



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

22 juin 2023\*

« Renvoi préjudiciel – Taxation des produits énergétiques et de l’électricité – Directive 2003/96/CE – Article 14, paragraphe 1, sous a) – Exonération des produits énergétiques utilisés pour produire de l’électricité – Dérogation – Taxation des produits énergétiques pour des “raisons ayant trait à la protection de l’environnement” – Portée »

Dans l’affaire C-833/21,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par l’Audiencia Nacional (Cour centrale, Espagne), par décision du 14 décembre 2021, parvenue à la Cour le 31 décembre 2021, dans la procédure

**Endesa Generación SAU**

contre

**Tribunal Económico Administrativo Central,**

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. E. Regan, président de chambre, MM. D. Gratsias, M. Ilešič, I. Jarukaitis et Z. Csehi (rapporteur), juges,

avocat général : M. A. Rantos,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour Endesa Generación SAU, par M. M. García Arana, procurador, et M<sup>e</sup> P. González-Gaggero, abogado,
- pour le gouvernement espagnol, par M. A. Ballesteros Panizo et M<sup>me</sup> A. Gavela Llopis, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par M<sup>mes</sup> A. Armenia et I. Galindo Martín, en qualité d’agents,

\* Langue de procédure : l’espagnol.

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 2 février 2023,  
rend le présent

### Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 14, paragraphe 1, sous a), 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 Endesa Generación SAU (ci-après « Endesa ») au Tribunal Económico Administrativo Central (tribunal económico-administratif central Espagne) (ci-après le « TEAC ») au sujet d'une décision de ce dernier relative à la taxation du charbon consommé par une centrale thermique appartenant à cette société pour produire de l'énergie électrique.

### Le cadre juridique

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

##### *La directive 2003/96*

- 3 Les considérants 3 à 7, 11 et 12 de la directive 2003/96 sont ainsi libellés :
  - « (3) Le bon fonctionnement du marché intérieur et la réalisation des objectifs des autres politiques communautaires nécessitent que des niveaux minima de taxation soient fixés au niveau communautaire pour la plupart des produits énergétiques, y compris l'électricité, le gaz naturel et le charbon.
  - (4) D'importants écarts entre les niveaux nationaux de taxation de l'énergie appliqués par les États membres pourraient s'avérer préjudiciables au bon fonctionnement du marché intérieur.
  - (5) La fixation à des niveaux appropriés des minima communautaires de taxation peut permettre de diminuer les écarts actuels entre les niveaux nationaux de taxation.
  - (6) Conformément à l'article 6 du traité, 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 [européenne].
  - (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.

[...]

- (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. »

4 L'article 1<sup>er</sup> de la directive 2003/96 dispose :

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

5 L'article 10 de cette directive est libellé comme suit :

« 1. À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004, les niveaux minima de taxation applicables à l'électricité sont fixés conformément à l'annexe I, tableau C.

2. Au-dessus des niveaux minima de taxation visés au paragraphe 1, les États membres auront la possibilité de déterminer l'assiette fiscale applicable, à condition qu'ils respectent 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)]. »

6 Aux termes de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 :

« Outre les dispositions générales de la directive [92/12] 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 ».

7 L'annexe I, tableau C, de la directive 2003/96, intitulé « Niveaux minima de taxation applicables aux combustibles et à l'électricité », vise, notamment, la houille et le coke.

*La directive 2008/118/CE*

- 8 L'article 1<sup>er</sup> de la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12), disposait :

« 1. La présente directive établit le régime général des droits d'accise frappant directement ou indirectement la consommation des produits suivants, ci-après dénommés "produits soumis à accise" :

a) les produits énergétiques et l'électricité relevant de la directive [2003/96] ;

[...]

2. Les États membres peuvent, à des fins spécifiques, prélever des taxes indirectes supplémentaires sur les produits soumis à accise, à condition que ces impositions respectent les règles de taxation communautaires applicables à l'accise ou à la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt, ces règles n'incluant pas les dispositions relatives aux exonérations.

