



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

7 novembre 2019\*

« Renvoi préjudiciel – Taxation des produits énergétiques et de l'électricité – Directive 2003/96/CE – Article 21, paragraphe 3 – Absence de fait générateur de la taxe – Consommation de produits énergétiques dans l'enceinte d'un établissement produisant de tels produits – Article 2, paragraphe 3 – Obligation d'obtenir le classement de produits énergétiques aux fins de la fixation des droits d'accises – Taux d'imposition applicable auxdits produits – Principe de proportionnalité »

Dans l'affaire C-68/18,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest, Roumanie), par décision du 21 décembre 2017, parvenue à la Cour le 2 février 2018, dans la procédure

**SC Petrotel-Lukoil SA**

contre

**Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,**

**Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,**

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. E. Regan (rapporteur), président de chambre, MM. I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič et C. Lycourgos, juges,

avocat général : M. M. Szpunar,

greffier : M<sup>me</sup> R. Șereș, administratrice,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 10 janvier 2019,

considérant les observations présentées :

- pour SC Petrotel-Lukoil SA, par M<sup>es</sup> D.-D. Dascălu et A. M. Iordache, avocats,
- pour le gouvernement roumain, par M. C.-R. Canțar ainsi que par M<sup>mes</sup> R. I. Hațeganu et L. Lițu, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M<sup>mes</sup> A. Armenia et C. Perrin, en qualité d'agents,

\* Langue de procédure : le roumain.

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 16 mai 2019,  
rend le présent

### Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 3, et de l'article 21, 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 2003, L 283, p. 51).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant SC Petrotel-Lukoil SA (ci-après « PLK ») à l'Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (agence nationale de l'administration fiscale – direction générale pour l'administration des grands contribuables, Roumanie) et à l'Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (agence nationale de l'administration fiscale – direction générale du traitement des réclamations, Roumanie), au sujet d'un redressement fiscal portant, notamment, sur la taxation au titre des droits d'accises des produits énergétiques consommés au sein des installations de PLK.

### Le cadre juridique

#### *Le droit de l'Union*

- 3 Les considérants 2 à 7, 9, 11, 12 et 24 de la directive 2003/96 énoncent :
  - « (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 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 [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.
  - (7) En tant que partie à la Convention-cadre des Nations Unies sur le changement climatique, la Communauté a ratifié le protocole de Kyoto. La taxation des produits énergétiques et, le cas échéant, de l'électricité, est un des instruments disponibles pour atteindre les objectifs de Kyoto.
- [...]
- (9) Il convient de laisser aux États membres la flexibilité nécessaire pour définir et mettre en œuvre des politiques adaptées aux contextes nationaux.

[...]

- (11) Les régimes fiscaux instaurés dans le cadre de la mise en œuvre du présent cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité relèvent de la compétence de chacun des États membres. À cet égard, les États membres pourraient décider de ne pas accroître la charge fiscale globale s'ils considèrent que la mise en œuvre d'un tel principe de neutralité fiscale pourrait contribuer à la restructuration et à la modernisation de leurs systèmes fiscaux en favorisant les comportements allant dans le sens d'une plus grande protection de l'environnement et en encourageant une utilisation accrue du facteur travail.
- (12) Les prix des produits énergétiques sont des éléments clés des politiques communautaires de l'énergie, des transports et de l'environnement.

[...]

- (24) Il y a lieu de permettre aux États membres d'appliquer certaines autres exonérations ou des niveaux réduits de taxation, lorsque cela ne nuit pas au bon fonctionnement du marché intérieur et n'entraîne pas de distorsion de concurrence. »

4 L'article 2, paragraphes 1 à 3, de cette directive dispose :

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

[...]

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

[...]

2. La présente directive s'applique également à l'électricité relevant du code NC 2716.

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.

[...] »

5 L'article 14, paragraphe 1, de ladite directive prévoit :

« Outre les dispositions générales de la directive 92/12/CEE [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 1992, L 76, p. 1), telle que modifiée par la directive 2000/47/CE du Conseil, du 20 juillet 2000 (JO 2000, L 193, p. 73),] concernant les utilisations exonérées de produits imposables, et sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent les produits suivants de la taxation, 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 :

- a) les produits énergétiques et l'électricité utilisés pour produire de l'électricité et l'électricité utilisée pour maintenir la capacité de produire de l'électricité. Toutefois, les États membres peuvent taxer ces produits pour des raisons ayant trait à la protection de l'environnement et sans avoir à respecter les niveaux minima de taxation prévus par la présente directive. Dans ce cas, la taxation de ces produits n'entre pas en ligne de compte dans le niveau minimum de taxation de l'électricité visé à l'article 10 ;

[...] »

6 Aux termes de l'article 21 de la même directive :

« 1. Outre les dispositions générales définissant le fait générateur et les dispositions relatives au paiement figurant dans la directive 92/12/CEE, le montant de la taxe sur les produits énergétiques est également dû lorsque survient un des faits générateurs visés à l'article 2, paragraphe 3, de la présente directive.

