



# Recueil de la jurisprudence

## CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. MACIEJ SZPUNAR

présentées le 12 mai 2021<sup>1</sup>

### Affaire C-100/20

**XY**

**contre**

**Hauptzollamt B**

[demande de décision préjudicielle formée par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne)]

« Renvoi préjudiciel – Taxes – Cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité – Directive 2003/96/CE – Article 5 – Taux de taxation différenciés – Article 17, paragraphe 1, sous a) – Réductions fiscales sur la consommation de produits énergétiques et d'électricité en faveur des entreprises grandes consommatrices d'énergie – Article 21, paragraphe 5 – Taxation de l'électricité au moment de la fourniture par le distributeur ou le redistributeur – Charge d'accumulateurs – Modalités de remboursement de taxes perçues en violation du droit de l'Union – Exonérations et réductions fiscales facultatives – Versement d'intérêts »

## Introduction

1. La question préjudicielle posée en l'espèce par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) porte sur une question assez inhabituelle, relative aux droits d'un contribuable qui s'est vu appliquer indûment une taxe régie par le droit de l'Union, lorsque l'illégalité de la taxation résulte non pas d'une violation de règles impératives du droit de l'Union, mais seulement de la violation de dispositions nationales adoptées par un État membre sur le fondement d'une faculté prévue par le droit de l'Union.

2. Cette situation n'est pas dépourvue d'ambiguïté, car, d'une part, il n'y a pas eu violation de règles claires et inconditionnelles du droit de l'Union et, d'autre part, l'acte illicite a néanmoins eu lieu dans le cadre de l'application de ce droit par un État membre. Comme je l'expliquerai dans les présentes conclusions, il est également difficile d'apporter une réponse claire à cette question.

3. Cependant, la présente affaire soulève encore une autre question, non moins intéressante. Il s'agit de savoir comment il convient de traiter, sous l'angle du droit d'accise sur l'électricité, le stockage de cette électricité dans des accumulateurs en vue de sa fourniture ultérieure aux utilisateurs finaux. Bien que la juridiction de renvoi, se fondant sur sa propre interprétation, ne

<sup>1</sup> Langue originale : le polonais.

pose pas cette question, il me semble que la Cour devrait à tout le moins indiquer dans son arrêt que le fait de répondre à la question préjudicielle ne constitue pas une confirmation de l'interprétation de la juridiction de renvoi.

## **Le cadre juridique**

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

4. L'article 1<sup>er</sup> 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<sup>2</sup> dispose :

« Les États membres taxent les produits énergétiques et l'électricité conformément à la présente directive. »

5. Aux termes de l'article 5, quatrième tiret, de cette directive :

« À condition qu'ils respectent les niveaux minima de taxation prévus par la présente directive et soient conformes au droit [de l'Union], des taux de taxation différenciés peuvent être appliqués sous contrôle fiscal par les États membres dans les cas suivants :

[...]

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

6. L'article 17, paragraphe 1, sous a), de ladite directive prévoit :

« Pour autant que les niveaux minima communautaires de taxation prévus par la présente directive soient respectés en moyenne pour chaque entreprise, les États membres pourront appliquer des réductions fiscales sur [...] [l]'électricité dans les cas suivants :

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

[...] »

7. Enfin, aux termes de l'article 21, paragraphe 5, premier alinéa, de la même directive :

« Pour l'application des articles 5 et 6 de la directive 92/12/CEE<sup>[3]</sup>, 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 [...] »

<sup>2</sup> JO 2003, L 283, p. 51.

<sup>3</sup> Directive du Conseil du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (JO 1992, L 76, p. 1), qui a été remplacée par la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12 (JO 2009, L 9, p. 12).

## ***Le droit allemand***

8. En ce qui concerne la taxation de l'électricité, la directive 2003/96 a été transposée en droit allemand par les dispositions du Stromsteuergesetz (loi relative à la taxe sur l'électricité, ci-après le « StromStG »)<sup>4</sup>. L'article 3 de cette loi, dans sa version applicable à partir du 19 décembre 2008, dispose :

« La taxe s'élève à 20,50 euros par mégawattheure. »

9. Conformément à l'article 9, paragraphe 3, du StromStG :

« L'électricité est soumise [...] à un taux de taxe réduit de 12,30 euros par mégawattheure si elle est consommée, aux fins de leur exploitation, par des entreprises manufacturières ou des entreprises agricoles et sylvicoles et si elle n'est pas exonérée de taxe en vertu du paragraphe 1. »

## **Les faits, la procédure au principal et la question préjudicielle**

10. XY est une société de droit allemand. Dans le cadre de ses activités qui, selon la juridiction de renvoi, relèvent du secteur manufacturier (« Produzierende Gewerbe ») au sens de l'article 9, paragraphe 1, du StromStG, elle prélève l'électricité sous la forme de courant alternatif du réseau de distribution et, après l'avoir convertie en courant continu, la stocke dans des accumulateurs. Ensuite, elle fournit à ses clients, des entreprises du secteur des télécommunications, un service complexe consistant à les approvisionner en électricité, y compris l'alimentation de secours ainsi que la climatisation (« fourniture de froid ») des équipements d'infrastructure de télécommunications<sup>5</sup>.

11. Dans sa déclaration pour l'exercice fiscal de l'année 2010, XY a indiqué que l'électricité prélevée avait été utilisée pour les besoins de son activité et a appliqué un taux réduit de taxe sur l'électricité, conformément à l'article 9, paragraphe 3, du StromStG. L'administration fiscale a toutefois émis un avis d'imposition, en estimant que le taux de taxe normal devait s'appliquer.

12. Dans une procédure distincte concernant l'exercice fiscal de l'année 2006, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) avait jugé que XY avait le droit d'appliquer un taux de taxe réduit sur l'électricité. Sur ce fondement, l'administration fiscale a modifié l'avis relatif à l'exercice fiscal de l'année 2010 et a procédé au remboursement du trop-perçu de taxe. Au cours de l'année 2014, XY a demandé le versement d'intérêts sur ce trop-perçu, ce que l'administration fiscale a refusé. Le recours de XY devant la juridiction de première instance a été rejeté. En effet, cette juridiction a considéré, notamment, que la réduction du taux de taxation, prévue à l'article 9, paragraphe 3, du StromStG, était facultative sous l'angle du droit de l'Union, de sorte que la perception de la taxe correspondant au taux normal, même si elle était incompatible avec le droit national, ne violait pas le droit de l'Union. Selon cette juridiction, l'obligation de remboursement du trop-perçu de taxe, avec intérêts, qui résulte de la jurisprudence de la Cour, n'était donc pas applicable. XY s'est pourvue en « Revision » contre ce jugement devant la juridiction de renvoi.

<sup>4</sup> BGBl. 2008 I, p. 2794.

<sup>5</sup> Cette description se fonde, en partie, sur les explications fournies par le gouvernement allemand dans ses observations écrites.

13. C'est dans ces conditions que le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Un droit au remboursement de la taxe sur l'électricité fixée à tort doit-il, en vertu du droit de l'Union, être majoré d'intérêts, lorsque la fixation d'une taxe sur l'électricité inférieure était fondée sur la réduction de taxe facultative prévue à l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive [2003/96] et que la fixation d'une taxe trop élevée était due exclusivement à une erreur commise lors de l'application au cas d'espèce de la disposition nationale adoptée pour transposer l'article 17, paragraphe 1, sous a), de cette directive ? »

14. Cette demande de décision préjudicielle est parvenue à la Cour le 26 février 2020. XY, le gouvernement allemand ainsi que la Commission européenne ont présenté des observations écrites. Ces parties ainsi que le Hauptzollamt B (bureau principal des douanes de B, Allemagne) ont également répondu par écrit aux questions posées par la Cour.