[...] »

*Le droit espagnol*

- 9 La Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (loi 38/1992 sur les accises), du 28 décembre 1992 (BOE n° 312, du 29 décembre 1992, p. 44305), telle que modifiée par la Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (loi 15/2012 relative aux mesures fiscales pour la soutenabilité énergétique), du 27 décembre 2012 (BOE n° 312, du 28 décembre 2012, p. 88081), comporte un titre III intitulé « Accises sur le charbon », comprenant les articles 75 à 88 de celle-ci.

- 10 Aux termes de l'article 77 de la loi 38/1992, telle que modifiée par la loi 15/2012 :

« 1. La mise à la consommation du charbon dans son champ d'application territorial est soumise à la taxe.

2. Aux fins des dispositions du paragraphe précédent, les opérations suivantes sont considérées comme une "mise à la consommation" :

a) La première vente ou livraison de charbon effectuée sur le territoire après la production ou l'extraction, l'importation ou l'acquisition intracommunautaire de charbon. Sont également considérées comme première vente ou livraison les ventes ou livraisons ultérieures effectuées par des entrepreneurs qui ont l'intention de revendre le charbon et auxquels l'exonération prévue à l'article 79, paragraphe 1, de la présente loi était applicable au moment où ils l'ont acquis.

b) L'autoconsommation de charbon. Aux fins de la présente disposition, l'utilisation ou la consommation de charbon par les producteurs ou les extracteurs, les importateurs, les acheteurs intracommunautaires ou les entrepreneurs visés au point précédent est considérée comme une autoconsommation.

3. Le charbon est présumé avoir été mis à la consommation lorsque les assujettis n'apportent pas la preuve de l'utilisation du charbon produit, importé ou acquis. »
- 11 L'article 83, paragraphe 1, de la loi 38/1992, telle que modifiée par la loi 15/2012, prévoit :
- « La base d'imposition de l'accise est constituée par le rendement énergétique du charbon qui fait l'objet des opérations taxables, exprimé en gigajoules. »
- 12 L'article 84 de la loi 38/1992, telle que modifiée par la loi 15/2012, est libellé comme suit :
- « Le taux d'accise s'élève à 0,65 euro par gigajoule. »
- 13 Dans sa rédaction antérieure à la loi 15/2012, la loi 38/1992 comportait un article 79, paragraphe 3, sous a), qui exonérait les opérations constituant une mise à la consommation de charbon utilisé dans la production d'électricité et cogénération d'électricité et de chaleur. Cette disposition a été supprimée par la loi 15/2012.
- 14 La loi 15/2012 a également créé trois nouvelles taxes portant sur la valeur de la production de l'énergie électrique, sur la production du combustible nucléaire et des déchets et sur le stockage de ces derniers, a introduit une redevance sur l'utilisation des eaux intérieures pour la production d'électricité et a modifié le taux d'imposition de la taxe sur le gaz naturel.
- 15 Cette loi, selon son préambule, « vise à harmoniser notre système fiscal avec une utilisation [de l'énergie] plus efficace et respectueuse de l'environnement et de la durabilité, qui sont les valeurs inspirant cette réforme de la fiscalité, ledit système s'inscrivant ainsi dans le prolongement des principes de base régissant la politique fiscale, énergétique et, naturellement, environnementale de l'Union européenne. »
- 16 Aux termes de la seconde disposition additionnelle de ladite loi :
- « Dans les lois relatives au budget général de l'État de chaque année, un montant équivalent à la somme des éléments suivants sera affecté au financement des coûts du système électrique [...] :
- a) L'estimation des recettes annuelles provenant des impôts et taxes inclus dans la présente loi.
- b) Le revenu estimé de la mise aux enchères des droits d'émission de gaz à effet de serre, avec un maximum de 500 millions d'euros. »

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

- 17 Endesa est une entreprise dont l'activité consiste à produire de l'énergie électrique en consommant, notamment, du charbon qu'elle acquiert par l'intermédiaire d'une société liée. Cette dernière société a déclaré bénéficiaire, sur le plan fiscal, de l'exonération de la taxe sur le charbon pour les lots de charbon achetés qui sont destinés à la revente, la consommation constituant le fait générateur de cette taxe.