[...]

3. La consommation de produits énergétiques dans l'enceinte d'un établissement produisant des produits énergétiques n'est pas considérée comme un fait générateur de la taxe si la consommation consiste en produits énergétiques produits dans l'enceinte de l'établissement. Les États membres peuvent également considérer la consommation d'électricité et d'autres produits énergétiques qui ne sont pas produits dans l'enceinte d'un tel établissement et la consommation de produits énergétiques et d'électricité dans l'enceinte d'un établissement produisant des combustibles destinés à être utilisés pour la production d'électricité comme n'étant pas un fait générateur. Lorsque la consommation vise des fins qui ne sont pas liées à la production de produits énergétiques, et notamment la propulsion de véhicules, elle est considérée comme un fait générateur donnant lieu à taxation.

[...]

5. Pour l'application des articles 5 et 6 de la directive 92/12/CEE, l'électricité et le gaz naturel sont soumis à taxation et la taxe devient exigible au moment de leur fourniture par le distributeur ou le redistributeur. [...]

[...]

Une entité qui produit de l'électricité pour son propre usage est considérée comme un distributeur. Nonobstant les dispositions de l'article 14, paragraphe 1, point a), les États membres peuvent exonérer les petits producteurs d'électricité, pour autant qu'ils taxent les produits énergétiques utilisés pour produire cette électricité.

[...] »

***Le droit roumain***

7 L'article 175 de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (loi n° 571/2003 portant code des impôts), du 22 décembre 2003 (*Monitorul Oficial al României*, partie I, n° 927 du 23 décembre 2003), en vigueur jusqu'au 31 mars 2010, disposait :

« 1. Aux fins du présent titre, on entend par "produits énergétiques" :

[...]

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

[...]

3. Les produits énergétiques soumis aux droits d'accise sont :

[...]

c) le gazole relevant des codes NC 2710 19 41 à 2710 19 49 inclus ;

[...]

g) le mazout relevant des codes NC 2710 19 61 à 2710 19 69 inclus ;

[...]

4. Les produits énergétiques, autres que ceux prévus au paragraphe 3, sont soumis à une accise s'ils sont destinés à être utilisés, mis en vente ou utilisés comme combustible ou comme carburant. Le taux d'accise est fixé en fonction de la destination, au taux retenu pour le combustible ou le carburant équivalent.

[...]

7. La consommation de produits énergétiques dans l'enceinte d'un lieu de production de produits énergétiques ne représente pas une mise à la consommation lorsqu'elle est effectuée à des fins de production. Lorsque cette consommation est effectuée à des fins autres que celles de production, et notamment la propulsion de véhicules, elle est considérée comme une mise à la consommation. »

8. Les modalités d'application de cette loi, telles qu'approuvées par la décision du gouvernement n° 44/2004, prévoyaient, s'agissant de l'article 175 de ladite loi, ce qui suit :

« 5.1. Les produits énergétiques, autres que ceux prévus à l'article 175, paragraphe 3, de la loi n° 571/2003 portant code des impôts, telle que modifiée et complétée ultérieurement, sont soumis aux droits d'accise lorsque :

a) les produits sont fabriqués dans le but d'être utilisés comme combustible ou comme carburant ;

b) les produits sont mis en vente comme combustible ou comme carburant ;

c) les produits sont utilisés comme combustible ou comme carburant.

2. Tout opérateur économique se trouvant dans l'une des situations prévues au paragraphe 1 est tenu, avant la fabrication, la vente ou l'utilisation des produits énergétiques, d'adresser une demande au ministère des Finances publiques – commission chargée de l'autorisation des entrepôts fiscaux, aux fins du classement des produits en question au regard des droits d'accise. Cette demande est obligatoirement accompagnée du bulletin d'analyse dudit produit, émis par un laboratoire agréé, du classement tarifaire du produit effectué par l'administration nationale des douanes et de l'avis du ministère de l'Économie et du Commerce relatif à l'assimilation de ce produit à un produit équivalent sur lequel des droits d'accise sont établis.

[...]