## **Analyse**

15. La question préjudicielle dans la présente affaire repose sur l'hypothèse que l'électricité prélevée par XY du réseau de distribution était imposable au moment de ce prélèvement, le taux réduit de la taxe sur l'électricité devant s'appliquer en vertu des dispositions du droit allemand. Dans ses observations, le gouvernement allemand conteste toutefois cette hypothèse, en soutenant qu'elle résulte d'une qualification incompatible avec la directive 2003/96 de l'activité de XY, à laquelle le taux réduit de cette taxe ne devrait pas être appliqué. L'adhésion à la thèse du gouvernement allemand pourrait avoir pour conséquence de remettre en cause la recevabilité même de la demande de décision préjudicielle dans la présente affaire, dès lors que la question figurant dans cette demande serait de nature hypothétique.

16. La Cour a posé des questions supplémentaires aux parties sur ce point. Avant d'aborder le problème juridique soulevé par la question préjudicielle, je consacrerai donc un peu de temps à l'analyse de l'interprétation correcte des dispositions de la directive 2003/96 dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal.

### ***Sur la qualification du stockage de l'électricité dans des accumulateurs à la lumière des dispositions de la directive 2003/96***

#### ***La fourniture d'électricité à partir d'accumulateurs en tant que (re)distribution***<sup>6</sup>

17. En soulevant la présente question préjudicielle, la juridiction de renvoi s'appuie sur la solution qu'elle avait antérieurement adoptée, notamment dans son arrêt concernant la taxation de l'électricité utilisée par XY au cours de l'exercice fiscal de l'année 2006<sup>7</sup>. Conformément à cette solution, XY consomme de l'électricité prélevée du réseau de distribution en la transformant en énergie chimique dans des accumulateurs<sup>8</sup>. Cette consommation a lieu aux fins de l'activité de

<sup>6</sup> Il convient de noter que les considérations qui suivent ne concernent que la fourniture d'électricité à partir d'accumulateurs stationnaires qui restent détenus par le fournisseur de l'énergie. Je n'aborde donc pas la question de la fourniture d'accumulateurs chargés ou d'autres sources portatives d'énergie.

<sup>7</sup> Arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 19 juin 2012, VII R 32/10. Cet arrêt est annexé à la fois aux observations du gouvernement allemand et à la réponse de XY aux questions supplémentaires de la Cour.

<sup>8</sup> S'agissant de la conversion de l'énergie, voir notamment point 39 des présentes conclusions.

XY, dans la mesure où celle-ci utilise l'électricité stockée dans les accumulateurs, sous forme de courant continu, dans le cadre de la fourniture à ses clients d'un seul service consolidé consistant à fournir de l'électricité pour alimenter des équipements de télécommunications, prester un service de climatisation de ces équipements (« fourniture de froid » selon les termes de cet arrêt) et assurer la sécurité de l'alimentation en cas de panne (« Reservezeit »).

18. En revanche, selon le gouvernement allemand, cette qualification de l'activité de XY donne lieu à une non-conformité aux dispositions de la directive 2003/96. En effet, au sens de l'article 21, paragraphe 5, premier alinéa, de cette directive, l'électricité est soumise à la taxation au moment de sa fourniture par le distributeur ou le redistributeur. Or, selon ce gouvernement, XY doit être considérée comme un intermédiaire dans la fourniture d'électricité, c'est-à-dire comme un redistributeur. En effet, cette société ne consomme pas d'électricité pour ses propres activités, mais la stocke dans des accumulateurs et la fournit ensuite à ses clients, qui sont les utilisateurs finaux de cette électricité.

19. Cela est important, car, si XY a été classée dans le secteur manufacturier bénéficiant de l'avantage fiscal prévu à l'article 9, paragraphe 3, du StromStG, ses clients, fournisseurs de services de télécommunications, en revanche, ne relèvent pas de ce secteur et ne peuvent pas bénéficier de cet avantage. L'électricité que XY fournit à ses clients devrait donc être soumise au taux normal de la taxe. Dans une telle situation, il ne serait pas question de remboursement de trop-perçu de taxe ni d'intérêts et la procédure au principal dans son ensemble, y compris la présente demande de décision préjudicielle, deviendrait sans objet.

20. Je partage les doutes du gouvernement allemand quant à l'exactitude de la qualification, par la juridiction de renvoi, de l'utilisation de l'électricité par XY en tant que consommation pour les besoins de son activité.

21. La solution adoptée sur ce point par la juridiction de renvoi s'appuie sur la nature spécifique de l'activité de XY. Cette spécificité consiste en ce que XY fournit l'électricité uniquement dans le cadre d'un service complexe comprenant également d'autres services, exclusivement à des entreprises relevant d'un seul groupe de sociétés (probablement celui dont elle fait elle-même partie), par des câbles séparés, sans utiliser le réseau public de distribution d'électricité.

22. Il ne me semble toutefois pas que ces circonstances aient une signification déterminante pour la qualification des activités de XY à la lumière de la directive 2003/96. La manière dont XY fournit les services et choisit ses cocontractants sont les circonstances spécifiques de l'activité de cette entreprise. Toutefois, elles ne changent rien au fait que cette société fournit, dans le cadre de son activité, une quantité d'électricité déterminée et mesurable à des opérateurs qui doivent être considérés comme étant des entreprises indépendantes de celle-ci et que ces opérateurs utilisent cette énergie pour alimenter des équipements de télécommunications, c'est-à-dire conformément à la destination habituelle de l'électricité<sup>9</sup>. Ce sont donc ces derniers, et non pas XY, qui sont les utilisateurs finaux de l'électricité qui leur a été fournie par celle-ci.

23. S'agissant par ailleurs de l'utilisation du réseau public de distribution d'électricité, il ne me semble pas qu'il s'agisse d'une condition pour considérer l'opérateur comme étant un distributeur ou un redistributeur d'électricité au sens de la directive 2003/96. Cette directive ne définit pas les notions de « distributeur » ni de « redistributeur », mais rien n'indique qu'elles devraient se limiter aux utilisateurs d'un certain type de réseau de distribution. En particulier, la

<sup>9</sup> Il ne s'agit évidemment que de l'électricité que XY stocke dans des accumulateurs et fournit ensuite à ses clients. S'agissant de l'électricité qu'elle utilise à d'autres fins, par exemple pour la fourniture de services de climatisation, XY est un utilisateur final.

Cour a déjà eu l'occasion de juger<sup>10</sup> que ces termes ne devaient pas être interprétés à la lumière de la notion de « distribution », au sens de l'article 2 de la directive 2003/54/CE<sup>11</sup>. La directive 2003/96 retient plutôt le sens fonctionnel de la notion de « distributeur ». C'est l'article 21, paragraphe 5, troisième alinéa, de cette directive qui l'illustre le mieux, en énonçant qu'« [u]ne entité qui produit de l'électricité pour son propre usage est considérée comme un distributeur ».

24. Je ne pense donc pas que la nature spécifique de l'activité de XY empêche de la qualifier de « redistributeur » d'électricité aux fins de la taxation de cette électricité, conformément aux dispositions de la directive 2003/96.

25. En revanche, la position adoptée par la juridiction de renvoi dans sa jurisprudence aboutit à des résultats contraires aux objectifs de cette directive.