- 18 À la suite d'un contrôle fiscal au titre de l'exercice 2013 concernant la centrale thermique Litoral de Almería (Espagne), qui appartient à Endesa, l'inspection des impôts, estimant que le charbon acquis par Endesa devait être taxé au motif qu'il était destiné à la consommation pour la production d'électricité, a émis un avis d'imposition à l'égard de cette société fixant une imposition majorée, assortie d'intérêts de retard pour les montants restant dus.
- 19 Cette autorité a, d'une part, considéré que la base imposable de la taxe sur le charbon devait être déterminée en fonction du pouvoir calorifique supérieur du charbon, indépendamment de l'énergie effectivement utilisée pour la production d'électricité. Elle a, d'autre part, estimé que des lots de charbon qui avaient été déclarés comme étant destinés à la revente avaient été consommés afin de produire de l'électricité, cette consommation constituant le fait générateur de la taxe et rendant celle-ci exigible.
- 20 Le 7 avril 2016, Endesa a introduit une réclamation administrative auprès du TEAC contre cet avis en contestant, premièrement, la détermination du montant de la taxe sur le charbon sur la base du pouvoir calorifique supérieur du charbon, deuxièmement, la taxation de 268 717,98 tonnes de charbon que son fournisseur avait déclarées comme étant exonérées au motif qu'elles étaient destinées à la revente et ont ensuite été utilisées par Endesa pour la production d'électricité, troisièmement, la détermination des stocks comptables destinés à l'autoconsommation au 31 décembre 2012 et, quatrièmement, la conformité de cette taxe au droit de l'Union s'agissant des consommations destinées à la production d'énergie électrique.
- 21 Par décision du 28 mars 2019, le TEAC a confirmé qu'il y avait lieu de retenir le pouvoir calorifique supérieur du charbon pour déterminer la base d'imposition de la taxe sur le charbon. Il a estimé que le fait de taxer des lots de charbon, qui avaient précédemment été déclarés comme étant exonérés de la taxe sur le charbon au motif qu'ils étaient destinés à la revente, ne constituait pas une double imposition, dès lors que l'acheteur les destinait à l'autoconsommation pour la production d'électricité, celle-ci constituant le fait générateur de cette taxe. Le TEAC a également considéré que l'erreur alléguée dans la déclaration des stocks de charbon n'avait pas été démontrée. En revanche, il ne s'est pas prononcé sur la conformité au droit de l'Union de la loi 15/2012, qui a supprimé l'exonération de la taxe sur le charbon pour la consommation de charbon destiné à la production d'électricité.
- 22 Endesa a introduit un recours contentieux administratif devant l'Audiencia Nacional (Cour centrale, Espagne), la juridiction de renvoi, contre cette décision, en soulevant des moyens identiques à ceux qu'elle avait invoqués devant le TEAC et en demandant que la Cour soit saisie à titre préjudiciel sur la question de la conformité au droit de l'Union de la loi 15/2012.
- 23 La juridiction de renvoi expose que la base d'imposition de la taxe sur le charbon peut être déterminée de deux manières, soit en fonction du pouvoir calorifique supérieur, entendu comme la chaleur effectivement produite, soit en fonction du pouvoir calorifique inférieur, entendu comme la chaleur effectivement utilisée. Tandis que la première dépend d'une valeur fixe, la seconde dépend de plusieurs facteurs tels que l'utilisation du charbon ou la technologie employée par le consommateur.
- 24 Cette juridiction considère que la base d'imposition de la taxe sur le charbon doit être déterminée en tenant compte du pouvoir calorifique supérieur, puisque la législation espagnole établit un taux d'imposition fixe, et que le fait générateur de cette taxe est effectivement intervenu lors de l'acquisition du charbon aux fins de production d'énergie électrique. Elle estime ainsi que les

prétentions d'Endesa ne peuvent être satisfaites que par la remise en cause de la conformité au droit de l'Union de la taxation de la consommation de charbon pour la production d'électricité en droit espagnol.