4. Pour les produits se trouvant dans l'une des situations prévues à l'article 175, paragraphes 4, 5 et 6, de la loi n° 571/2003 portant code des impôts, telle que modifiée et complétée ultérieurement, pour lesquels l'opérateur économique ne respecte pas les obligations prévues aux paragraphes 2 et 3, une accise égale à celle sur l'essence au plomb est due dans le cas des carburants et additifs, et l'accise sur le gazole dans le cas des combustibles. »

9 Aux termes de l'article 206<sup>16</sup> de la loi n° 571/2003 portant code des impôts, dans sa version en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> avril 2010 :

« 1. Aux fins du présent chapitre, on entend par “produits énergétiques” :

[...]

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

[...]

3. Les produits énergétiques soumis aux droits d'accise sont :

[...]

c) le gazole relevant des codes NC 2710 19 41 à 2710 19 49 inclus ;

[...]

g) le mazout relevant des codes NC 2710 19 61 à 2710 19 69 inclus ;

[...]

4. Les produits énergétiques, autres que ceux prévus au paragraphe 3, sont soumis à une accise s'ils sont destinés à être utilisés, mis en vente ou utilisés comme combustible ou comme carburant. Le taux d'accise est fixé en fonction de la destination, au taux retenu pour le combustible ou le carburant équivalent.

[...]

7. La consommation de produits énergétiques dans l'enceinte d'un lieu de production de produits énergétiques n'est pas considérée comme un fait générateur d'accises si la consommation consiste en produits énergétiques produits dans l'enceinte de ce lieu de production. Lorsque cette consommation est effectuée à des fins autres que celles de production, et notamment la propulsion de véhicules, elle est considérée comme un fait générateur d'accises. »

10 Au cours de l'année 2011, un paragraphe [4<sup>1</sup>] a été inséré à l'article 206<sup>16</sup> de la loi n° 571/2003 portant code des impôts. Il prévoit ce qui suit :

« Les produits énergétiques prévus au paragraphe 3, sous g), ou assimilés à ceux-ci, s'ils sont destinés à être utilisés, mis en vente ou utilisés comme carburants, à l'exception de ceux utilisés comme carburants pour la navigation, sont soumis au même taux d'accise que le gazole. »

11 Les modalités d'application de ladite loi sont libellées comme suit, s'agissant de l'article 206<sup>16</sup> de celle-ci :

« 78. 1. [...]

2. Tout produit, autre que ceux prévus à l'article 206<sup>16</sup>, paragraphe 3, du code des impôts, est soumis à des droits d'accise lorsque :

a) le produit est fabriqué dans le but d'être utilisé comme combustible ou comme carburant ;

b) le produit est mis en vente comme combustible ou comme carburant ;

c) le produit est utilisé comme combustible ou comme carburant.

3. Tout opérateur économique se trouvant dans l'une des situations prévues au paragraphe 2 est tenu, avant la fabrication, la vente ou l'utilisation des produits, d'adresser une demande à la commission [chargée de l'autorisation des entrepôts fiscaux], aux fins du classement des produits en question au regard des droits d'accise. Cette demande est obligatoirement accompagnée du bulletin d'analyse dudit produit, émis par un laboratoire agréé, du classement tarifaire du produit effectué par l'autorité centrale des douanes et de l'avis du ministère de l'Économie, du Commerce et des Entreprises relatif à l'assimilation de ce produit à un produit équivalent sur lequel des droits d'accise sont établis.

[...]

4. Pour les produits se trouvant dans l'une des situations prévues à l'article 206<sup>16</sup>, paragraphes 4, 5 et 6, du code des impôts, pour lesquels l'opérateur économique ne respecte pas les obligations prévues au paragraphe 3, une accise égale à celle sur l'essence au plomb est due dans le cas des carburants et additifs, et l'accise sur le gazole dans le cas des combustibles.

[...] »

### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

- 12 PLK exerce une activité de fabrication de produits énergétiques, notamment de différents types de carburant, en vertu de plusieurs autorisations d'entrepôt fiscal lui permettant, en suspension de droits d'accise, de recevoir, de produire, de transformer, de détenir et d'expédier certains de ces produits. Dans le cadre de ses activités PLK génère, également, du mazout 40/42S et du mazout semi-fini.
- 13 Les opérations réalisées par PLK pendant la période comprise entre le 1<sup>er</sup> janvier 2009 et le 31 décembre 2011 ont fait l'objet d'un contrôle fiscal.
- 14 Il a été constaté, notamment, que PLK avait consommé du mazout 40/42S et du mazout semi-fini en tant que combustibles de foyer, tant pour les fours de ses installations technologiques que pour les chaudières de sa propre centrale thermoélectrique afin d'obtenir la vapeur nécessaire à la production de l'énergie thermique et électrique.
- 15 Les autorités de contrôle fiscal ont également observé que, pour ce qui est du mazout semi-fini, PLK n'avait jamais demandé l'assimilation à un produit équivalent aux fins de la détermination des droits d'accise y afférents.
- 16 En conséquence, un avis d'imposition a été émis, le 18 décembre 2014, aux fins du paiement de droits d'accise supplémentaires portant, notamment, sur la mise à la consommation interne du mazout 40/42S et du mazout semi-fini au sein de la centrale thermoélectrique de la requérante au principal. Aux fins du calcul de ces accises, en l'absence de décision d'assimilation du mazout semi-fini à un autre produit énergétique, les autorités de contrôle fiscal ont appliqué le taux d'accise frappant le gazole.
- 17 La réclamation introduite par PLK contre cet avis d'imposition a été rejetée le 11 novembre 2015 par la direction générale du traitement des réclamations. À cet égard, il n'a pas été tenu compte du fait que, ultérieurement au contrôle fiscal, par décision du 27 avril 2015, le mazout semi-fini avait été assimilé au mazout.
- 18 Le 5 janvier 2016, PLK a saisi la juridiction de renvoi d'un recours tendant à l'annulation de cette décision, à l'annulation partielle de l'avis d'imposition du 18 décembre 2014 et à la reconnaissance de son droit à la restitution de certaines sommes indûment payées à titre d'accises.

