



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

18 avril 2024*

« Renvoi préjudiciel – Taxation des produits énergétiques et de l'électricité – Directive 2003/96/CE – Article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret – Notion de “procédés minéralogiques” – Électricité utilisée pour l'alimentation des machines employées pour le traitement du calcaire extrait de carrières »

Dans l'affaire C-133/23,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque), par décision du 27 février 2023, parvenue à la Cour le 6 mars 2023, dans la procédure

Omya CZ s. r. o.

contre

Generální ředitelství cel,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. F. Biltgen, président de chambre, M. N. Wahl et M^{me} M. L. Arastey Sahún (rapporteure), juges,

avocat général : M. A. Rantos,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour le gouvernement tchèque, par M^{me} L. Halajová, MM. M. Smolek et J. Vlácil, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par M^{me} A. Armenia et M. J. Hradil, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

* Langue de procédure : le tchèque.

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret, 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 2003, L 283, p. 51).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Omya CZ s. r. o. (ci-après « Omya ») à la Generální ředitelství cel (direction générale des douanes, République tchèque) au sujet de la taxation de l'électricité utilisée par Omya pour le traitement du calcaire extrait.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive 2003/96

- 3 L'article 2, paragraphe 4, de la directive 2003/96 prévoit :

« La présente directive ne s'applique pas :

[...]

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

[...]

– procédés minéralogiques.

Par "procédés minéralogiques", on entend les procédés classés dans la nomenclature NACE sous le code DI 26 "Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques" figurant dans le règlement (CEE) n° 3037/90 du Conseil du 9 octobre 1990 relatif à la nomenclature statistique des activités économiques dans la Communauté européenne [(JO 1990, L 293, p. 1)].

[...] »

Le règlement (CE) n° 1893/2006

- 4 Le règlement (CE) n° 1893/2006 du Parlement européen et du Conseil, du 20 décembre 2006, établissant la nomenclature statistique des activités économiques NACE Rév. 2 et modifiant le règlement (CEE) n° 3037/90 du Conseil ainsi que certains règlements (CE) relatifs à des domaines statistiques spécifiques (JO 2006, L 393, p. 1), qui, conformément à son article 21, second alinéa, est applicable à partir du 1^{er} janvier 2008, dispose, à son article 1^{er} :

« 1. Le présent règlement établit une nomenclature statistique commune des activités économiques dans la Communauté européenne, ci-après dénommée "NACE Rév. 2". Cette nomenclature garantit l'adéquation à la réalité économique des nomenclatures communautaires

et améliore la comparabilité des nomenclatures nationales, communautaire et internationales et, partant, des statistiques nationales, communautaires et internationales.

2. Le présent règlement s'applique uniquement à l'utilisation de ladite nomenclature à des fins statistiques. »

5 L'article 5 du règlement n° 1893/2006 prévoit :

« La Commission [des Communautés européennes], en coopération avec les États membres, assure la diffusion, la gestion et la promotion de la NACE Rév. 2, en particulier par :

- a) la rédaction, la mise à jour et la publication de notes explicatives relatives à la NACE Rév. 2 ;
- b) l'élaboration et la publication de lignes directrices pour le classement des unités statistiques conformément à la NACE Rév. 2 ;
- c) la publication de tables de correspondance entre la NACE Rév. 1.1 et la NACE Rév. 2, et entre la NACE Rév. 2 et la NACE Rév. 1.1, et
- d) des travaux visant à améliorer la cohérence avec d'autres nomenclatures sociales et économiques. »

6 La division 08, intitulée « Autres industries extractives », figurant dans la section B, intitulée « Industries extractives », de la nomenclature NACE Rév. 2 comporte un groupe 08.1, intitulé « Extraction de pierres, de sables et d'argiles », dont fait partie la classe 08.11, intitulée « Extraction de pierres ornementales et de construction, de calcaire industriel, de gypse, de craie et d'ardoise ».

7 La division 23, intitulée « Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques », de la section C, intitulée « Industrie manufacturière », de la nomenclature NACE Rév. 2 correspond au code DI 26 visé au règlement n° 3037/90 et comporte, notamment, le groupe 23.7, intitulé « Taille, façonnage et finissage de pierres », dont fait partie la classe 23.70, portant le même intitulé.