- 25 Ladite juridiction s'interroge, en particulier, sur la question de savoir si la taxe sur le charbon poursuit une finalité environnementale au sens de l'article 14, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la directive 2003/96. Elle émet, à cet égard, des doutes quant à la conformité de la taxation de la consommation de charbon utilisé pour produire de l'électricité à cette directive, en raison, d'une part, de ce que la taxe sur le charbon poursuivrait une finalité budgétaire, découlant de la seconde disposition additionnelle de la loi 15/2012, et, d'autre part, de ce que la structure de cette taxe ne refléterait pas l'objectif environnemental formulé au préambule de la loi 15/2012, puisque le produit de ladite taxe n'est pas destiné à réduire les conséquences sur l'environnement de l'utilisation du charbon dans la production d'électricité.
- 26 Dans ces conditions, l'Audiencia Nacional (Cour centrale) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) La législation nationale espagnole qui prévoit la taxation du charbon destiné à la production d'électricité et qui, bien qu'elle prétende avoir pour objectif la protection de l'environnement, n'intègre pas cette finalité dans la structure de la taxe et affecte le produit de son prélèvement au financement des coûts du système électrique est-elle conforme à l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 ?
- 2) Peut-on considérer que la structure de la taxe reflète l'objectif environnemental en ce que les taux d'accise sont fixés en fonction du pouvoir calorifique du charbon utilisé pour la production d'électricité ?
- 3) L'objectif environnemental est-il atteint par le simple fait que des taxes soient prélevées sur certains produits énergétiques non renouvelables et non sur l'utilisation de ceux qui sont considérés comme moins nocifs pour l'environnement ? »

### **Sur les questions préjudicielles**

- 27 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 14, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la directive 2003/96 doit être interprété en ce sens qu'une législation nationale prévoyant la taxation du charbon utilisé pour la production d'électricité répond à la condition, figurant à cette disposition, selon laquelle la taxe doit être instaurée « pour des raisons ayant trait à la protection de l'environnement », lorsque, bien que cette finalité a été invoquée par le législateur national, elle n'est pas intégrée dans la structure de la taxe dont le produit est affecté au financement des coûts du système électrique national, que le taux de la taxe est fixé en fonction du pouvoir calorifique du charbon utilisé et que l'utilisation d'autres produits énergétiques considérés comme moins nocifs pour l'environnement n'est pas taxée.
- 28 Conformément à l'article 14, paragraphe 1, sous a), première phrase, de la directive 2003/96, les États membres exonèrent 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, 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. Toutefois, aux termes de la deuxième phrase de cette

disposition, 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 cette directive. Dans ce cas, conformément à la troisième phrase de ladite disposition, 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 de ladite directive.