26. Premièrement, il ressort de l'exposé des motifs de la proposition de directive 2003/96, que la Commission cite dans sa réponse aux questions de la Cour<sup>12</sup>, que l'objectif de la taxation de l'électricité au moment de la livraison (*output*) était de permettre aux États membres d'appliquer des niveaux différenciés de taxe pour les différentes catégories d'utilisateurs finaux. Le bon fonctionnement d'un tel système de taxation différenciée n'est toutefois possible que si la taxation intervient au dernier stade de la distribution, c'est-à-dire à celui de la fourniture aux utilisateurs finaux. La taxation à un stade antérieur fausse le fonctionnement d'un tel système, étant donné que le niveau de taxation peut ne pas être adapté au mode d'utilisation réel de l'électricité.

27. La présente affaire illustre parfaitement cela. En effet, XY a obtenu une réduction du taux de la taxe sur l'électricité qu'elle prélevait du réseau de distribution, en tant qu'entreprise du secteur manufacturier bénéficiant, en vertu du droit national, d'une telle réduction. Or, cette énergie était utilisée, en fin de compte, non pas par cette société, mais par ses clients qui ne relevaient pas du secteur manufacturier et qui, autrement, n'auraient pas pu bénéficier de cette réduction fiscale. Si je comprends bien, c'est de là que vient toute l'élaboration intellectuelle visant à démontrer que c'est XY qui est l'utilisateur final de l'électricité.

28. Deuxièmement, un autre objectif de la taxation de l'électricité au moment de sa fourniture par le distributeur ou le redistributeur est qu'elle soit taxée dans l'État membre de consommation réelle, à l'instar de ce qui est le cas pour les autres produits soumis à accise. La Cour l'a très clairement souligné dans l'arrêt Commission/Pologne, en accueillant sur ce point les arguments de la Commission<sup>13</sup>. Cependant, si l'électricité est taxée au moment où elle est prélevée du réseau de distribution pour être stockée dans des accumulateurs et est ensuite fournie à d'autres opérateurs, il est possible que cet objectif ne soit pas atteint. En effet, rien ne s'oppose à ce que le service de fourniture de l'électricité stockée dans des accumulateurs soit exécuté de manière transfrontalière.

29. Enfin, troisièmement, le mode de taxation de l'électricité prévu par la directive 2003/96 vise également à éviter la taxation de la partie d'électricité qui est perdue. Dans ce cas encore, c'est la règle qui vaut pour tous les produits soumis à accise<sup>14</sup>. S'agissant de l'électricité, ce principe revêt

<sup>10</sup> Arrêt du 12 février 2009, Commission/Pologne (C-475/07, non publié, EU:C:2009:86, point 57).

<sup>11</sup> Directive du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2003 concernant des règles communes pour le marché intérieur de l'électricité et abrogeant la directive 96/92/CE (JO 2003, L 176, p. 37).

<sup>12</sup> Proposition de directive du Conseil du 12 mars 1997 [COM(97) 30 final], p. 5.

<sup>13</sup> Voir arrêt du 12 février 2009, Commission/Pologne (C-475/07, non publié, EU:C:2009:86, points 20, 21 et 56).

<sup>14</sup> Voir article 7, paragraphe 4, de la directive 2008/118.

une importance particulière, dans la mesure où son transport et son stockage impliquent inévitablement des pertes importantes. Seule la taxation de l'électricité au stade de sa fourniture aux clients finaux permet d'éviter la taxation de l'électricité qui est perdue ou, en tout état de cause, de la réduire à un minimum.

30. La Commission cite l'exemple de la taxation du gaz utilisé comme carburant pour les véhicules. Ce gaz est taxé au moment de son stockage dans le réservoir du véhicule, ce qui permet, notamment, d'éviter de taxer les pertes de gaz intervenues lors du stockage et de la compression. Or, comme le fait valoir à juste titre la Commission, conformément à l'article 21, paragraphe 5, premier alinéa, de la directive 2003/96, le moment de la taxation devrait être le même pour le gaz naturel et pour l'électricité. Ainsi, par analogie avec le gaz, les pertes d'électricité du fait de son stockage ne devraient pas être taxées. Or, le rendement des types d'accumulateurs les plus courants, à savoir le rapport entre la charge électrique prélevée lorsque l'accumulateur est déchargé et la charge électrique fournie pendant le processus de charge, est d'environ 70 à 80 %<sup>15</sup>. Taxer l'électricité utilisée pour charger les accumulateurs et non pas celle fournie à partir de ces accumulateurs aux utilisateurs finaux revient donc à taxer des pertes d'électricité relativement importantes. L'application d'un taux réduit de taxation ne constitue pas une méthode conforme à la directive 2003/96 de compensation de cette surimposition<sup>16</sup>.

31. L'argument de XY selon lequel, en vertu de la décision (UE) 2016/2266<sup>17</sup>, c'est non pas le prélèvement de l'électricité à partir des accumulateurs, mais la fourniture d'électricité pour la charge des accumulateurs qui doit être considérée comme étant la distribution de cette électricité, est également inexact. En effet, cette décision concernait l'électricité destinée à charger les batteries des voitures électriques. Dans ce cas, l'électricité provenant de la batterie est utilisée pour la propulsion de la voiture par l'utilisateur de celle-ci, qui est en même temps l'utilisateur de la batterie. L'utilisateur de la batterie est donc aussi l'utilisateur final de l'électricité. Par conséquent, la fourniture de cette électricité afin de charger la batterie constitue la fourniture de l'électricité à l'utilisateur final, c'est-à-dire le fait générateur au sens de l'article 21, paragraphe 5, premier alinéa, de la directive 2003/96. En revanche, XY n'est pas l'utilisateur final de l'électricité qu'elle prélève du réseau de distribution en vue de charger les accumulateurs et de fournir ensuite de l'électricité à ses clients. Il n'y a donc aucune analogie avec la situation visée par la décision susmentionnée.

32. Il s'ensuit que la réalisation des objectifs poursuivis par la directive 2003/96 en ce qui concerne la taxation de l'électricité requiert de considérer XY comme étant un redistributeur d'électricité, conformément aux observations du gouvernement allemand. Je suis toutefois d'accord avec la Commission pour estimer que ce gouvernement évalue de manière erronée les effets de cette qualification dans les circonstances de l'affaire au principal.

33. En effet, le gouvernement allemand tire de ses observations la conclusion que l'électricité prélevée par XY et stockée ensuite dans des accumulateurs à destination de ses clients devrait être taxée non pas au taux réduit de la taxe sur l'électricité, mais au taux normal de cette taxe. Il estime donc qu'il ne saurait y avoir de remboursement du trop-perçu de taxe ni d'intérêts.

<sup>15</sup> Bednarek, K., Bugała, A., « Własności użytkowe akumulatorów kwasowo-ołowiowych », *Poznan University of Technology Academic Journals*, n° 92/2017, p. 47 à 60, et plus particulièrement p. 52.

<sup>16</sup> Voir, par analogie, arrêt du 12 février 2009, Commission/Pologne (C-475/07, non publié, EU:C:2009:86, points 53 et 56).

<sup>17</sup> Décision d'exécution du Conseil du 6 décembre 2016 autorisant les Pays-Bas à appliquer un taux réduit de taxation à l'électricité fournie aux stations de recharge pour véhicules électriques (JO 2016, L 342, p. 30).