Le règlement (CE) n° 451/2008

8 Aux termes de l'article 1^{er}, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 451/2008 du Parlement européen et du Conseil, du 23 avril 2008, établissant une nouvelle classification statistique des produits associée aux activités (CPA) et abrogeant le règlement (CEE) n° 3696/93 du Conseil (JO 2008, L 145, p. 65) :

« Le présent règlement établit une nouvelle [classification statistique des produits associée aux activités (CPA)] dans la Communauté afin de garantir l'adéquation à la réalité économique ainsi que la comparabilité entre classifications nationales, communautaire et internationales et, partant, entre statistiques nationales, communautaires et internationales. »

9 L'annexe du règlement n° 451/2008 contient la CPA.

Le règlement (UE) n° 1209/2014

- 10 L'article 1^{er} du règlement (UE) n° 1209/2014 de la Commission, du 29 octobre 2014, modifiant le règlement n° 451/2008 (JO 2014, L 336, p. 1), prévoit :

« L'annexe du règlement [n° 451/2008] est remplacé par le texte figurant à l'annexe du présent règlement. »

- 11 L'annexe du règlement n° 1209/2014 comporte notamment la section C, intitulée « Produits manufacturés », qui comprend la division 23, intitulée « Autres produits minéraux non métalliques », dont fait partie le groupe 23.7, intitulé « Pierre taillée, façonnée et finie », incluant la classe 23.70, intitulée « Pierre taillée, façonnée et finie », dans laquelle figure la catégorie 23.70.1, intitulée « Pierre taillée, façonnée et finie », comprenant la sous-catégorie 23.70.11, intitulée « Marbre, travertin, albâtre, travaillés, et ouvrages en marbre, travertin et albâtre (à l'exclusion des pavés, bordures, dalles, carreaux, cubes et articles similaires) ; granulats, débris et poudre de marbre, travertin et albâtre, colorés artificiellement ».

Les notes explicatives

- 12 La partie I de la NACE Rév. 2 Nomenclature statistique des activités économiques dans la Communauté européenne, publiée par l'Eurostat dans sa collection Methodologies and Working papers (ci-après les « notes explicatives »), comporte, notamment, les orientations liminaires suivantes :

« [...] »

48. Une unité peut exercer une ou plusieurs activités économiques correspondant à une ou plusieurs rubriques de la NACE.

49. L'activité principale d'une unité statistique est l'activité qui contribue le plus à la valeur ajoutée totale de cette unité. L'activité principale est identifiée par la méthode dite "de haut en bas" [...] et ne représente pas nécessairement 50 % ou davantage de la valeur ajoutée totale de l'unité.

[...]

58. À chaque unité figurant dans un répertoire statistique d'entreprises [...] est associé un code NACE en fonction de son activité économique principale. L'activité principale est celle qui contribue le plus à la valeur ajoutée de l'unité. [...] »

- 13 La partie IV des notes explicatives indique, notamment, en ce qui concerne les sections B et C qu'elle comprend :

« Section B Industries extractives

Les industries extractives comprennent l'extraction de produits minéraux trouvés à l'état naturel sous forme solide (houille et minerais), liquide (pétrole) ou gazeuse (gaz naturel). [...]

Cette section comprend les opérations supplémentaires nécessaires à la préparation des matières brutes pour leur commercialisation, par exemple : concassage, broyage, nettoyage, séchage, triage, concentration des minerais, liquéfaction du gaz naturel et agglomération des combustibles solides. Ces opérations sont souvent réalisées par les unités qui pratiquent l'extraction et/ou sont situées à proximité du site.

[...]

Cette section ne comprend pas :

– la transformation des matières premières extraites, voir section C (Industrie manufacturière)

[...]

– le concassage, le broyage et les autres opérations de préparation de certaines terres, roches et minéraux, lorsque ces opérations ne sont pas liées aux travaux d'extraction, voir 23.9.

[...]

08 Autres industries extractives

Cette division couvre l'extraction en carrière mais aussi le dragage d'alluvions, le broyage de roches ou l'exploitation de marais salants. Les produits sont utilisés notamment dans la construction (sables, pierres, etc.), les fabrications de matériaux (argiles, gypse, calcium, etc.), la fabrication de produits chimiques, etc.

Cette division ne comprend pas la transformation (sauf concassage, broyage, taille, nettoyage, séchage, triage et mélange) des produits minéraux extraits.

[...]

Section C Industrie manufacturière

Cette section comprend la transformation physique ou chimique de matériaux, substances ou composants en nouveaux produits, même si ce critère ne suffit pas à définir l'industrie manufacturière (voir ci-dessous l'observation relative au recyclage des déchets). Les matériaux, substances ou composants transformés sont des matières premières produites par l'agriculture, la sylviculture, la pêche ou les industries extractives ainsi que des produits issus d'autres activités manufacturières. L'altération substantielle, la rénovation et la reconstruction de biens sont généralement considérées comme activités manufacturières.