- 29 La directive 2003/96 a pour objet, ainsi qu'il ressort des considérants 3 à 5 et de l'article 1<sup>er</sup> de celle-ci, la fixation d'un régime de taxation harmonisé des produits énergétiques et de l'électricité, dans le cadre duquel la taxation est la règle, conformément aux modalités fixées par cette directive (arrêt du 9 mars 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, point 24 et jurisprudence citée).
- 30 En prévoyant un régime de taxation harmonisé des produits énergétiques et de l'électricité, ladite directive vise à promouvoir le bon fonctionnement du marché intérieur dans le secteur de l'énergie, en évitant, notamment, les distorsions de concurrence (arrêt du 9 mars 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, point 35 et jurisprudence citée).
- 31 À cette fin, s'agissant de la production d'électricité, le législateur de l'Union a fait le choix, ainsi qu'il ressort, notamment, de la page 5 de l'exposé des motifs de la proposition de directive du Conseil restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques (JO 1997, C 139, p. 14), d'imposer aux États membres, conformément à l'article 1<sup>er</sup> de la directive 2003/96, la taxation de l'électricité produite, les produits énergétiques utilisés pour la production de celle-ci devant, corrélativement, être exonérés de la taxation, et cela dans le but d'éviter la double taxation de l'électricité (arrêt du 9 mars 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, point 36 et jurisprudence citée).
- 32 Certes, la directive 2003/96 n'exclut pas tout risque de double taxation, dès lors qu'un État membre, conformément à l'article 14, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de cette directive, peut taxer les produits énergétiques utilisés pour produire de l'électricité pour des raisons ayant trait à la protection de l'environnement (voir, en ce sens, arrêt du 4 juin 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, point 51). Par cette disposition, le législateur de l'Union a ainsi explicitement entendu permettre aux États membres de déroger au régime d'exonération obligatoire instauré par la directive 2003/96 (voir, en ce sens, arrêt du 16 octobre 2019, UPM France, C-270/18, EU:C:2019:862, point 52 et jurisprudence citée).
- 33 En effet, il convient de relever à cet égard que cette directive vise également, ainsi qu'il ressort de ses considérants 6, 7, 11 et 12, à encourager des objectifs de politique environnementale (arrêt du 30 janvier 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, point 32 et jurisprudence citée).
- 34 Toutefois, la directive 2003/96 n'a pas pour objet d'instituer des exonérations à caractère général. Aussi, dès lors que l'article 14, paragraphe 1, de cette directive énonce de manière limitative les exonérations obligatoires s'imposant aux États membres dans le cadre de la taxation des produits énergétiques et de l'électricité, ses dispositions ne sauraient être interprétées de manière extensive, sous peine de priver la taxation harmonisée instituée par ladite directive de tout effet utile (arrêt du 9 mars 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, point 30 et jurisprudence citée).
- 35 Cette interprétation s'applique en particulier, ainsi que l'a fait observer M. l'avocat général au point 37 de ses conclusions, à l'égard de la faculté conférée aux États membres par l'article 14, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la directive 2003/96 de déroger à l'exonération

obligatoire de la taxation des produits énergétiques utilisés pour la production d'électricité. En effet, ainsi qu'il a été rappelé aux points 29 et 31 du présent arrêt, la directive 2003/96 vise à instaurer un régime de taxation harmonisé des produits énergétiques et de l'électricité dans le cadre duquel la taxation est la règle, étant entendu que cette taxation n'intervient qu'une seule fois dans le but d'éviter la double taxation de l'électricité. La faculté de taxer les produits énergétiques utilisés pour la production d'électricité pour des raisons ayant trait à la protection de l'environnement constitue donc une dérogation au principe de taxation unique de l'énergie électrique.

- 36 Estimant que la Cour ne s'est pas encore prononcée sur la question de savoir dans quelles conditions une taxe sur les produits énergétiques utilisés pour produire de l'électricité peut être considérée, au sens de l'article 14, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la directive 2003/96, comme étant prélevée « pour des raisons ayant trait à la protection de l'environnement », la juridiction de renvoi se demande si elle peut avoir recours aux critères que la Cour a développés dans sa jurisprudence sur la notion de « fins spécifiques », au sens de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de la directive 2008/118, également pour l'application de l'article 14, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la directive 2003/96.
- 37 Conformément à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de la directive 2008/118, les États membres peuvent prélever des taxes indirectes supplémentaires sur les produits soumis à accise à deux conditions. D'une part, de telles taxes doivent être prélevées à des fins spécifiques et, d'autre part, ces impositions doivent respecter les règles de taxation de l'Union applicables à l'accise ou à la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, ainsi que pour le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt.
- 38 Seule la première de ces conditions est visée dans la décision de renvoi. À cet égard, il ressort de la jurisprudence de la Cour que relève des fins spécifiques, au sens de cette disposition, toute finalité autre que purement budgétaire (arrêt du 5 mars 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, point 37, et ordonnance du 7 février 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, point 23).
- 39 Cependant, dès lors que toute taxe poursuit nécessairement une finalité budgétaire, la seule circonstance qu'une taxe vise une telle finalité ne saurait, sauf à priver l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de la directive 2008/118 de tout effet utile, conduire à considérer que cette taxe ne peut poursuivre également une finalité spécifique au sens de cette disposition (voir, en ce sens, arrêt du 5 mars 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, point 38, et ordonnance du 7 février 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, point 24).
- 40 En outre, si l'affectation prédéterminée du produit d'une taxe au financement de l'exercice, par les autorités d'un État membre, de compétences qui leur sont dévolues peut constituer un élément à prendre en compte afin d'identifier l'existence d'une fin spécifique, une telle affectation, qui relève d'une simple modalité d'organisation interne du budget d'un État membre, ne saurait, en tant que telle, constituer un élément suffisant, tout État membre pouvant décider d'affecter, quelle que soit la finalité poursuivie, le produit d'une taxe au financement de dépenses déterminées. S'il en était autrement, toute finalité pourrait être qualifiée de fin spécifique au sens de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de la directive 2008/118, ce qui priverait l'accise harmonisée instituée par cette directive de tout effet utile et irait à l'encontre du principe selon lequel une disposition dérogatoire, telle que cet article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, doit faire l'objet d'une interprétation stricte (arrêt du 5 mars 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, point 39, et ordonnance du 7 février 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, point 26).