- 19 Selon la juridiction de renvoi, la solution du litige au principal, qui porte sur l'existence ou non des obligations fiscales en cause au principal et, le cas échéant, sur leur montant, dépend de l'interprétation du droit de l'Union.
- 20 En effet, d'une part, le litige au principal soulèverait une question relative à l'interprétation de l'article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96, qui prévoit une exception au fait générateur de la taxe pour la consommation de produits énergétiques dans l'enceinte d'un établissement produisant des produits énergétiques lorsque les produits consommés ont eux-mêmes été fabriqués au sein de cet établissement. D'autre part, des précisions seraient nécessaires en ce qui concerne le mécanisme établi à l'article 2, paragraphe 3, de cette directive, relatif à la taxation des produits énergétiques pour lesquels celle-ci ne prévoit aucun taux spécifique. À cet égard, il conviendrait de déterminer si le refus de l'autorité fiscale de prendre en considération la décision d'assimilation ultérieure du mazout semi-fini au mazout méconnaît le principe de proportionnalité.
- 21 Dans ces conditions, la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest, Roumanie) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) Les dispositions de l'article 21, paragraphe 3, de la directive [2003/96] s'opposent-elles aux dispositions de l'article 175, en vigueur jusqu'au 31 mars 2010 [...], et de l'article 206<sup>16</sup>, en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> avril 2010, du code des impôts – loi n° 571/2003, ainsi qu'aux réglementations prises en application de celles-ci ?
- 2) Les dispositions de l'article 2, paragraphe 3, de la directive [2003/96] s'opposent-elles aux dispositions de l'article 175, en vigueur jusqu'au 31 mars 2010 [...], et de l'article 206<sup>16</sup>, en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> avril 2010, du code des impôts – loi n° 571/2003, ainsi qu'aux réglementations prises en application de celles-ci ?
- 3) Le principe de proportionnalité s'oppose-t-il à ce que l'État maintienne l'accise calculée initialement pour le produit "gazole" lorsqu'il se prononce sur la réclamation formée par le contribuable/la société, ignorant ainsi le fait que la société a pourtant obtenu la décision prévoyant l'assimilation du produit "mazout semi-fini" au produit "mazout" suite au contrôle fiscal ? »

## Sur les questions préjudicielles

### *Sur la première question*

- 22 Par sa première question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si l'article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à des dispositions ou à des pratiques nationales qui prévoient, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, la taxation de produits énergétiques consommés au sein de la centrale thermoélectrique de l'établissement où ces produits énergétiques ont été fabriqués.
- 23 À cet égard, il y a lieu de faire observer que, en vertu de l'article 21, paragraphe 3, première phrase, de cette directive, la consommation de produits énergétiques dans l'enceinte d'un établissement produisant des produits énergétiques n'est pas considérée comme un fait générateur de la taxe si les produits énergétiques consommés ont été fabriqués dans l'enceinte de l'établissement.
- 24 Toutefois, il importe de constater que l'article 21, paragraphe 3, troisième phrase, de ladite directive précise que ne saurait bénéficier de cette exception au fait générateur de la taxe une consommation de produits énergétiques qui vise des fins qui ne sont pas liées à la production de produits énergétiques.