Le produit résultant d'une opération de transformation peut être fini, c'est-à-dire qu'il est prêt à être utilisé ou consommé ou il peut être semi-fini, c'est-à-dire qu'il entre dans la composition d'une autre fabrication. [...]

[...]

Remarque : [...] D'une manière générale, l'activité manufacturière consiste en la transformation de matériaux en nouveaux produits. Le résultat de la production est un nouveau produit. [...]

[...]

[...] il existe des activités qui, même si elles comportent des processus de transformation, sont classées dans une autre section de la NACE (et ne sont donc pas considérées comme manufacturières). [...]

[...]

23 Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques

Cette division comprend différentes activités manufacturières relatives chacune à un même matériau d'origine minérale. [...] Enfin, le travail de la pierre et des autres produits minéraux figure aussi dans cette division.

[...] »

Le droit tchèque

- 14 En vertu de l'article 8, paragraphe 2, sous f), de la section 47 du zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (loi n° 261/2007 sur la stabilisation des budgets publics, ci-après la « loi n° 261/2007 »), l'électricité destinée à être utilisée ou utilisée pour des procédés minéralogiques est exonérée de taxe.
- 15 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous g), de la section 47 de la loi n° 261/2007, on entend par « procédé minéralogique » tout procédé mentionné dans la classification NACE sous le code C 23, intitulé « Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques ».
- 16 Conformément à l'article 2, paragraphe 1, sous e), de la section 47 de la loi n° 261/2007, on entend par « classification NACE » la classification des activités économiques figurant dans le règlement n° 1893/2006.

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 17 Omya est une société commerciale de droit tchèque active dans l'extraction et le traitement du calcaire, plus particulièrement du marbre. À cet égard, elle se charge de l'ouverture, de la préparation et de l'extraction d'un gisement exclusif de calcaire dans une carrière, dans laquelle elle réalise le concassage primaire et le triage du calcaire extrait. Ce matériau est ensuite transporté par camions vers des unités de traitement qu'elle exploite, situées à proximité de cette carrière, dans lesquelles le calcaire extrait subit des opérations de traitement visant à obtenir une granulométrie spécifique. En particulier, ledit matériau est soumis à un lavage initial, à une séparation en fractions fines et grossières et à un séchage ultérieur. Le calcaire est, par la suite, concassé ou traité par broyage à sec afin d'obtenir des granulats calcaires, plus précisément des fillers calcaires fins et grossiers ou des fillers calcaires fins avec une surface modifiée. Pour l'obtention de ces derniers fillers, Omya recourt à un dispositif de chauffage électrique qui « chauffe de l'air chaud », dans lequel le filler calcaire fin est mélangé à de la stéarine.
- 18 Le 11 juillet 2019, Omya a, sur la base de l'article 8, paragraphe 2, sous f), de la section 47 de la loi n° 261/2007, introduit une demande de délivrance d'un permis d'achat d'électricité en exonération de la taxe sur l'électricité, prévue par la réglementation tchèque, en vue de son utilisation dans des

procédés minéralogiques. À cet égard, elle a indiqué que tant les opérations primaires de concassage et de triage effectuées dans la carrière que les opérations réalisées dans les unités de traitement constituaient des procédés minéralogiques.

