

**Affaire C-100/20**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

26 février 2020

**Jurisdiction de renvoi :**

Bundesfinanzhof (Allemagne)

**Date de la décision de renvoi :**

19 novembre 2019

**Partie demanderesse et demanderesse en « Revision » :**

XY

**Partie défenderesse et défenderesse en « Revision » :**

Hauptzollamt B

---

[OMISSIS]

**BUNDESFINANZHOF (Cour fédérale des finances, Allemagne)**

**ORDONNANCE**

Dans le litige opposant

XY

partie demanderesse et demanderesse en « Revision » (ci-après la « demanderesse »)

représentée par :

A

au

Hauptzollamt B (bureau principal des douanes de B)

partie défenderesse et défenderesse en « Revision » (ci-après le bureau principal des douanes)

ayant pour objet la taxe sur l'électricité – des intérêts sur les sommes remboursées

la septième chambre

lors de l'audience du 19 novembre 2019, a ainsi statué :

#### Dispositif

1. La Cour de justice de l'Union européenne est saisie à titre préjudiciel de la question suivante : **[Or. 2]**

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/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) 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 ?

2. [OMISSIS].

#### Motifs

##### I.

- 1 La demanderesse, une entreprise manufacturière, a consommé du courant alternatif non taxé provenant du réseau d'approvisionnement et l'a placé dans des accumulateurs. Dans sa déclaration relative à la taxe sur l'électricité au titre de l'année 2010, elle a déclaré ce volume d'électricité à titre de consommation propre et a opté pour le taux de taxe réduit prévu à l'article 9, paragraphe 3, du Stromsteuergesetz (loi relative à la taxe sur l'électricité), dans sa version du 19 décembre 2008 (Bundesgesetzblatt I 2008, 2794). Le bureau principal des douanes a cependant taxé ce volume d'électricité au taux de taxe normal et a adopté un avis de taxe sur l'électricité qui s'écartait de la déclaration de taxe. La requérante a présenté une réclamation contre cet avis. Elle a payé des acomptes mensuels de taxe sur l'électricité au titre de l'année 2010.
- 2 Après qu'il a été constaté, dans le cadre d'une procédure juridictionnelle relative à l'année 2006, que le taux réduit prévu à l'article 9, paragraphe 3, de la loi relative à la taxe sur l'électricité était applicable, le bureau principal des douanes a aussi modifié la taxe sur l'électricité telle qu'elle avait été fixée au titre de l'année 2010 et a alors également taxé de manière réduite le volume d'électricité ayant été placé dans les accumulateurs au cours de cette même année.

- 3 En décembre 2014, la requérante a demandé que la taxe sur l'électricité remboursée au titre de l'année civile 2010 soit majorée d'intérêts, ce que le bureau principal des douanes a refusé.
- 4 Le Finanzgericht (tribunal des finances) a jugé que la demanderesse n'avait droit au paiement des intérêts demandés ni en vertu du droit national ni en vertu du droit de l'Union. Selon le Finanzgericht, le droit de l'Union n'impose pas de majorer d'intérêts la taxe sur l'électricité remboursée ne serait-ce qu'en raison du fait que la consommation d'électricité destinée à charger les accumulateurs n'entre pas dans le champ d'application de la directive 2003/96/CE du Conseil, [Or. 3] du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, dans la version de la directive 2004/75/CE du Conseil, du 29 avril 2004, modifiant la directive 2003/96/CE en ce qui concerne la possibilité pour Chypre d'appliquer, à titre temporaire, des niveaux réduits de taxation ou des exonérations aux produits énergétiques et à l'électricité (JO 2004, L 157, p. 100). Selon le Finanzgericht, indépendamment de cela, la requérante s'est vu refuser à tort une réduction de taxe qui, selon le droit de l'Union, n'a qu'un caractère facultatif et pour lequel celui-ci n'impose pas d'exigences contraignantes.
- 5 La requérante a formé un pourvoi en « Revision » contre ce jugement. Selon elle, il convient, conformément à la jurisprudence de la Cour, de rembourser non seulement les taxes perçues en violation du droit de l'Union, mais également d'éventuels désavantages en matière d'intérêts, et ce également dans le cas de l'application de réductions de taxe facultatives. Indépendamment de cela, le chargement d'une batterie constitue une opération réversible qui n'est pas comparable à un procédé de fabrication électrolytique tel que requis à l'article 2, paragraphe 4, sous b), troisième tiret, de la directive 2003/96 et à l'article 9 bis, paragraphe 1, point 1, de la loi relative à la taxe sur l'électricité.