- 41 Ainsi, afin d'être considérée comme poursuivant une finalité spécifique, au sens de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de la directive 2008/118, une taxe dont les recettes font l'objet d'une affectation prédéterminée doit viser, par elle-même, à assurer la finalité spécifique invoquée, de telle sorte qu'il existe un lien direct entre l'utilisation des recettes et la finalité de l'imposition en question (voir, en ce sens, arrêt du 5 mars 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, point 41, et ordonnance du 7 février 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, point 25).
- 42 En l'absence d'un tel mécanisme d'affectation prédéterminée des recettes, une taxe frappant des produits soumis à accise ne saurait être considérée comme poursuivant une fin spécifique, au sens de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de la directive 2008/118, que si cette redevance est conçue, en ce qui concerne sa structure, notamment la matière imposable ou le taux d'imposition, d'une manière telle qu'elle influence le comportement des contribuables dans un sens permettant la réalisation de la fin spécifique invoquée, notamment en taxant fortement les produits considérés afin de décourager leur consommation (arrêt du 5 mars 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, point 42, et ordonnance du 7 février 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, point 27).
- 43 Tandis qu'Endesa estime que cette jurisprudence relative à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de la directive 2008/118 est transposable à l'article 14, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la directive 2003/96, le gouvernement espagnol fait valoir que les deux régimes d'imposition que ces dispositions instituent ne sont pas suffisamment comparables. La Commission européenne, quant à elle, considère qu'il n'y a pas lieu de vérifier, dans le cadre de l'application de cet article 14, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, s'il existe un lien direct entre l'utilisation des recettes et la finalité de la taxation en question, au sens de la jurisprudence relative à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de la directive 2008/118, pour déterminer si un État membre a dérogé à l'exonération obligatoire des produits énergétiques « pour des raisons ayant trait à la protection de l'environnement ». Cela étant, elle est d'avis que le critère, retenu par cette jurisprudence, concernant la structure de la taxe est un élément pertinent dans le cadre de cet examen, dans la mesure où cette structure est effectivement de nature à encourager l'utilisation de produits énergétiques moins nocifs pour l'environnement.
- 44 À cet égard, il convient d'observer que les régimes de taxation issus, d'une part, de l'article 14, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la directive 2003/96 et, d'autre part, de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de la directive 2008/118 présentent certes des différences, notamment en ce que le premier de ces régimes constitue une dérogation à une exonération obligatoire, tandis que le second concerne une taxation supplémentaire par rapport à celle dont les produits soumis à accise font déjà l'objet.
- 45 Cela étant, les « raisons ayant trait à la protection de l'environnement », au sens de l'article 14, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la directive 2003/96, sont susceptibles de relever de la catégorie des « fins spécifiques », au sens de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de la directive 2008/118, en ce qu'une taxe prélevée pour de telles raisons poursuit précisément la finalité spécifique de contribuer à la protection de l'environnement.
- 46 Dans ces conditions, il y a lieu de considérer qu'une taxe est prélevée « pour des raisons ayant trait à la protection de l'environnement », au sens de l'article 14, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la directive 2003/96, lorsqu'il existe un lien direct entre l'utilisation des recettes et la finalité de la taxation en question ou lorsque cette taxe, sans poursuivre une finalité purement budgétaire, est conçue, en ce qui concerne sa structure, notamment la matière imposable ou le taux d'imposition, d'une manière telle qu'elle influence le comportement des contribuables dans