- 19 Le Celní úřad pro Olomoucký kraj (bureau de douane de la région d'Olomouc, République tchèque) a rejeté cette demande au motif que les activités pour lesquelles Omya demandait l'exonération de la taxe sur l'électricité relevaient non pas de la section C, intitulée « Industrie manufacturière », division 23, intitulée « Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques », de la nomenclature NACE Rév. 2, mais de la section B, intitulée « Industries extractives », plus précisément de la division 08, intitulée « Autres industries extractives », groupe 08.1, intitulé « Extraction de pierres, de sables et d'argiles », classe 08.11, intitulée « Extraction de pierres ornementales et de construction, de calcaire industriel, de gypse, de craie et d'ardoise », de cette nomenclature.
- 20 Saisie d'un recours introduit par Omya contre la décision du bureau de douane de la région d'Olomouc, la direction générale des douanes a confirmé cette décision, tout en reconnaissant que le cas de figure en cause était un cas limite. Elle a indiqué que le broyage et le concassage de pierres, lorsqu'ils constituent des activités auxiliaires de l'extraction de celles-ci, par exemple, pour trier, pour améliorer la qualité ou pour faciliter le transport de ces dernières, relèvent de la section B de la nomenclature NACE Rév. 2. En revanche, lorsqu'ils ne constituent pas de telles activités auxiliaires et qu'ils font partie du processus de fabrication d'un autre produit fini, tel que, notamment, le ciment ou le plâtre, ils relèveraient de la section C de cette nomenclature. Or, de l'avis de la direction générale des douanes, le séchage, le broyage et le concassage effectués par Omya sont directement liés à l'extraction du calcaire. La matière première extraite ne ferait pas l'objet d'une transformation substantielle de nature à entraîner la fabrication d'un nouveau produit.
- 21 Omya a contesté la décision de la direction générale des douanes devant le Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (cour régionale d'Ostrava – section d'Olomouc, République tchèque), qui a annulé cette décision en considérant que l'activité en cause constituait un procédé minéralogique. À cet égard, cette juridiction, en se fondant sur la version tchèque des notes explicatives, a estimé que l'activité consistant à fabriquer des fillers et des débris de marbre relève de la section C, intitulée « Industrie manufacturière », division 23, intitulée « Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques », classe 23.70, intitulée « Taille, façonnage et finissage de pierres », de la nomenclature NACE Rév. 2, une telle activité n'étant pas une simple activité auxiliaire exercée en relation directe avec l'extraction du calcaire elle-même.
- 22 Selon le Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (cour régionale d'Ostrava – section d'Olomouc), cette appréciation est corroborée par la classification statistique tchèque dénommée CZ-CPA, fondée sur le règlement n° 1209/2014, qui serait liée à la version tchèque de la nomenclature NACE Rév. 2. En effet, les produits résultant des activités exercées par Omya, à savoir la poussière de marbre (fillers) et les débris de marbre (granulats), seraient classés dans la classification statistique tchèque dénommée CZ-CPA, dans la section C, intitulée « Produits manufacturés », division 23, intitulée « Autres produits minéraux non métalliques, y compris les services et travaux auxiliaires », classe 23.70, intitulée « Pierre taillée, façonnée et finie, y compris les opérations sous-traitées », en tant que produits de l'activité relevant du point 23.70.11, intitulé « Marbre, travertin, albâtre, travaillés, et ouvrages en marbre, travertin et albâtre (à l'exclusion des pavés, bordures, dalles, carreaux, cubes et articles similaires) ; granulats, débris et poudre de marbre, travertin et albâtre, colorés artificiellement ».

- 23 La direction générale des douanes a formé un pourvoi contre l'arrêt du Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (cour régionale d'Ostrava – section d'Olomouc) devant le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque), la juridiction de renvoi, dans le cadre duquel elle maintient sa position et ses conclusions initiales. Selon elle, ces conclusions sont conformes à la méthodologie suivie par la nomenclature NACE Rév. 2, à savoir la méthode dite « de haut en bas ». En effet, le concassage, le broyage, le lavage et le séchage de pierres constitueraient toujours, en substance, une activité auxiliaire de l'extraction de celles-ci et ne figureraient jamais dans cette nomenclature en tant qu'activité totalement distincte d'une telle extraction. La classification CPA ne modifierait en rien cette interprétation. Enfin, la direction générale des douanes souligne que, en l'occurrence, l'électricité n'intervient pas directement dans le procédé minéralogique mais qu'elle est simplement utilisée afin d'alimenter des équipements nécessaires au traitement mécanique du calcaire extrait sans qu'il y ait transformation de celui-ci. Par conséquent, l'activité exercée par Omya ne devrait pas donner lieu à une exonération de la taxe sur l'électricité que cette société utilise.
- 24 Dans ces conditions, le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret, de la directive 2003/96 du Conseil doit-il être interprété en ce sens que l'électricité utilisée pour alimenter les machines utilisées pour le traitement du calcaire extrait, consistant en plusieurs étapes de broyage et de concassage jusqu'à l'obtention d'une granulométrie spécifique, tant dans la carrière où a lieu l'extraction que dans des unités de traitement situées à proximité, est de l'électricité utilisée pour des procédés minéralogiques ? »