- 25 Partant, afin d'apprécier si la consommation, dans la centrale thermoélectrique d'un établissement, de produits énergétiques fabriqués au sein de cet établissement est susceptible de relever de l'exception prévue à l'article 21, paragraphe 3, première phrase, de la directive 2003/96, il y a lieu de s'attacher aux finalités d'une telle consommation (voir, en ce sens, arrêt du 6 juin 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, point 32).
- 26 En premier lieu, il convient de relever que la consommation de produits énergétiques, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, ne saurait donner lieu à l'application de l'exception au fait générateur de la taxe pour ceux d'entre eux utilisés aux fins de générer de l'énergie qui n'est pas elle-même destinée à la production de produits énergétiques. Tel est notamment le cas, comme la requérante au principal l'a reconnu à l'audience, d'une utilisation de la chaleur produite dans la centrale thermoélectrique de son établissement aux fins du chauffage des locaux de celui-ci.
- 27 En deuxième lieu, la consommation de la part de produits énergétiques qui vise à produire des produits énergétiques en générant, au sein de la centrale thermoélectrique, l'énergie thermique nécessaire au processus technologique de fabrication desdits produits relève de l'exception au fait générateur de la taxe, prévue à l'article 21, paragraphe 3, première phrase, de ladite directive.
- 28 À cet égard, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 23 de ses conclusions, il est indifférent, d'une part, que la consommation de produits énergétiques comme combustible s'effectue directement dans les installations technologiques de production de produits énergétiques ou au sein de la centrale thermoélectrique de l'établissement aux fins de la génération d'énergie thermique utilisée, par la suite, dans le processus de production et, d'autre part, qu'une telle production d'énergie s'effectue au moyen de la génération d'un produit intermédiaire, tel que de la vapeur d'eau.
- 29 En effet, tout d'abord, le libellé de l'article 21, paragraphe 3, première phrase, de la directive 2003/96 ne vise pas un procédé spécifique en vertu duquel les produits énergétiques devraient être consommés au sein de l'établissement où ils ont été fabriqués afin de pouvoir bénéficier de l'exception au fait générateur de la taxe.
- 30 Ensuite, l'interprétation dégagée au point 28 du présent arrêt est confirmée par l'économie générale de l'article 21, paragraphe 3, de cette directive. En particulier, il peut être déduit de la formulation négative de la troisième phrase de cette disposition que celle-ci vise seulement à exclure du bénéfice de cette exception la consommation de produits énergétiques dépourvue de tout lien avec la production de produits énergétiques. Il en résulte que la consommation de produits énergétiques ne saurait, du seul fait de ses modalités, être privée du bénéfice de ladite exception, pour autant qu'elle contribue au processus technologique de fabrication de produits énergétiques.
- 31 Enfin, une interprétation qui exclurait la consommation de produits énergétiques, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, du bénéfice de l'article 21, paragraphe 3, de ladite directive au seul motif que cette consommation se produit au sein de la centrale thermoélectrique de l'établissement concerné serait contraire aux finalités poursuivies par la même directive.
- 32 En effet, une telle interprétation serait préjudiciable à la production d'énergie thermique dans des installations de cogénération par rapport à la consommation de produits énergétiques comme combustible directement au sein des installations technologiques de fabrication de produits énergétiques. Ce faisant, cette interprétation serait de nature à porter atteinte à l'objectif poursuivi par la directive 2003/96, tel qu'énoncé aux considérants 6, 7, 11 et 12 de celle-ci, visant à encourager des objectifs de politique environnementale, dès lors que la cogénération offre un potentiel important d'économies d'énergie primaire et génère moins d'émissions de CO<sub>2</sub> par unité produite que la production séparée de chaleur et d'électricité (voir, par analogie, arrêt du 7 mars 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, points 34 à 37).