34. Cependant, le gouvernement allemand néglige le fait que, si XY devait être considérée comme étant un redistributeur, l'électricité ne devrait être taxée qu'au moment de la fourniture de cette électricité par cette société à ses clients. En revanche, aucune taxe ne devrait être perçue au moment du prélèvement par XY de l'électricité du réseau de distribution, ni au taux normal ni à un taux réduit. Dans ce cas, la taxe perçue par l'administration fiscale dans l'affaire au principal devrait donc être considérée comme ayant été entièrement perçue en violation de la directive 2003/96 et devrait, dès lors, être intégralement remboursée avec intérêts, conformément à la jurisprudence constante de la Cour<sup>18</sup>.

### ***L'électricité stockée dans des accumulateurs en tant qu'énergie utilisée pour produire de l'électricité***

35. La Cour a également interrogé les parties sur le point de savoir si, en admettant la thèse de la juridiction de renvoi selon laquelle XY consomme, aux fins de ses activités, l'électricité qu'elle prélève du réseau de distribution pour charger des accumulateurs, cette électricité ne devrait pas être exonérée de la taxation, conformément à l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96, en tant qu'électricité utilisée pour produire de l'électricité.

36. Tant XY que le gouvernement allemand et la Commission rejettent fermement cette possibilité. Ces parties s'accordent à considérer que XY stocke seulement dans des accumulateurs l'électricité prélevée du réseau, alors que l'exonération prévue à l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 concerne la production d'électricité « nouvelle ».

37. Toutefois, à mon avis, cette position repose sur deux prémisses erronées.

38. La première prémisses consiste en ce que, s'agissant du stockage de l'électricité dans les accumulateurs, ces parties semblent confondre la notion d'« électricité » et celle d'« énergie » en général. En l'état actuel du développement technologique, il n'existe pas de méthode de stockage de l'électricité en tant que telle pouvant être utilisée à grande échelle<sup>19</sup>. Le stockage de l'électricité nécessite une conversion de celle-ci en une autre forme d'énergie dont le stockage est possible et, ensuite, une nouvelle conversion en électricité. Dans le cas des accumulateurs, l'énergie est stockée sous forme d'énergie chimique, c'est-à-dire l'énergie (potentielle) des réactions électrochimiques qui se produisent entre les substances chimiques de l'accumulateur lorsque le courant passe. Ces réactions sont réversibles, ce qui permet que l'accumulateur soit chargé et déchargé plusieurs fois<sup>20</sup>.

39. Il s'ensuit que c'est par une certaine simplification qu'on parle de stockage d'électricité. En réalité, il s'agit d'une conversion de l'électricité sous une forme différente d'énergie, puis d'une nouvelle conversion sous forme d'électricité.

40. Cela nous conduit à la seconde prémisses erronée sur laquelle repose la thèse des parties, à savoir la distinction catégorique entre stockage et production d'électricité.

<sup>18</sup> Voir, en dernier lieu, arrêt du 11 septembre 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, point 25 et jurisprudence citée).

<sup>19</sup> Les technologies de stockage de l'énergie électrique sous forme d'électricité, par exemple celles fondées sur les « supercondensateurs », ne se trouvent qu'à un stade de développement préliminaire et ne sont pas accessibles à plus grande échelle.

<sup>20</sup> Cette question n'est pas contestée dans l'affaire au principal. Si je comprends bien, c'est précisément sur cette conversion sous forme d'énergie chimique que la juridiction de renvoi fonde sa position selon laquelle XY consomme l'électricité.



41. Sur le plan physique, il n'existe pas de phénomène tel que la production d'énergie. C'est ce qu'affirme l'un des principes de base de la physique, à savoir le principe de conservation de l'énergie. La soi-disant « production d'énergie », y compris d'électricité, n'est, à l'instar de son stockage, que la conversion d'une forme d'énergie en une autre. Dans le cas de la production d'électricité, il peut s'agir de la conversion de l'énergie chimique contenue dans des combustibles fossiles<sup>21</sup> par le processus de combustion, de la conversion de l'énergie cinétique dans les technologies éoliennes et hydroélectriques ou, enfin, de l'énergie nucléaire dans le processus de désintégration nucléaire.

42. La production d'électricité nécessite souvent la conversion à plusieurs reprises de différentes formes d'énergie. Par exemple, dans les centrales électriques thermiques (c'est-à-dire à combustible fossile ou nucléaire), l'énergie primaire stockée dans le combustible (ou le combustible nucléaire) est convertie en chaleur, qui est à son tour convertie en énergie cinétique, laquelle est ensuite transformée en électricité. Les diverses formes d'énergie nécessitent des vecteurs spécifiques. Par exemple, le vecteur d'énergie dans les centrales électriques est généralement la vapeur d'eau, tout comme le vecteur de l'énergie chimique dans l'accumulateur est l'électrolyte.

43. Il n'existe donc pas de limite essentielle et infranchissable entre la production d'électricité et son stockage ou, plus précisément, la récupération de l'électricité stockée sous une autre forme d'énergie. Les centrales de pompage-turbinage en sont le meilleur exemple. Celles-ci fonctionnent par le pompage d'eau, au moyen d'électricité, d'un réservoir inférieur vers un réservoir supérieur, puis l'utilisation de l'énergie cinétique de l'eau qui retombe pour faire fonctionner un générateur de courant<sup>22</sup>. Une telle centrale ne produit pas d'électricité « nouvelle ». Au contraire, elle consomme plus d'énergie qu'elle n'en produit. Par conséquent, les centrales de pompage-turbinage sont considérées comme étant une méthode de stockage, et non de production, d'électricité. C'est même aujourd'hui, et de loin, la principale méthode de stockage d'énergie, pour ce qui est du volume<sup>23</sup>. Cette méthode consiste à convertir l'énergie électrique en énergie potentielle de l'eau, puis à transformer à nouveau cette énergie cinétique en électricité. Cela ne change rien au fait que, dans ce processus, l'électricité est utilisée pour pomper l'eau et est ensuite produite de nouveau exactement de la même manière que dans les centrales hydroélectriques ordinaires, qui utilisent le flux naturel de l'eau sans avoir à la pomper au préalable.

44. Le stockage de l'électricité dans des accumulateurs consiste également, sous l'angle technique, à consommer l'électricité pour la convertir en une autre forme d'énergie, et à reconvertir ensuite celle-ci en électricité. Je ne vois donc aucun obstacle fondamental à ce que l'électricité destinée à être convertie dans l'accumulateur soit considérée comme étant de l'électricité utilisée pour produire de l'électricité au sens de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96.

45. J'admets toutefois que d'autres considérations incitent à considérer le stockage de l'électricité, aux fins de l'application de la directive 2003/96, comme étant une étape de la distribution de cette énergie plutôt que de sa production, comme le soutiennent le gouvernement allemand et la Commission. Toutefois, cela exclut la thèse de la juridiction de renvoi, également défendue par

<sup>21</sup> Ce n'est pas par hasard que ces combustibles sont désignés dans la directive 2003/96 comme des « produits énergétiques ».

<sup>22</sup> Le sens d'une telle opération réside dans le fait que l'eau est pompée vers le haut pendant la période de faible demande d'électricité et est relâchée, ce qui permet la production d'électricité, en période de forte demande. Cela permet d'équilibrer la charge sur le réseau de distribution et, en même temps, d'assurer la rentabilité de cette entreprise grâce aux différences de prix de l'électricité en fonction de la demande.

<sup>23</sup> Revesz, R. L., et Unel, B., « Managing the Future of the Electricity Grid : Energy Storage and Greenhouse Gas Emissions », *Harvard Environmental Law Review*, n° 42, 2018, p. 139 à 196.