Sur la question préjudicielle

- 25 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret, de la directive 2003/96 doit être interprété en ce sens que l'utilisation d'électricité pour le fonctionnement de machines employées pour le traitement du calcaire extrait d'une carrière consistant en plusieurs étapes de broyage et de concassage de celui-ci jusqu'à l'obtention de fillers calcaires fins et grossiers ou de fillers calcaires fins avec une surface modifiée constitue une utilisation d'électricité aux fins de procédés minéralogiques.
- 26 À titre liminaire, il convient de rappeler que l'article 2, paragraphe 4, sous b), de la directive 2003/96 soustrait du champ d'application de celle-ci une série de produits énergétiques et l'électricité utilisés aux fins qui y sont visées. Ainsi, les produits énergétiques et l'électricité relevant de cette disposition ne sont pas soumis à taxation conformément à cette directive (arrêt du 7 septembre 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, point 19), ce qui signifie que les États membres sont compétents pour les taxer dans le respect du droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêt du 2 octobre 2014, X, C-426/12, EU:C:2014:2247, point 30 et jurisprudence citée).
- 27 En vertu de l'article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret, de la directive 2003/96, l'utilisation d'électricité aux fins des procédés minéralogiques est soustraite du champ d'application de cette directive.

- 28 Ainsi, pour qu'une utilisation d'électricité soit exclue, au titre de cette disposition, du champ d'application de ladite directive, elle doit, d'une part, intervenir dans le cadre d'un « procédé minéralogique », au sens de ladite disposition, et, d'autre part, présenter avec ledit procédé un lien suffisant aux fins de l'application de la même disposition.
- 29 Il convient, dès lors, d'examiner ces deux conditions afin de fournir les éléments d'interprétation du droit de l'Union qui permettront à la juridiction de renvoi de vérifier si lesdites conditions sont remplies en ce qui concerne l'électricité utilisée pour le fonctionnement des machines employées pour effectuer les opérations de concassage et de broyage en cause au principal.

Sur la condition relative à l'existence d'un « procédé minéralogique », au sens de l'article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret, de la directive 2003/96

- 30 En premier lieu, l'article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret, de la directive 2003/96 définit les « procédés minéralogiques » comme étant les procédés classés dans la nomenclature statistique des activités économiques dans la Communauté européenne (NACE) sous le code DI 26 « Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques » figurant dans le règlement n° 3037/90.
- 31 À la suite de la mise à jour de cette nomenclature par le règlement n° 1893/2006, et au vu de la date des faits au principal, il convient de se référer à la notion de « procédés minéralogiques » figurant à l'article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret, de la directive 2003/96, laquelle doit être comprise comme visant les procédés classés dans la section C, intitulée « Industrie Manufacturière », division 23, intitulée « Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques » de la nomenclature NACE Rév. 2 établie par ce règlement.
- 32 Il ressort, ainsi, des termes mêmes de l'article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret, de la directive 2003/96 que la qualification d'un procédé comme étant un « procédé minéralogique », au sens de cette disposition, dépend exclusivement du classement de l'activité économique dans le cadre de laquelle ce procédé est mis en œuvre dans la division 23 de la section C de la nomenclature NACE Rév. 2.
- 33 Il s'ensuit que seule cette nomenclature est pertinente aux fins d'une telle qualification, aucune autre nomenclature ou classification, telle que notamment la classification CPA, n'ayant, dès lors, d'incidence à ces fins.
- 34 En deuxième lieu, afin de vérifier si une activité relève de la division 23 de la section C de la nomenclature NACE Rév. 2, il y a lieu de prendre en considération les notes explicatives.
- 35 En effet, il importe de relever que la nomenclature NACE Rév. 2 est un élément d'une législation de l'Union européenne qui impose l'utilisation de cette nomenclature dans l'ensemble des États membres. Dans ce contexte, afin de faciliter une telle utilisation, l'article 5 du règlement n° 1893/2006 impose à la Commission d'assurer la diffusion, la gestion et la promotion de ladite nomenclature, notamment, par la publication de notes explicatives.
- 36 Or, s'il est vrai que des notes explicatives de la nature de celles relatives à la nomenclature NACE Rév. 2 ne produisent pas, en tant que telles, d'effets contraignants, il n'en demeure pas moins qu'elles fournissent des éléments utiles à l'interprétation de cette nomenclature, notamment lorsqu'elles éclairent l'interprétation des dispositions de celle-ci ou lorsqu'elles ont pour objet de

préciser des dispositions du droit de l'Union ayant un caractère contraignant [voir, par analogie, arrêt du 7 juillet 2022, PH (Interdiction régionale de mise en culture d'OGM), C-24/21, EU:C:2022:526, point 51 et jurisprudence citée].