- 33 En troisième lieu, la part de produits énergétiques consommés dans une centrale thermoélectrique aux fins de la production d'électricité ne relève pas de l'exception au fait générateur de la taxe prévue à l'article 21, paragraphe 3, première phrase, de cette directive. Ce constat est, toutefois, sans préjudice du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 14, paragraphe 1, sous a), de ladite directive pour les produits énergétiques utilisés pour produire de l'électricité.
- 34 En effet, conformément à l'article 2, paragraphe 2, de la directive 2003/96, l'électricité fait également l'objet du régime de taxation harmonisé établi par cette directive. Il en découle, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 30 de ses conclusions, que, aux fins de l'application de ce régime dans des circonstances telles que celles en cause au principal, s'il n'y a pas lieu de tenir compte de la production, au sein de la centrale thermoélectrique concernée, de l'énergie thermique nécessaire au processus technologique de fabrication de produits énergétiques, tel ne saurait être le cas de la production d'électricité au sein de cette centrale. Dès lors, pour ce qui est des produits énergétiques utilisés aux fins de la génération d'énergie électrique, il convient de considérer que leur consommation a pour finalité la production de cette électricité.
- 35 Il ne saurait donc être soutenu, comme le fait valoir la Commission, que l'article 21, paragraphe 3, première phrase, de ladite directive s'applique également aux produits énergétiques utilisés pour la production d'électricité ainsi qu'à l'électricité ainsi produite qui est utilisée dans le processus de fabrication de produits énergétiques au sein de l'établissement.
- 36 Une telle interprétation, qui étendrait la portée de l'exception au fait générateur de la taxe prévue à cette disposition, serait de nature à porter atteinte à la cohérence du régime de taxation établi par cette même directive.
- 37 Tout d'abord, il y a lieu de rappeler qu'une disposition dérogatoire, telle que l'article 21, paragraphe 3, première phrase, de la directive 2003/96, au régime de taxation prévu par celle-ci doit faire l'objet d'une interprétation stricte (voir, par analogie, arrêt du 5 mars 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, point 39). Or, force est de constater que le libellé de cette disposition ne vise pas explicitement la consommation d'électricité produite dans l'enceinte d'un établissement produisant des produits énergétiques aux fins de la fabrication de tels produits.
- 38 Ensuite, une telle interprétation contredirait l'économie générale de cette directive. En effet, d'une part, la Cour a déjà jugé que toute entité qui produit de l'électricité pour son propre usage, quelle que soit son importance et quelle que soit l'activité économique exercée à titre principal, doit être considérée comme étant un distributeur, au sens de l'article 21, paragraphe 5, troisième alinéa, de ladite directive (voir, en ce sens, arrêt du 27 juin 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, point 38). Il n'y a donc pas lieu de faire abstraction, aux fins du régime de taxation harmonisée établi par cette directive, de la production d'électricité effectuée, pour son propre usage, par un établissement tel que celui en cause au principal, lequel relève donc de la notion de « distributeur », au sens de cette disposition.
- 39 D'autre part, il ressort de l'article 21, paragraphe 3, deuxième phrase, de ladite directive que les États membres ont la faculté de considérer, notamment, la consommation d'électricité aux fins de la production de produits énergétiques comme n'étant pas un fait générateur de la taxe.
- 40 Or, une interprétation qui aurait pour conséquence de faire automatiquement bénéficier l'électricité produite et utilisée aux fins de la production de produits énergétiques, dans des conditions telles que celles en cause au principal, de l'exception au fait générateur de la taxe prévue à l'article 21, paragraphe 3, première phrase, de cette même directive aurait pour effet de priver d'effet utile une telle faculté.
- 41 Enfin, une telle interprétation serait de nature à porter atteinte à la réalisation des objectifs visés par la directive 2003/96. En effet, la Cour a déjà jugé que l'article 21, paragraphe 5, troisième alinéa, de cette directive a pour objet de combler une lacune qui aurait été susceptible d'apparaître au sein du régime

de taxation harmonisé établi par ladite directive, en évitant que l'électricité produite par une entité pour son propre usage échappe au régime de taxation harmonisée établi par cette même directive (arrêt du 27 juin 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, points 31 à 33).

- 42 Cette disposition, en prévenant une inégalité de traitement entre les entités qui, telles que celle en cause au principal, produisent l'électricité dont elles ont besoin et celles qui ont recours à un approvisionnement auprès de tiers aux fins de leur production de produits énergétiques, participe à la réalisation des objectifs de la directive 2003/96 dès lors que celle-ci, en prévoyant un régime de taxation harmonisé des produits énergétiques et de l'électricité, vise notamment, ainsi qu'il ressort de ses considérants 2 à 5 et 24, à promouvoir le bon fonctionnement du marché intérieur dans le secteur de l'énergie, en évitant, notamment, les distorsions de concurrence (arrêt du 27 juin 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, point 34 et jurisprudence citée).
- 43 Or, adopter une interprétation extensive de l'article 21, paragraphe 3, première phrase, de cette directive, selon laquelle l'exception au fait générateur de la taxe s'appliquerait à l'électricité produite au sein d'un établissement tel que celui en cause au principal et utilisée pour la production de produits énergétiques, aboutirait à la situation que le législateur de l'Union a précisément entendu éviter au moyen de l'article 21, paragraphe 5, troisième alinéa, de ladite directive.
- 44 Il résulte des considérations qui précèdent que, pour ce qui est de l'électricité produite dans des circonstances telles que celles en cause au principal, il importe d'appliquer, afin de préserver l'intégrité du régime de taxation harmonisé instauré par la directive 2003/96, les dispositions de cette directive que le législateur de l'Union a spécifiquement consacrées à l'électricité.
- 45 Il s'ensuit que la consommation de produits énergétiques au sein d'une centrale thermoélectrique aux fins de la génération d'énergie électrique relève non pas de l'article 21, paragraphe 3, de ladite directive mais des dispositions de celle-ci qui ont trait à la production d'électricité.
- 46 En particulier, ainsi qu'il a été évoqué au point 33 du présent arrêt, cette consommation doit, en principe, bénéficier des dispositions prévues à l'article 14, paragraphe 1, sous a), première phrase, de la même directive, en vertu desquelles les produits énergétiques et l'électricité utilisés pour produire de l'électricité ainsi que l'électricité utilisée pour maintenir la capacité de produire de l'électricité sont exonérés de taxation.
- 47 À cet égard, il convient de rappeler que cette disposition s'impose aux États membres, sous réserve de la faculté qui leur est laissée, en vertu de l'article 14, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la directive 2003/96, de déroger à ce régime d'exonération (arrêt du 27 juin 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, point 41). Or, il ne ressort pas du dossier dont dispose la Cour que la Roumanie ait fait usage de cette faculté, ce qu'il revient néanmoins à la juridiction de renvoi de vérifier.
- 48 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la première question que l'article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à des dispositions ou à des pratiques nationales qui prévoient la taxation de produits énergétiques consommés au sein de la centrale thermoélectrique de l'établissement où ils ont été fabriqués pour autant que cette consommation vise à produire des produits énergétiques en générant l'énergie thermique nécessaire au processus technologique de fabrication desdits produits. Cette interprétation est sans préjudice de l'application, en principe, de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de cette directive à la part des produits énergétiques consommés aux fins de la production d'électricité.

