qui ne considère pas l'utilisation comme carburant ou comme combustible?»

La procédure devant la Cour

- 23 Par ordonnance du 7 février 2013, le président de la Cour a décidé de joindre les affaires C-43/13 et C-44/13 aux fins de la procédure écrite et orale ainsi que de l'arrêt.

Sur la question préjudicielle

- 24 Par sa question, la juridiction de renvoi cherche à savoir, en substance, comment il convient d'interpréter la condition, figurant à l'article 2, paragraphe 3, de la directive 2003/96, selon laquelle les produits énergétiques autres que ceux pour lesquels un niveau de taxation est précisé dans ladite directive sont taxés en fonction de leur utilisation, au taux retenu pour le combustible ou le carburant équivalent.
- 25 À titre liminaire, il convient de rappeler que, pour déterminer la portée d'une disposition du droit de l'Union, il y a lieu de tenir compte à la fois de ses termes, de son contexte et de ses finalités (arrêt *Spedition Welter*, C-306/12, EU:C:2013:650, point 17 et jurisprudence citée).
- 26 S'agissant des termes de l'article 2, paragraphe 3, de la directive 2003/96, il est vrai que plusieurs versions linguistiques, à savoir, notamment, les versions espagnole, allemande, anglaise, française et italienne, citent aux fins de la détermination du niveau de taxation applicable «l'utilisation» comme premier critère, tandis que le critère du produit «équivalent» n'est mentionné que par la suite. Une telle séquence peut suggérer qu'il convient, en premier lieu, d'examiner quelle est l'utilisation concrète du produit en cause et, en second lieu seulement, de déterminer quel produit de référence est «équivalent».
- 27 L'ordre de présentation desdits critères n'étant pas, toutefois, commun à l'ensemble des versions linguistiques de la directive 2003/96, il y a lieu de vérifier si le contexte et les finalités de la disposition en cause au principal confirment la prépondérance de l'utilisation concrète du produit sur le critère de l'équivalence.
- 28 En ce qui concerne le contexte de la disposition en cause au principal, il convient de constater que la systématique de la directive 2003/96 repose sur une distinction nette entre les carburants et les combustibles. Cette distinction, introduite par les considérants 17 et 18 de cette directive, est appliquée, notamment, par les articles 7 à 9 de celle-ci, relatifs aux modalités de fixation des niveaux minima de taxation applicables, d'une part, aux combustibles et, d'autre part, aux carburants ainsi qu'aux produits utilisés comme carburants à des fins industrielles et commerciales spécifiques.
- 29 En se référant aux produits utilisés en tant que carburants, l'article 8 de la directive 2003/96 contribue à éclairer la fonction assurée par le critère de l'utilisation dans le contexte de cette directive, à savoir celle de pouvoir taxer un produit déterminé, selon l'utilisation qui en est faite soit comme un carburant, soit comme un combustible.
- 30 Il y a donc lieu de considérer que la systématique de la directive 2003/96 repose sur une distinction nette entre les carburants et les combustibles en fonction, notamment, du critère de l'utilisation.
- 31 S'agissant des finalités poursuivies par le régime dans lequel s'insère la disposition en cause au principal, il convient de constater qu'il ressort des considérants 3 à 5 de la directive 2003/96 que le législateur de l'Union a cherché, au moyen de la distinction entre les carburants et les combustibles et en prévoyant un certain nombre de taux minima de taxation, à assurer le bon fonctionnement du marché intérieur.