- 37 En troisième lieu, en ce qui concerne le classement des opérations de concassage et de broyage dans la nomenclature NACE Rév. 2, il ressort de la décision de renvoi que ces deux opérations sont essentielles dans le traitement de la roche afin de produire des granulats d'une granulométrie plus fine. Elles visent à fragmenter la roche extraite pour en réduire la taille et obtenir des éléments ou des particules d'une taille inférieure et d'une granulométrie déterminée, pouvant être commercialisés tels quels ou, eu égard à leur granulométrie, en vue de leur traitement ultérieur éventuel.
- 38 Il ressort des indications relatives à la section C, intitulée « Industrie manufacturière », figurant dans les notes explicatives qu'une activité manufacturière se distingue des autres activités relevant des autres rubriques de cette nomenclature par le fait qu'elle implique la transformation physique ou chimique de matériaux en nouveaux produits, lesquels peuvent être aussi bien des produits finis, à savoir des produits qui sont prêts à être utilisés ou consommés, que des produits semi-finis, à savoir des produits qui entrent dans la composition d'un autre produit. Par ailleurs, la division 23 de cette section, intitulée « Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques », comprend, selon les notes explicatives, le travail de la pierre et des autres produits minéraux.
- 39 Compte tenu du fait que le concassage et le broyage conduisent à la transformation physique de la matière extraite, de manière que, en définitive, cette matière soit fractionnée en petits morceaux, toute opération de concassage ou de broyage de pierres ou d'autres produits minéraux pourrait être considérée comme relevant de la division 23 de la section C de la nomenclature NACE Rév. 2.
- 40 Toutefois, conformément aux indications relatives à la section B, intitulée « Industries extractives », figurant dans les notes explicatives, les opérations supplémentaires nécessaires à la préparation des matières brutes pour leur commercialisation, telles que, entre autres, le concassage, le broyage, le nettoyage, le séchage et le triage, relèvent de cette section, laquelle ne comprend cependant pas, notamment, le concassage, le broyage et les autres opérations de préparation de certaines terres, roches et minéraux, lorsque ces opérations ne sont pas liées aux travaux d'extraction. Par ailleurs, les notes explicatives précisent que la division 08 de cette section B ne comprend pas la transformation (sauf concassage, broyage, taille, nettoyage, séchage, triage et mélange) des produits minéraux extraits.
- 41 Il s'ensuit que, s'il est vrai, ainsi qu'il ressort, d'ailleurs, du libellé des notes explicatives que les opérations de concassage et de broyage impliquent la transformation des matières extraites, ces opérations relèvent toutefois non pas de la section C de cette nomenclature, mais de la section B, lorsqu'elles sont nécessaires à la préparation de ces matières pour leur commercialisation, de telle sorte qu'elles constituent des opérations liées aux travaux d'extraction.
- 42 Ainsi, à la lumière des indications relatives auxdites sections B et C figurant dans les notes explicatives, il y a lieu de considérer que les opérations de concassage et de broyage qui n'impliquent pas une transformation substantielle de la matière extraite, à savoir une altération physique ou chimique qui va au-delà du fractionnement de cette matière pour en réduire la taille, doivent être considérées comme étant des opérations liées aux travaux d'extraction afin de préparer la matière brute en vue de sa commercialisation et comme relevant, en conséquence, de la section B de la nomenclature NACE Rév. 2. En revanche, les opérations de concassage et de broyage impliquant une altération physique ou chimique substantielle de la matière extraite, au

sens indiqué, doivent être considérées comme étant des opérations de transformation de cette matière en un nouveau produit et comme relevant, en conséquence, de la section C de ladite nomenclature.