un sens permettant d'assurer une meilleure protection de l'environnement, par exemple en taxant fortement les produits visés afin de décourager leur consommation ou en encourageant l'utilisation d'autres produits dont les effets sont, en principe, moins nocifs pour l'environnement.

- 47 Lorsque la Cour est saisie d'un renvoi préjudiciel visant à déterminer si une taxe instaurée par un État membre est prélevée « pour des raisons ayant trait à la protection de l'environnement », au sens de l'article 14, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la directive 2003/96, sa fonction consiste davantage à éclairer la juridiction de renvoi sur les critères dont la mise en œuvre permettra à cette dernière de déterminer si cette taxe est effectivement prélevée pour de telles raisons qu'à procéder elle-même à cette évaluation, et ce d'autant plus qu'elle ne dispose pas nécessairement de tous les éléments indispensables à cet égard (voir, par analogie, ordonnance du 7 février 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, point 28 et jurisprudence citée).
- 48 En l'occurrence, il y a lieu de relever, tout d'abord, que la juridiction de renvoi se demande si le législateur espagnol, en dérogeant à l'exonération obligatoire de la taxation du charbon utilisé pour la production d'électricité, a effectivement cherché à protéger l'environnement, eu égard à la circonstance que, selon elle, cette finalité n'est pas intégrée dans la structure de la taxe, dont le produit est affecté au financement des coûts du système électrique national.
- 49 À cet égard, s'il est vrai qu'il résulte du préambule de la loi 15/2012 que ce législateur a entendu, en adoptant cette loi modificative, harmoniser le « système fiscal [espagnol] avec une utilisation [de l'énergie] plus efficace et respectueuse de l'environnement et de la durabilité », encore faut-il, afin que cette motivation ne soit pas qu'apparente, qu'elle se trouve confirmée par les effets que cette taxation est susceptible d'avoir dans la réalité.
- 50 S'agissant des doutes exprimés par la juridiction de renvoi quant à l'affectation des recettes de la taxe au financement des coûts du système électrique national, il convient de relever, d'une part, que l'application de l'article 14, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la directive 2003/96 ne requiert pas nécessairement, ainsi qu'il ressort des points 42 et 45 du présent arrêt, un lien direct entre l'utilisation des recettes et la finalité de la taxation en question. D'autre part, lorsqu'elle apprécie la structure de la taxe concernée, la juridiction de renvoi peut être amenée à tenir compte d'un faisceau d'éléments, dont les caractéristiques et les modalités de mise en œuvre de la taxe ainsi que la manière dont cette taxe influe ou est censée influencer sur le comportement des contribuables. Dans la mesure où les recettes de ladite taxe sont utilisées à des fins tenant à la mise à niveau de ce système pour parvenir à atteindre les objectifs en matière environnementale que l'Union s'est fixée, y compris la réduction des émissions de gaz à effet de serre et la neutralité climatique, de tels éléments sont susceptibles de confirmer que la taxe poursuit effectivement un objectif de protection de l'environnement.
- 51 En outre, ainsi que la Commission l'a fait observer, compte tenu de la diminution probable de l'utilisation du charbon dans la production d'électricité, les conséquences budgétaires à long terme de la taxation du charbon utilisé pour la production d'électricité doivent être mises en perspective avec les effets de cette taxation sur l'environnement. Selon cette institution, la dérogation à l'exonération obligatoire peut être comparée à d'autres mesures ayant un « double résultat », à savoir à la fois contribuer au budget et influencer les comportements. De telles mesures sont susceptibles de procurer, lors de leur introduction, des recettes budgétaires importantes qui, sur le long terme et lorsqu'elles atteignent leur objectif de protection de l'environnement, se réduisent au fur et à mesure que les contribuables adaptent leurs comportements.