*Sur les deuxième et troisième questions*

- 49 Par ses deuxième et troisième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 2, paragraphe 3, de la directive 2003/96 ainsi que le principe de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à des dispositions ou à des pratiques nationales qui prévoient, en l'absence d'introduction d'une demande auprès des autorités fiscales compétentes aux fins du classement au regard des droits d'accise de produits énergétiques, tels que ceux en cause au principal, dont le niveau de taxation n'a pas été fixé par cette directive, l'application du taux d'accise prévu pour le gazole et le maintien de ce taux, alors même qu'une décision de classement a été obtenue ultérieurement assimilant ces produits au mazout.
- 50 Il convient de rappeler que tant l'économie générale que la finalité de ladite directive reposent sur le principe selon lequel les produits énergétiques sont taxés en fonction de leur utilisation réelle, en tenant compte, notamment, de la distinction nette entre les carburants et les combustibles sur laquelle cette même directive se fonde (voir, en ce sens, arrêts du 2 juin 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, points 31 à 33, et du 13 juillet 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, point 42).
- 51 À ce titre, l'article 2, paragraphe 3, de la directive 2003/96 prévoit que, 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 cette directive sont taxés en fonction de leur utilisation, au taux retenu pour le combustible ou le carburant équivalent. Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, « le combustible ou le carburant équivalent », au sens de cette disposition, 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 ladite directive 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 (arrêt du 3 avril 2014, Kronos Titan et Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 et C-44/13, EU:C:2014:216, point 37).
- 52 Dans la mesure où la directive 2003/96 ne prévoit pas de mécanisme de contrôle particulier de l'utilisation réelle des produits énergétiques ni de mesures visant à lutter contre la fraude fiscale liée à l'utilisation de ces produits, il incombe aux États membres de prévoir de tels mécanismes et de telles mesures dans leur droit national, dans le respect du droit de l'Union. À cet égard, il découle du considérant 9 de cette directive que les États membres disposent d'une marge d'appréciation dans la définition et la mise en œuvre des politiques adaptées aux contextes nationaux (voir, par analogie, arrêt du 2 juin 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, point 23).
- 53 Cela étant, la marge d'appréciation reconnue aux États membres ne saurait remettre en cause le principe selon lequel les produits énergétiques sont taxés en fonction de leur utilisation réelle (voir, par analogie, arrêt du 13 juillet 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, point 44).
- 54 Or, vont à l'encontre de ce principe des dispositions ou des pratiques nationales, telles que celles en cause au principal, qui prévoient, en l'absence d'introduction d'une demande auprès des autorités fiscales compétentes aux fins du classement de produits énergétiques au regard des droits d'accise, l'application à ces produits du taux retenu pour le gazole et le maintien de ce taux, dès lors que ces dispositions ou ces pratiques sont susceptibles de soumettre lesdits produits à une taxation ne correspondant pas à leur utilisation réelle, ce qui est notamment le cas lorsque, comme en l'occurrence, lesdits produits sont ultérieurement assimilés au mazout (voir, par analogie, arrêt du 2 juin 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, point 34).
- 55 Par ailleurs, une telle application automatique du taux d'accise prévu pour le gazole et le maintien de ce taux en l'absence d'introduction d'une telle demande de classement enfreint le principe de proportionnalité.