- 43 Le fait que les opérations de concassage et de broyage de la matière extraite soient effectuées dans la carrière ou dans un autre lieu n'est pas en soi déterminant aux fins du classement de ces opérations dans la section B ou dans la section C de la nomenclature NACE Rév. 2, seule la nature desdites opérations devant être prise en considération à ces fins, ainsi qu'il ressort des indications relatives à ces sections figurant dans les notes explicatives.
- 44 En l'occurrence, Omya a demandé la délivrance d'un permis d'achat d'électricité en exonération de la taxe sur l'électricité pour l'ensemble de ses activités relatives au traitement du calcaire extrait, à savoir, d'une part, les opérations primaires de concassage et de broyage du calcaire extrait effectuées dans la carrière elle-même ainsi que, d'autre part, les opérations de concassage et de broyage à sec destinées à obtenir une granulométrie spécifique, à savoir des fillers calcaires fins et grossiers ou des fillers calcaires fins avec une surface modifiée, effectuées dans les unités de traitement qu'elle exploite.
- 45 Or, d'une part, dès lors que l'ensemble des opérations primaires de concassage et de broyage effectuées dans la carrière ainsi que des opérations de concassage et de broyage à sec effectuées dans les unités de traitement afin d'obtenir des fillers calcaires fins et grossiers n'ont pour effet que le fractionnement du calcaire extrait, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, ces opérations n'impliquent pas la transformation substantielle dudit calcaire, au sens indiqué au point 42 du présent arrêt de telle sorte qu'elles doivent être considérées comme étant des opérations liées aux travaux d'extraction et comme relevant ainsi de la section B de la nomenclature NACE Rév. 2.
- 46 En ce qui concerne, d'autre part, les opérations de concassage et de broyage visant à obtenir des fillers calcaires fins dont la surface est modifiée, il ressort de la demande de décision préjudicielle que de tels fillers sont obtenus notamment en mélangeant des fillers calcaires fins et de la stéarine. Il apparaît, ainsi, que ces opérations ne se limitent pas à une simple fragmentation du calcaire extrait en petits morceaux mais impliquent une altération substantielle dudit calcaire entraînant la fabrication, à partir des fillers calcaires fins, d'un nouveau produit. Par conséquent, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, ces opérations doivent être considérées comme relevant de la section C de la nomenclature NACE Rév. 2 et comme pouvant être classées sous la division 23 de cette section.
- 47 En quatrième et dernier lieu, pour autant que, ainsi qu'il ressort de la demande de décision préjudicielle, dans le cadre du litige au principal, la direction générale des douanes a allégué, en substance, que le classement des opérations de concassage et de broyage en cause au principal dans la section C de la nomenclature NACE Rév. 2 ne serait pas conforme à la méthodologie de cette nomenclature, à savoir la méthode dite de « haut en bas », il convient de préciser que, ainsi que la Commission l'a relevé, l'application de cette méthode n'est pas pertinente aux fins de la qualification d'un procédé en tant que « procédé minéralogique », au sens de l'article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret, de la directive 2003/96.
- 48 En effet, ainsi qu'il ressort des orientations liminaires contenues dans la partie I des notes explicatives, à chaque unité dont le nom figure dans un répertoire statistique d'entreprises est associé un code de la nomenclature NACE Rév. 2 qui correspond à son activité principale, à savoir celle qui contribue le plus à la valeur ajoutée de l'unité. Dans ce contexte, la méthode dite de

« haut en bas » permet de déterminer aux fins du règlement n° 1893/2006, à savoir, conformément à l'article 1^{er}, paragraphe 2, de ce dernier, à des fins statistiques, le classement d'une unité exerçant plusieurs activités correspondant à plus de deux rubriques différentes de ladite nomenclature, lorsqu'aucune de ces rubriques ne représente plus de 50 % de la valeur ajoutée.

- 49 Or, l'article 2, paragraphe 4, de la directive 2003/96 a pour objet de délimiter le champ d'application de cette dernière, en excluant dudit champ d'application les utilisations des produits énergétiques et de l'électricité visées au point b) de cette disposition.
- 50 À cet égard, rien dans cette directive ne permet de considérer que, lorsque le législateur de l'Union a, à l'article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret, de ladite directive, exclu du champ d'application de cette dernière l'électricité utilisée dans les procédés minéralogiques, à savoir les procédés classés dans la division 23 de la section C de la nomenclature NACE Rév. 2, il a entendu limiter cette exclusion aux seuls cas où les procédés auxquels l'utilisation d'électricité est liée constituent la seule activité d'une société ou, s'agissant d'une société exerçant plusieurs activités, l'activité principale de celle-ci, telle que déterminée aux fins du règlement n° 1893/2006.
- 51 Une telle limitation serait, par ailleurs, contraire à l'objectif poursuivi par la directive 2003/96, à savoir, ainsi que la Cour l'a déjà constaté, promouvoir le bon fonctionnement du marché intérieur dans le secteur de l'énergie, en évitant, notamment, les distorsions de concurrence (arrêt du 22 juin 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, point 30 et jurisprudence citée).
- 52 En effet, si le champ d'application de la directive 2003/96 était limité par référence à l'activité principale d'une entreprise, telle que déterminée aux fins du règlement n° 1893/2006, les entreprises exerçant plusieurs activités correspondant à différentes rubriques de la nomenclature NACE Rév. 2, dont certaines relevant de la division 23 de la section C de cette nomenclature, seraient taxées, en raison de l'électricité utilisée dans le cadre de ces dernières activités, d'une manière qui dépendrait de la structure et de la composition de leurs activités.
- 53 Partant, l'utilisation, par une même entreprise, d'électricité pour exercer une ou plusieurs activités relevant de la division 23 de la section C de la nomenclature NACE Rév. 2 est susceptible d'être exclue du champ d'application de la directive 2003/96, indépendamment du fait que ces activités constituent l'activité principale ou une activité secondaire de ladite entreprise aux fins du règlement n° 1893/2006.
- 54 Il résulte de ce qui précède que les opérations de concassage et de broyage visant à obtenir des fillers calcaires fins et grossiers ne constituent pas des « procédés minéralogiques », au sens de l'article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret, de la directive 2003/96, de sorte que l'électricité utilisée dans le cadre de ces opérations n'est pas exclue du champ d'application de cette directive. En revanche, les opérations de concassage ou de broyage visant à obtenir des fillers calcaires fins dont la surface est modifiée constituent de tels procédés, de sorte que l'électricité utilisée dans le cadre de ces dernières opérations est susceptible d'être exclue du champ d'application de ladite directive.