- 52 Ensuite, la juridiction de renvoi se demande s'il est possible de considérer que la structure de la taxe reflète l'objectif environnemental annoncé dans le préambule de la loi 15/2012 en ce que les taux d'accise sont fixés en fonction du pouvoir calorifique du charbon utilisé pour la production d'électricité.
- 53 À cet égard, il ressort de l'article 10, paragraphe 1, de la directive 2003/96 que, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004, les niveaux minima de taxation applicables à l'électricité sont fixés conformément à l'annexe I, tableau C, de cette directive, pour la consommation professionnelle et non professionnelle. Or, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 55 de ses conclusions, s'agissant de la houille et du coke, plusieurs versions linguistiques de ce tableau C, intitulé « Niveaux minima de taxation applicables aux combustibles et à l'électricité », font explicitement référence au « pouvoir calorifique brut » de la houille et du coke. Dès lors, même si la version en langue espagnole dudit tableau C ne fait pas mention de ce pouvoir calorifique, le fait que le législateur espagnol ait pris comme référence celui-ci pour la taxation de l'utilisation du charbon ne conduit pas à considérer que la taxe sur le charbon n'a pas été adoptée pour des raisons ayant trait à la protection de l'environnement.
- 54 Enfin, la juridiction de renvoi se demande si l'objectif environnemental est atteint par le simple fait que des taxes sont prélevées sur certains produits énergétiques non renouvelables et non sur l'utilisation de ceux qui sont considérés comme moins nocifs pour l'environnement.
- 55 À cet égard, il y a lieu de souligner que l'examen d'une taxe doit en principe être réalisé au cas par cas, au regard des particularités et des caractéristiques propres à la taxe concernée. Dès lors qu'une taxe décourage la consommation d'un produit nocif pour l'environnement, il convient de considérer qu'elle participe à la protection de l'environnement.
- 56 Partant, le seul fait que, comme Endesa le fait valoir, le gouvernement espagnol a réintroduit une exonération de taxation pour les hydrocarbures utilisés pour la production d'électricité, alors que le charbon utilisé à cette même fin est taxé, ne démontre pas en soi l'absence de réelle finalité environnementale de la dérogation à l'exonération obligatoire de la taxation du charbon utilisé pour la production d'électricité.
- 57 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 14, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la directive 2003/96 doit être interprété en ce sens qu'une législation nationale prévoyant la taxation du charbon utilisé pour la production d'électricité répond à la condition, figurant à cette disposition, selon laquelle la taxe doit être instaurée « pour des raisons ayant trait à la protection de l'environnement », lorsqu'il existe un lien direct entre l'utilisation des recettes et la finalité de la taxation en question ou lorsque cette taxe, sans poursuivre une finalité purement budgétaire, est conçue, en ce qui concerne sa structure, notamment la matière imposable ou le taux d'imposition, d'une manière telle qu'elle influence le comportement des contribuables dans un sens permettant d'assurer une meilleure protection de l'environnement.

### **Sur les dépens**

- 58 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 :

**L'article 14, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la directive 2003/96/CE du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité,**

**doit être interprété en ce sens que :**

**une législation nationale prévoyant la taxation du charbon utilisé pour la production d'électricité répond à la condition, figurant à cette disposition, selon laquelle la taxe doit être instaurée « pour des raisons ayant trait à la protection de l'environnement », lorsqu'il existe un lien direct entre l'utilisation des recettes et la finalité de la taxation en question ou lorsque cette taxe, sans poursuivre une finalité purement budgétaire, est conçue, en ce qui concerne sa structure, notamment la matière imposable ou le taux d'imposition, d'une manière telle qu'elle influence le comportement des contribuables dans un sens permettant d'assurer une meilleure protection de l'environnement.**

Signatures