- 56 À cet égard, il y a lieu de rappeler que les principes généraux du droit, au nombre desquels figure le principe de proportionnalité, font partie de l'ordre juridique de l'Union. À ce titre, ils doivent être respectés par les institutions de l'Union, mais également par les États membres dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives de l'Union (arrêt du 2 juin 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, point 20 et jurisprudence citée).
- 57 Dans ses observations écrites, le gouvernement roumain soutient que l'application à des produits énergétiques du taux d'accise retenu pour le gazole et le maintien de ce taux, dans le cas où l'opérateur économique concerné n'a pas demandé le classement desdits produits au regard des droits d'accise, ont pour objectif de lutter contre l'évasion et la fraude fiscale en évitant qu'une telle consommation soit soumise aux taux prévus pour les combustibles alors que l'utilisation effective des produits énergétiques en tant que carburant devrait faire l'objet d'une taxation à des taux plus élevés.
- 58 Toutefois, le fait d'appliquer à des produits énergétiques tels que ceux en cause au principal le taux d'accise prévu pour un carburant, en l'occurrence le gazole, et de maintenir un tel niveau de taxation, en raison de l'absence d'introduction d'une demande de classement de ces produits, alors qu'il a été établi ultérieurement que, du fait de leur utilisation comme combustible, il convenait de les assimiler au mazout, va au-delà de ce qui est nécessaire afin de prévenir l'évasion et la fraude fiscales (voir, par analogie, arrêt du 2 juin 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, point 39).
- 59 Dans ce contexte, il convient de préciser que, si les États membres peuvent prévoir l'infliction d'une sanction pécuniaire pour la violation d'exigences formelles telles que celle consistant à introduire une telle demande lorsque le niveau de taxation de ces produits n'a pas été fixé dans la directive 2003/96, la violation d'exigences formelles ne saurait remettre en cause la taxation de produits tels que ceux en cause au principal conformément aux conditions de fond prévues à l'article 2, paragraphe 3, de cette directive (voir, par analogie, arrêt du 27 juin 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, point 44).
- 60 À ce titre, ainsi qu'il ressort des points 50 et 51 du présent arrêt, relèvent de ces conditions de fond, relatives à la taxation de tels produits, leur utilisation réelle en tant que combustible ou carburant ainsi que leur identification à celui des carburants ou des combustibles dont le niveau de taxation est fixé dans ladite directive et auquel ils se substituent effectivement dans leur utilisation ou, à défaut, celui qui, par ses propriétés et sa destination, leur est le plus proche.
- 61 Par conséquent, force est de constater que l'obligation faite aux opérateurs économiques d'introduire une demande aux fins du classement des produits énergétiques au regard des droits d'accise, telle que celle en cause au principal, ne relève pas de ces conditions de fond et a seulement pour objet de permettre aux autorités fiscales de contrôler le respect de celles-ci par lesdits opérateurs. Ainsi, contrairement à ce que fait valoir le gouvernement roumain, cette obligation est seulement de nature formelle.
- 62 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre aux deuxième et troisième questions que l'article 2, paragraphe 3, de la directive 2003/96 ainsi que le principe de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à des dispositions ou à des pratiques nationales qui prévoient, en l'absence d'introduction d'une demande auprès des autorités fiscales compétentes aux fins du classement au regard des droits d'accise de produits énergétiques dont le niveau de taxation n'a pas été fixé par cette directive, l'application du taux d'accise prévu pour le gazole et le maintien de ce taux, alors même qu'une décision de classement a été obtenue ultérieurement assimilant ces produits au mazout.

## Sur les dépens

- <sup>63</sup> 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 (cinquième chambre) dit pour droit :

- 1) **L'article 21, 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, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à des dispositions ou à des pratiques nationales qui prévoient la taxation de produits énergétiques consommés au sein de la centrale thermoélectrique de l'établissement où ils ont été fabriqués pour autant que cette consommation vise à produire des produits énergétiques en générant l'énergie thermique nécessaire au processus technologique de fabrication desdits produits. Cette interprétation est sans préjudice de l'application, en principe, de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de cette directive à la part des produits énergétiques consommés aux fins de la production d'électricité.**
- 2) **L'article 2, paragraphe 3, de la directive 2003/96 ainsi que le principe de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à des dispositions ou à des pratiques nationales qui prévoient, en l'absence d'introduction d'une demande auprès des autorités fiscales compétentes aux fins du classement au regard des droits d'accise de produits énergétiques dont le niveau de taxation n'a pas été fixé par cette directive, l'application du taux d'accise prévu pour le gazole et le maintien de ce taux, alors même qu'une décision de classement a été obtenue ultérieurement assimilant ces produits au mazout.**

Signatures