Sur la condition relative à l'existence d'un lien suffisant entre l'électricité utilisée et le procédé minéralogique aux fins de l'application de l'article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret, de la directive 2003/96

- 55 Ainsi qu'il a été relevé au point 28 du présent arrêt, une utilisation d'électricité ne saurait être exclue, au titre de l'article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret, de la directive 2003/96, du champ d'application de cette directive que s'il existe un lien suffisant entre une telle utilisation et les procédés minéralogiques en cause justifiant l'application de cette disposition.
- 56 En effet, un rapport éloigné entre une utilisation d'électricité et un « procédé minéralogique », au sens de l'article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret, de la directive 2003/96, est insuffisant pour faire relever cette utilisation du champ d'application de cette disposition, de même qu'est insuffisante à cette fin l'utilisation d'électricité qui n'est pas requise pour mener à bien ledit procédé minéralogique (voir, par analogie, arrêt du 7 septembre 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, point 21).
- 57 En l'occurrence, il ressort de la demande de décision préjudicielle que le processus de fabrication des fillers calcaires fins à surface modifiée, lequel, ainsi qu'il a été constaté au point 54 du présent arrêt, constitue un « procédé minéralogique », au sens de l'article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret, de la directive 2003/96, consiste à mélanger les fillers calcaires fins et de la stéarine dans de l'air chaud.
- 58 Dès lors, il existe un lien direct et étroit entre l'électricité utilisée pour alimenter le dispositif de chauffage électrique employé pour chauffer l'air et ledit processus.
- 59 Par conséquent, l'électricité utilisée pour alimenter ce dispositif constitue une utilisation d'électricité aux fins d'un procédé minéralogique, au sens de l'article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret, de la directive 2003/96, de sorte que l'utilisation d'une telle électricité n'est pas soumise à taxation conformément à cette directive.
- 60 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret, de la directive 2003/96 doit être interprété en ce sens que l'utilisation d'électricité pour le fonctionnement de machines employées pour le traitement du calcaire extrait d'une carrière consistant en plusieurs étapes de broyage et de concassage de celui-ci jusqu'à l'obtention de fillers calcaires fins et grossiers ne constitue pas une utilisation d'électricité aux fins de procédés minéralogiques. En revanche, l'utilisation d'électricité pour le fonctionnement de machines employées pour obtenir des fillers calcaires fins dont la surface est modifiée constitue une utilisation d'électricité aux fins de tels procédés.

Sur les dépens

- 61 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 (septième chambre) dit pour droit :

L'article 2, paragraphe 4, sous b), cinquième tiret, 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,

doit être interprété en ce sens que :

L'utilisation d'électricité pour le fonctionnement de machines employées pour le traitement du calcaire extrait d'une carrière consistant en plusieurs étapes de broyage et de concassage de celui-ci jusqu'à l'obtention de fillers calcaires fins et grossiers ne constitue pas une utilisation d'électricité aux fins de procédés minéralogiques. En revanche, l'utilisation d'électricité pour le fonctionnement de machines employées pour obtenir des fillers calcaires fins dont la surface est modifiée constitue une utilisation d'électricité aux fins de tels procédés.

Signatures