XY, selon laquelle cette dernière consomme de l'électricité pour les besoins de sa propre activité. En effet, cela signifierait que cette société consomme et stocke de l'électricité en même temps, ce qui est impossible, tout comme on ne peut pas avoir le beurre et l'argent du beurre. Cela signifierait également que l'électricité fournie aux clients de XY devrait être taxée, c'est-à-dire qu'elle serait soumise à une double imposition : d'une part, au moment du prélèvement du réseau et, d'autre part, au moment de la fourniture aux utilisateurs finaux. C'est à juste titre que la juridiction de renvoi considère qu'une telle double imposition doit être évitée. Toutefois, le moyen d'y parvenir est non pas de ne pas soumettre à la taxation, en violation de l'article 21, paragraphe 5, premier alinéa, de la directive 2003/96, la fourniture d'électricité par XY à ses clients, mais bien d'imposer correctement l'électricité que cette société prélève du réseau de distribution.

### *Considérations finales et conclusion de la présente partie*

46. Dans sa réponse aux questions supplémentaires de la Cour, XY conteste le bien-fondé des observations du gouvernement allemand concernant les hypothèses, erronées selon celui-ci, sur lesquelles la juridiction de renvoi a fondé sa question préjudicielle dans la présente affaire. Selon XY, cela relève de constatations factuelles qui sont de la compétence de la seule juridiction de renvoi. La Cour devrait s'en tenir à ces constatations et se limiter à répondre à la question préjudicielle.

47. Les objections de XY sont toutefois, à mon avis, sans fondement. Les faits au principal ne sont pas contestés, à savoir que XY prélève de l'électricité du réseau de distribution, la stocke dans des accumulateurs sous forme d'énergie chimique et la fournit ensuite à ses clients, dans le cadre d'un service complexe comprenant également d'autres prestations. La question de la qualification d'une telle activité à la lumière des dispositions de la directive 2003/96 demeure et elle relève de l'interprétation de ces dispositions et de la compétence de la Cour.

48. Conformément à la qualification, donnée par la juridiction de renvoi, de l'activité de XY, l'électricité prélevée du réseau par celle-ci afin de charger les accumulateurs est soumise à un taux réduit de taxe sur l'électricité. Or, ainsi qu'il ressort des considérations qui précèdent<sup>24</sup>, cette électricité n'aurait pas dû être taxée du tout au stade du prélèvement du réseau par XY, que ce soit en tant qu'électricité devant être redistribuée, en vertu de l'article 21, paragraphe 5, premier alinéa, de la directive 2003/96, ou en tant qu'électricité utilisée pour produire de l'électricité, en vertu de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de cette directive.

49. Par conséquent, il y a lieu de considérer que l'intégralité de la taxe sur l'électricité en cause au principal a été perçue en violation du droit de l'Union et doit en principe, conformément à une jurisprudence constante de la Cour<sup>25</sup>, être intégralement remboursée, avec intérêts<sup>26</sup>. Cela priverait d'objet la question préjudicielle.

50. La juridiction de renvoi constate toutefois que son appréciation de la qualification juridique des activités de XY dans l'affaire relative à l'exercice fiscal de l'année 2006 a acquis force de chose jugée. La juridiction de renvoi ne précise pas s'il en va de même pour la procédure relative à l'exercice fiscal de l'année 2010, dans le cadre de laquelle elle saisit la Cour de la demande de

<sup>24</sup> Points 34 et 45 des présentes conclusions.

<sup>25</sup> Voir, en dernier lieu, arrêt du 11 septembre 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, point 25 et jurisprudence citée).

<sup>26</sup> Toutefois, il convient également de tenir compte de la jurisprudence de la Cour selon laquelle le remboursement du trop-perçu de taxe ne doit pas conduire à un enrichissement sans cause, notamment lorsque l'assujetti a répercuté la charge financière de cette taxe sur l'acheteur [voir, notamment, arrêt du 20 octobre 2011, Danfoss et Sauer-Danfoss (C-94/10, EU:C:2011:674, points 21 et 22)].

décision préjudicielle dans la présente affaire. Elle précise toutefois que la décision de l'administration fiscale appliquant le taux réduit de la taxe sur l'électricité à XY est devenue définitive.

51. Or, selon une jurisprudence constante de la Cour, le droit de l'Union n'exige pas que, pour tenir compte de l'interprétation d'une disposition pertinente de ce droit adoptée par la Cour, un organe juridictionnel national doive, par principe, revenir sur sa décision revêtue de l'autorité de la chose jugée. Cela vaut également pour le remboursement de taxes perçues en violation du droit de l'Union<sup>27</sup>.

52. Par conséquent, je propose à la Cour de répondre à la question préjudicielle posée dans la présente affaire. J'estime cependant qu'elle devrait indiquer clairement dans son arrêt que le fait de répondre à cette question ne signifie pas que la Cour admet la qualification opérée par la juridiction de renvoi des activités de XY à la lumière des dispositions de la directive 2003/96. En effet, le traitement fiscal du stockage de l'électricité devrait faire l'objet d'un débat au niveau de l'Union, au besoin dans le cadre d'une procédure à cet effet devant la Cour. Un tel débat est souhaitable, ne serait-ce qu'en raison de l'importance que revêt le stockage de l'électricité dans la transition de l'économie de l'Union vers des sources d'énergie renouvelables<sup>28</sup>.

### *Sur la question préjudicielle*

#### *La formulation de la question*

53. Par sa question préjudicielle dans la présente affaire, la juridiction de renvoi cherche à savoir si le droit de l'Union exige le remboursement, avec intérêts, d'une taxe indûment perçue dans une situation où la détermination incorrecte de la taxe résulte de la non-application par l'administration fiscale d'une réduction du taux de taxation, à laquelle le contribuable avait droit et qui était prévue par le droit national sur le fondement de la faculté accordée aux États membres au titre de l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96.

54. Le gouvernement allemand observe cependant que la réduction du taux de la taxe sur l'électricité en cause dans l'affaire au principal ressort non pas de la transposition en droit allemand de l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96, mais bien de la faculté d'appliquer des taux de taxation différenciés en fonction de l'utilisation professionnelle ou non professionnelle de l'électricité que prévoit, pour les États membres, l'article 5, quatrième tiret, de cette directive. Pour confirmer sa thèse, ce gouvernement cite la décision de la Commission d'approuver l'aide d'État que constituait cette application différenciée des taux de taxation<sup>29</sup>. Cette décision mentionne expressément l'article 5 de ladite directive comme fondement de la réduction du taux de taxation. XY propose également d'élargir la portée de la question préjudicielle à des dispositions de la même directive autres que le seul article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96, notamment à l'article 5, quatrième tiret, de cette directive.

<sup>27</sup> Voir, en dernier lieu, arrêt du 11 septembre 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, point 28 et jurisprudence citée).

<sup>28</sup> Voir, à cet égard, résolution du Parlement européen du 10 juillet 2020 sur une approche européenne globale du stockage de l'énergie [2019/2189(INI)] [P9\_TA(2020)0198].

<sup>29</sup> C(2007) 2416 final, aide d'État n° 775/2005 – Allemagne.

55. En outre, il convient d'observer que l'article 9, paragraphe 3, du StromStG ne fait aucune mention des entreprises grandes consommatrices d'énergie, visées à l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96. La réduction du taux de taxation, prévue à cette disposition du StromStG, vise de manière générale les entreprises manufacturières, ainsi que l'agriculture et la sylviculture.