- 32 Or, une interprétation de l'article 2, paragraphe 3, de ladite directive en ce sens que les États membres sont tenus d'appliquer à tout produit utilisé comme carburant ou comme combustible un taux de taxation prévu, respectivement, pour un autre carburant ou un autre combustible permet de rapprocher les régimes nationaux de taxation, en évitant qu'un même produit soit taxé dans certains États membres comme carburant alors que, dans d'autres États membres, il serait soumis au taux d'un combustible. Ainsi interprété, le mécanisme mis en place par cette disposition contribue effectivement au bon fonctionnement du marché intérieur.
- 33 Qui plus est, l'interprétation de l'article 2, paragraphe 3, de la directive 2003/96 en ce sens que le critère de l'utilisation en tant que carburant ou combustible est déterminant permet d'exclure d'éventuelles distorsions de concurrence entre des produits utilisés aux mêmes fins.
- 34 Il y a donc lieu, dans un premier temps, de déterminer l'utilisation comme carburant ou combustible qui est faite du produit en cause avant d'établir, dans un second temps, quel est, selon le cas, le carburant ou le combustible qui lui est équivalent au sens de cette disposition.
- 35 Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 48 de ses conclusions, la notion d'«équivalence de produit» doit être interprétée, dans toute la mesure du possible, sous l'angle de la substituabilité ou de l'interchangeabilité des produits énergétiques en cause. Dans l'affaire au principal, il convient donc de vérifier si l'un des produits figurant à l'annexe I, tableau C, de la directive 2003/96 aurait pu être utilisé comme substitut auxdits produits énergétiques afin d'atteindre le résultat poursuivi en l'occurrence. De cette manière, il est garanti que deux produits remplissant la même fonction soient taxés au même niveau.
- 36 Il y a lieu de préciser également que, dans la mesure où il n'y a pas de substitution au sens du point précédent, il convient d'identifier, selon les cas, le carburant ou le combustible qui est, par ses propriétés et sa destination, le plus proche du produit en cause. Se voit ainsi respectée l'obligation de distinguer entre les carburants et les combustibles en ce qui concerne les produits pour lesquels des niveaux minima de taxation n'ont pas été fixés individuellement à l'échelle de l'Union européenne.
- 37 Il s'ensuit que le «combustible ou le carburant équivalent» au sens de l'article 2, paragraphe 3, de la directive 2003/96 doit être déterminé, d'abord, en fonction de l'utilisation, comme combustible ou comme carburant, qui est faite du produit en cause, avant d'identifier celui des carburants ou des combustibles figurant dans le tableau pertinent de l'annexe I de la directive 2003/96 auquel ce produit se substitue effectivement dans son utilisation ou, à défaut, celui qui, par ses propriétés et sa destination, lui est le plus proche.
- 38 Au vu de ce qui précède, il y a lieu de répondre à la question posée que la condition, figurant à l'article 2, paragraphe 3, de la directive 2003/96, selon laquelle les produits énergétiques autres que ceux pour lesquels un niveau de taxation est précisé dans ladite directive sont taxés en fonction de leur utilisation, au taux retenu pour le combustible ou le carburant équivalent, doit être interprétée en ce sens qu'il y a lieu de déterminer, dans un premier temps, si le produit en cause est utilisé comme combustible ou comme carburant, avant d'identifier, dans un second temps, auquel des carburants ou des combustibles, selon les cas, figurant dans le tableau correspondant de l'annexe I de cette directive le produit en cause se substitue effectivement dans son utilisation ou, à défaut, lequel desdits carburants ou desdits combustibles lui est, par ses propriétés et sa destination, le plus proche.

Sur les dépens

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

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

La condition, figurant à l'article 2, paragraphe 3, 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, selon laquelle les produits énergétiques autres que ceux pour lesquels un niveau de taxation est précisé dans ladite directive sont taxés en fonction de leur utilisation, au taux retenu pour le combustible ou le carburant équivalent, doit être interprétée en ce sens qu'il y a lieu de déterminer, dans un premier temps, si le produit en cause est utilisé comme combustible ou comme carburant, avant d'identifier, dans un second temps, auquel des carburants ou des combustibles, selon les cas, figurant dans le tableau correspondant de l'annexe I de cette directive le produit en cause se substitue effectivement dans son utilisation ou, à défaut, lequel desdits carburants ou desdits combustibles lui est, par ses propriétés et sa destination, le plus proche.

Signatures