56. Cela ne rend toutefois pas inutile la question préjudicielle. En effet, tant les avantages fiscaux pour les entreprises grandes consommatrices d'énergie, prévus à l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96, que l'application de taux de taxation différenciés en fonction de l'utilisation professionnelle ou non professionnelle de l'électricité, visée à l'article 5, quatrième tiret, de cette directive, sont facultatifs pour les États membres. La résolution du problème juridique soulevé dans la question préjudicielle peut donc avoir une importance pour l'issue du litige au principal, indépendamment du fondement juridique de l'introduction par le législateur allemand de l'application différenciée des taux de taxation en cause.

57. Je propose donc de considérer que la juridiction de renvoi cherche à savoir si le droit de l'Union exige le remboursement, avec intérêts, d'une taxe indûment perçue dans une situation où la détermination incorrecte de la taxe résulte de la non-application par l'administration fiscale d'une réduction du taux de taxation, à laquelle le contribuable avait droit et qui était prévue par le droit national sur le fondement de la faculté accordée aux États membres au titre d'une des dispositions de la directive 2003/96.

### ***L'obligation de remboursement, avec intérêts, de taxes perçues en violation du droit de l'Union***

58. XY a été soumise, rappelons-le, à la taxe sur l'électricité au taux normal. Les procédures judiciaires ont toutefois permis d'établir qu'elle avait le droit de bénéficier d'un taux réduit sur le fondement de l'article 9, paragraphe 3, du StromStG, qui est lui-même fondé, conformément à ce qui a été confirmé par le gouvernement allemand, sur l'article 5, quatrième tiret, de la directive 2003/96. Dans ces circonstances, l'administration a procédé au remboursement du trop-perçu de taxe sur l'électricité, mais sans versement d'intérêts, étant donné que le droit national ne prévoit pas l'obligation de verser des intérêts dans une telle situation. XY réclame toutefois le versement d'intérêts en invoquant le principe de droit de l'Union selon lequel les taxes perçues en violation de ce droit doivent être remboursées avec intérêts.

59. La question juridique se pose donc de savoir si ce principe s'applique également lorsque la taxe a été perçue en violation non pas du droit de l'Union, mais bien d'une législation nationale qui, en transposant une directive, a établi un avantage fiscal sur le fondement d'une faculté accordée aux États membres par cette directive. L'ambiguïté d'une telle situation réside dans le fait que, d'une part, l'imposition d'une taxe plus élevée ne viole pas directement le droit de l'Union, car l'avantage fiscal en cause n'est pas obligatoire au sens de ce droit, alors que, d'autre part, il y a eu violation des dispositions du droit national adoptées aux fins de la transposition d'une directive.

60. À cet égard, il convient d'observer que, bien que le litige au principal porte non pas sur le remboursement de la taxe indûment perçue elle-même, mais sur les intérêts, la réponse à la question soulevée au point précédent des présentes conclusions portera tant sur le versement des intérêts que sur l'obligation de remboursement de la taxe elle-même. En effet, l'obligation de rembourser et celle de verser des intérêts ont le même fondement en droit de l'Union.

61. Le droit d'obtenir le remboursement, avec intérêts, de taxes perçues par un État membre en violation du droit de l'Union ressort d'une jurisprudence constante de la Cour. Ce droit est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union prohibant de telles taxes<sup>30</sup>. L'obligation de remboursement concerne non seulement le montant même de la taxe perçue en violation du droit de l'Union, mais également l'ensemble des montants payés à l'État membre ou retenus par celui-ci en rapport avec cette taxe. Cela comprend également les pertes constituées par l'indisponibilité de sommes d'argent à la suite de la perception induite de ladite taxe. La récupération de ces pertes s'effectue par le versement d'intérêts sur le montant de taxe indûment perçu<sup>31</sup>.

62. Ainsi qu'il ressort des arrêts de la Cour à l'origine de cette jurisprudence, les droits dont l'obligation de rembourser des taxes perçues en violation du droit de l'Union est la conséquence et le complément sont ceux que les justiciables tirent des dispositions du droit de l'Union ayant un effet direct<sup>32</sup>. Ce sont, en effet, ces droits que les juridictions nationales sont tenues de protéger en se prononçant, le cas échéant, sur l'obligation de remboursement de la taxe indûment perçue.

63. Selon une jurisprudence constante de la Cour, en ce qui concerne les dispositions d'une directive, il est possible de les invoquer devant les juridictions nationales à l'encontre d'un État membre concerné, soit lorsque celui-ci s'est abstenu de transposer dans les délais cette directive dans le droit national, soit lorsqu'il en a fait une transposition incorrecte, pour autant que ces dispositions apparaissent, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises<sup>33</sup>. Une application erronée des dispositions nationales de transposition d'une directive qui a pour effet d'enfreindre cette dernière doit donc également, à mon avis, être assimilée à une transposition incorrecte de cette directive. En effet, il est indifférent, du point de vue de l'intéressé, que la violation des droits que lui confère le droit de l'Union résulte des carences législatives de l'État membre ou d'une pratique administrative incorrecte. Dans les deux cas, ses droits sont enfreints et il a droit à une protection similaire.

64. Une disposition du droit de l'Union est inconditionnelle lorsqu'elle énonce une obligation qui n'est assortie d'aucune condition ni subordonnée, dans son exécution ou dans ses effets, à l'intervention d'aucun acte soit des institutions de l'Union, soit des États membres, et suffisamment précise pour être invoquée par un justiciable et appliquée par le juge lorsqu'elle énonce une obligation dans des termes non équivoques<sup>34</sup>.

65. La Cour a en outre jugé que, même si une directive laisse aux États membres une certaine marge d'appréciation lorsqu'ils adoptent les modalités de sa mise en œuvre, une disposition de cette directive peut être considérée comme ayant un caractère inconditionnel et précis dès lors qu'elle met à la charge des États membres, dans des termes non équivoques, une obligation de résultat précise et qui n'est assortie d'aucune condition quant à l'application de la règle qu'elle énonce<sup>35</sup>.

<sup>30</sup> Voir, en dernier lieu, arrêt du 11 septembre 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, point 25 et jurisprudence citée).

<sup>31</sup> Voir, notamment, arrêt du 19 juillet 2012, Littlewoods Retail e.a. (C-591/10, EU:C:2012:478, points 25 et 26).

<sup>32</sup> Voir, notamment, arrêts du 16 décembre 1976, Rewe-Zentralfinanz et Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188, point 5, premier et deuxième alinéas) ; du 27 mars 1980, Denkavit italiana [61/79, EU:C:1980:100, point 1, sous a), du dispositif], et du 9 novembre 1983, San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, point 12).

<sup>33</sup> Voir, en dernier lieu, arrêt du 14 janvier 2021, RTS infra et Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13, point 44).

<sup>34</sup> Arrêt du 14 janvier 2021, RTS infra et Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13, point 46).

<sup>35</sup> Arrêt du 14 janvier 2021, RTS infra et Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13, point 47).

66. S'agissant de la directive 2003/96, celle-ci prévoit des niveaux minima de taxation pour les produits énergétiques et l'électricité<sup>36</sup>. Au-delà de ces niveaux, les États membres sont libres de fixer le niveau de taxation. Cette directive accorde également aux États membres la faculté, dans un certain nombre de cas, d'appliquer des niveaux de taxation différenciés, y compris des exonérations. Il s'agit notamment de l'article 5, de l'article 7, paragraphes 2 et 4, des articles 15, 16 et 17, ainsi que, pour chacun des États membres, des articles 18, 18 bis et 18 ter de ladite directive. En outre, conformément à l'article 19 de la même directive, le Conseil peut autoriser un État membre à introduire des exonérations ou des réductions de taxation supplémentaires. La directive 2003/96 prévoit également un certain nombre d'exonérations obligatoires. Elles sont énumérées à l'article 14 de celle-ci.

67. La possibilité d'appliquer des niveaux de taxation différenciés en fonction de l'utilisation professionnelle ou non professionnelle de l'électricité prévue à l'article 5, quatrième tiret, de la directive 2003/96 figure parmi les cas susmentionnés dans lesquels une faculté est accordée aux États membres<sup>37</sup>. Or, s'il est vrai que l'annexe I, tableau C, de la directive 2003/96 fixe des niveaux minima de taxation différenciés pour l'électricité en fonction de son utilisation professionnelle ou non professionnelle, l'article 5 de cette directive prévoit expressément que les États membres *peuvent* appliquer une telle différenciation. Ceux-ci peuvent donc également appliquer un taux de taxation uniforme, qui devra respecter le niveau minimal de taxation prévu par la directive 2003/96 pour l'utilisation non professionnelle, qui est plus élevé.

68. À cet égard, il convient d'observer que le niveau de taxation applicable en Allemagne pendant la période en cause au principal était plusieurs fois supérieur aux minima prévus par la directive 2003/96, tant pour l'énergie utilisée à des fins professionnelles que pour l'énergie utilisée à des fins non professionnelles. En effet, alors que ces minima s'élevaient, respectivement, à 0,50 et à 1 euro par mégawattheure, les taux prévus par le StromStG s'élevaient à 12,30 et à 20,50 euros par mégawattheure.

69. Les dispositions facultatives, telles que l'article 5, quatrième tiret, de la directive 2003/96<sup>38</sup>, ne sont pas inconditionnelles, étant donné que leur application dépend de la décision de chaque État membre, qui n'est lié, à cet égard, par aucune obligation au titre du droit de l'Union. Les avantages fiscaux prévus par ces dispositions n'instaurent donc pas, pour les contribuables, de droits d'effet direct dont ils pourraient se prévaloir devant les juridictions nationales<sup>39</sup>. Les contribuables ne tirent donc aucun droit du droit de l'Union et aucune obligation n'est dès lors applicable non plus en vertu de la jurisprudence de la Cour de rembourser, avec intérêts, les taxes perçues en violation d'un tel droit.

70. Par conséquent, il convient de considérer que, en principe, le droit de l'Union n'exige pas le remboursement, avec intérêts, d'une taxe indûment perçue dans une situation où la détermination incorrecte de la taxe résulte de la non-application par l'administration fiscale d'une réduction du taux de taxation, à laquelle le contribuable avait droit et qui était prévue par le droit national sur le fondement de la faculté accordée aux États membres au titre d'une des dispositions de la directive 2003/96.

<sup>36</sup> Voir article 4 de la directive 2003/96.

<sup>37</sup> Il en va de même, d'ailleurs, de la possibilité d'une réduction de la taxe pour les entreprises grandes consommatrices d'énergie, prévue à l'article 17, paragraphe 1, sous a), de cette directive, qui est mentionné dans la question préjudicielle, mais qui ne semble pas être effectivement applicable au litige au principal.

<sup>38</sup> Ou l'article 17, paragraphe 1, sous a), de cette directive.

<sup>39</sup> Voir, par analogie, arrêt du 10 avril 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, point 28).

71. Cela n'épuise cependant pas, à mon avis, l'analyse de la problématique juridique en cause.

### ***Les principes d'égalité de traitement et de neutralité fiscale***

72. Le fait qu'une faculté de réduire le niveau de taxation, accordée par une directive aux États membres, ne donne pas lieu à des droits découlant du droit de l'Union que les contribuables pourraient faire valoir en justice ne signifie pas, en effet, que les mesures prises par les États membres sur le fondement de cette faculté échappent au champ d'application de cette directive et, plus généralement, du droit de l'Union. Au contraire, en agissant au titre de la faculté accordée par une directive, les États membres agissent de toute évidence en vertu de cette directive et, donc, dans un domaine couvert par le droit de l'Union. Le caractère facultatif de cette mesure ne change rien à cet égard.

73. Par conséquent, lorsqu'ils font usage de la faculté que leur accorde la directive 2003/96 d'appliquer des taux de taxation différenciés à l'électricité, les États membres sont tenus d'agir dans le respect du droit de l'Union. C'est d'ailleurs ce que prévoit expressément l'article 5 de cette directive, selon lequel ces taux de taxation différenciés peuvent être appliqués « [à] condition qu'ils [...] soient conformes au droit [de l'Union] ».

74. Cela signifie que, lorsqu'ils font usage des facultés accordées par une directive, telles que celles découlant de l'article 5, quatrième tiret, de la directive 2003/96, les États membres sont tenus de respecter, entre autres, les principes généraux applicables en droit de l'Union. Dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, les principes de neutralité fiscale et d'égalité de traitement, notamment, peuvent être pertinents. L'atteinte à ces principes peut constituer un fondement autonome du droit du contribuable d'obtenir le remboursement, avec intérêts, d'un trop-perçu de taxe, même si ce droit ne peut pas être tiré d'une disposition d'une directive fondant la mesure de l'État membre, en raison de l'absence d'effet direct de cette disposition.

75. La Cour a eu l'occasion de se prononcer en ce sens s'agissant des exonérations fiscales maintenues par les États membres sur le fondement de la faculté prévue par la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA). En effet, elle a considéré que, bien que ces exonérations ne fassent naître pour les contribuables aucun droit tiré du droit de l'Union, les principes généraux de ce droit, y compris celui de neutralité fiscale, leur confèrent cependant un droit à récupérer les montants indûment perçus à la suite d'une interprétation incorrecte des dispositions nationales établissant ces exonérations<sup>40</sup>.

76. S'agissant du principe de neutralité fiscale, la Cour considère, dans sa jurisprudence, qu'il traduit dans le droit fiscal de l'Union, notamment en matière de TVA, le principe d'égalité de traitement<sup>41</sup>. Cette affirmation est, certes, en principe exacte. Il convient toutefois de garder à l'esprit que la notion de « neutralité fiscale » a une signification particulière dans la théorie fiscale et qu'elle est donc utilisée en droit fiscal parallèlement à celle de l'égalité de traitement et parfois à la place de celle-ci. L'objectif est de faire en sorte que le système fiscal soit conçu de manière à ce que les décisions économiques des opérateurs du marché ne soient pas affectées par un traitement fiscal différent de biens, services ou branches d'activité similaires, ces décisions devant être prises exclusivement sur le fondement de critères économiques<sup>42</sup>.

<sup>40</sup> Arrêt du 10 avril 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, points 1 et 2 du dispositif).

<sup>41</sup> Voir, en dernier lieu, arrêt du 17 décembre 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, point 48).

<sup>42</sup> Voir Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS : principes directeurs sur la neutralité (<https://www.oecd.org/fr/ctp/consommation/48331980.pdf>), ainsi que Maitrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2016, p. 393 et 394.

77. Le principe de neutralité fiscale ainsi compris concerne donc plutôt les dispositions du droit fiscal, puisque ce sont ces dispositions qui, par leur prévisibilité, ont la capacité de façonner le comportement des opérateurs économiques. En revanche, il est plus difficile de supposer que ce comportement serait façonné par des décisions secondaires de l'administration fiscale, surtout lorsqu'elles sont de nature rétrospective, c'est-à-dire qu'elles concernent la manière dont sont imposées des opérations déjà effectuées par les contribuables<sup>43</sup>. Dès lors, je ne crois pas que l'application erronée de la législation fiscale allemande en cause au principal puisse être considérée comme portant atteinte au principe de neutralité fiscale.

78. Cela ne change rien au fait que, lorsqu'ils agissent dans le cadre de la transposition de la directive 2003/96, tant le législateur allemand que l'administration fiscale allemande sont tenus de le faire conformément au principe général du droit de l'Union qu'est le principe d'égalité de traitement.

79. L'éventuelle violation de ce principe dans l'affaire au principal n'a pas été examinée dans le cadre de la demande de décision préjudicielle, pas plus qu'elle n'a été débattue entre les parties intéressées dans le cadre de la présente procédure. La Cour n'est donc pas suffisamment éclairée pour se prononcer sur cette question. L'examen de l'atteinte au principe d'égalité de traitement dans une situation telle que celle en cause au principal nécessite au demeurant une analyse des circonstances factuelles de l'espèce et de la situation de l'opérateur individuel. Il appartiendra donc à la juridiction de renvoi de déterminer si l'application incorrecte des dispositions du StromStG place XY dans une position moins favorable par rapport aux personnes se trouvant dans une situation similaire, de manière à constituer une atteinte au principe d'égalité de traitement. Il s'agit surtout des entités exerçant des activités similaires à celles de cette société et qui peuvent donc être ses concurrents.

80. Dans l'hypothèse où la juridiction de renvoi conclurait à une violation du principe d'égalité de traitement, XY disposerait d'une base autonome en droit de l'Union pour demander le remboursement, avec intérêts, du montant indûment perçu de la taxe sur l'électricité.

81. Évidemment, dans une telle situation, les modalités selon lesquelles ce remboursement sera effectué seront soumises aux principes d'effectivité et d'équivalence. Cela signifie qu'elles ne pourront pas être moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne ni rendre impossible en pratique ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union<sup>44</sup>.

### ***Le droit de propriété***

82. En droit de l'Union, le droit de propriété est protégé, notamment, par l'article 17 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « Charte »). Conformément à son article 51, la Charte s'applique aux États membres lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union. C'est sans aucun doute le cas lorsqu'un État membre transpose une directive, y compris lorsqu'il fait usage des facultés accordées par cette directive. L'application par l'administration des dispositions du droit national de transposition de ladite directive doit également être considérée comme étant une application du droit de l'Union par un État membre.

<sup>43</sup> Toutefois, une pratique administrative bien établie, telle que celle en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 10 avril 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), dans laquelle une interprétation incorrecte des règles fiscales avait été appliquée sans interruption de 1973 à 1994 (voir point 9 de cet arrêt), peut façonner le comportement des acteurs du marché, tout comme les règles de droit, et être susceptible de porter atteinte au principe de neutralité fiscale.

<sup>44</sup> Arrêt du 14 octobre 2020, Valoris (C-677/19, EU:C:2020:825, point 21).



83. Or, en vertu de l'article 52, paragraphe 3, de la Charte, dans la mesure où celle-ci contient des droits correspondant à des droits garantis par la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950 (ci-après la « CEDH »), leur sens et leur portée sont les mêmes que ceux que leur confère cette convention. S'agissant de l'article 17 de la Charte, il correspond, selon les explications relatives à la charte des droits fondamentaux<sup>45</sup>, à l'article 1<sup>er</sup> du protocole n° 1 à la CEDH. Dès lors, il y a lieu d'interpréter l'article 17 de la Charte à la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après la « Cour EDH ») relative à cette dernière disposition<sup>46</sup>.

84. S'agissant de la question du remboursement de taxes indûment perçues, la Cour EDH considère qu'une créance suffisamment établie constitue un « bien » au sens de l'article 1<sup>er</sup> du protocole n° 1 à la CEDH. Le droit au remboursement du trop-perçu de taxe reconnu par l'administration constitue une telle créance<sup>47</sup>. Selon la Cour EDH, à la lumière de l'article 1<sup>er</sup> du protocole n° 1 à la CEDH, le versement d'intérêts permet de compenser la perte subie par l'intéressé en raison du laps de temps écoulé pendant lequel il n'a pas pu disposer de la somme indûment perçue par l'administration. En effet, les modalités de remboursement de la taxe indûment versée ne peuvent pas imposer à l'intéressé une charge excessive ni porter fondamentalement atteinte à sa situation financière<sup>48</sup>. Lorsque le remboursement de la taxe indûment versée intervient après un laps de temps plus long, le non-versement des intérêts sur le trop-perçu de taxe est, de ce fait, susceptible de rompre l'équilibre entre l'intérêt général et l'intérêt individuel et de constituer ainsi une violation de l'article 1<sup>er</sup> du protocole n° 1 à la CEDH<sup>49</sup>.

85. Eu égard à cette jurisprudence, il y a lieu de considérer que le non-versement d'intérêts sur le montant de taxe indûment perçu est susceptible de constituer une violation de l'article 17 de la Charte lorsque la perception de cette taxe par l'État membre a eu lieu dans le cadre de l'application du droit de l'Union. Il en est ainsi, notamment, lorsque le non-versement des intérêts fait peser une charge financière disproportionnée sur le contribuable concerné, par exemple en raison de l'écoulement d'un long laps de temps pendant lequel il n'a pas pu disposer de la somme versée en trop. La détermination de l'existence d'une telle violation de l'article 17 de la Charte nécessite une appréciation des circonstances de l'espèce par les juridictions nationales.

86. Cette violation, si elle est établie, constitue un motif autonome, fondé sur le droit de l'Union, pour le contribuable de réclamer des intérêts sur le montant du trop-perçu de taxe.

### ***Proposition de réponse***

87. Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose de répondre à la question préjudicielle que le droit de l'Union n'exige pas le remboursement, avec intérêts, d'une taxe indûment versée lorsque la détermination incorrecte de la taxe résulte de la non-application par l'administration fiscale d'une réduction du taux de taxation, à laquelle l'assujéti avait droit et qui était prévue par le droit national sur le fondement de la faculté accordée par l'une des dispositions de la directive 2003/96, sauf dans le cas où l'absence de ce remboursement entraînerait une violation du principe d'égalité de traitement ou de l'article 17 de la Charte, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier à la lumière des circonstances de l'espèce.

<sup>45</sup> JO 2007, C 303, p. 17.

<sup>46</sup> Voir arrêt du 21 mai 2019, Commission/Hongrie (Usufruits sur terres agricoles) (C-235/17, EU:C:2019:432, point 72).

<sup>47</sup> Cour EDH, 9 mars 2006, Eko-Elda AVEE c. Grèce (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, § 26 et 27 ainsi que jurisprudence citée).

<sup>48</sup> Cour EDH, 9 mars 2006, Eko-Elda AVEE c. Grèce (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, § 29 et 30 ainsi que jurisprudence citée).

<sup>49</sup> Cour EDH, 9 mars 2006, Eko-Elda AVEE c. Grèce (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, § 31).

## Conclusion

88. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre comme suit à la question préjudicielle posée par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) :

Le droit de l'Union n'exige pas le remboursement, avec intérêts, d'une taxe indûment versée, lorsque la détermination incorrecte de la taxe résulte de la non-application par l'administration fiscale d'une réduction du taux de taxation, à laquelle l'assujetti avait droit et qui était prévue par le droit national sur le fondement de la faculté accordée aux États membres par l'une des dispositions 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, sauf dans le cas où l'absence de ce remboursement entraînerait une violation du principe d'égalité de traitement ou de l'article 17 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier à la lumière des circonstances de l'espèce.