## II.

- 6 La chambre de recours sursoit à statuer sur le recours en « Revision » dont elle est saisie [omissis] et, conformément à l'article 267 TFUE, saisit la Cour de la question préjudicielle suivante :
- 7 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 ?

## III.

8 La chambre considère que la solution du litige dépend des dispositions de la directive 2003/96. L'interprétation de cette directive fait l'objet de doutes qui sont décisifs pour la solution du litige.

9 Le droit de l'Union applicable :

L'article 2 de la directive 2003/96 est ainsi libellé : **[Or. 4]**

« 1. [...]

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

3. [...]

4. La présente directive ne s'applique pas :

a) [...]

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

– [...]

– [...]

– [...]

– électricité utilisée principalement pour la réduction chimique et l'électrolyse ainsi que dans les procédés métallurgiques,

[...] ».

10 L'article 17 de la directive 2003/96 est ainsi libellé :

« 1. 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 la consommation de produits énergétiques utilisés pour le chauffage ou pour les besoins prévus à l'article 8, paragraphe 2, points b) et c), et d'électricité dans les cas suivants :

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

2. Nonobstant l'article 4, paragraphe 1, les États membres peuvent appliquer un niveau de taxation allant jusqu'à zéro aux produits énergétiques et à l'électricité tels que définis à l'article 2, lorsqu'ils sont utilisés par des entreprises grandes consommatrices d'énergie telles que définies au paragraphe 1.

3. Nonobstant l'article 4, paragraphe 1, les États membres peuvent appliquer un niveau de taxation représentant 50 % des niveaux minima fixés dans la présente

directive aux produits énergétiques et à l'électricité tels que définis à l'article 2, lorsqu'ils sont utilisés par des entreprises, telles que définies à l'article 11, qui ne sont pas des entreprises grandes consommatrices d'énergie telles que définies au paragraphe 1 ».

- 11 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) est ainsi libellé :

« 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/CE ;

[...] » [Or. 5]

- 12 Le droit national applicable :

L'article 3 (tarif de la taxe) de la loi relative à la taxe sur l'électricité se lit ainsi :

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

L'article 9 (exonérations et réductions de taxes), paragraphe 3, de la loi relative à la taxe sur l'électricité est ainsi libellé :

« 3. 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 ».

#### IV.

- 13 L'appréciation juridique du litige soulève des doutes au regard du droit de l'Union. Il importe de savoir si, en vertu de la jurisprudence de la Cour, un droit au remboursement de la taxe sur l'électricité doit être majoré d'intérêts lorsqu'un État membre fonde ce droit sur l'application d'une réduction de taxe facultative.
- 14 1. Dans le présent litige (concernant l'année 2010), la taxe sur l'électricité est née du fait du prélèvement du courant alternatif sur le réseau d'approvisionnement, car l'électricité a été transformée en énergie chimique dans les accumulateurs et a donc été consommée. Cette consommation d'électricité est soumise à un taux de taxe réduit de 12,30 euros par mégawattheure, conformément à l'article 9, paragraphe 3, de la loi relative à la taxe sur l'électricité, et n'est pas soumise au taux de taxe normal de 20,50 euros par mégawattheure, tel que prévu à l'article 3 de cette loi. En effet, il s'agit d'un prélèvement d'électricité effectué par une entreprise manufacturière aux fins de son exploitation. Cet élément a fait

l'objet d'une décision juridictionnelle définitive pour les prélèvements d'électricité de l'année 2006.

- 15 En l'espèce, le droit au remboursement du surplus de taxe sur l'électricité versé résulte du fait que, dans un premier temps, le bureau principal des douanes a appliqué à tort le taux de taxe normal au volume d'électricité consommé et, partant, a méconnu la disposition nationale de l'article 9, paragraphe 3, de la loi relative à la taxe sur l'électricité, qui avantage fiscalement les entreprises manufacturières.
- 16 2. Cependant, l'application, à l'électricité qu'une entreprise manufacturière a prélevée du réseau d'approvisionnement aux fins de son exploitation, du taux de taxe réduit prévu à l'article 9, paragraphe 3, de la loi relative à la taxe sur l'électricité est fondée également sur l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96. En effet, ce n'est que grâce à cette disposition que les États membres ont la possibilité **[Or. 6]** d'accorder une réduction de taxe aux entreprises grandes consommatrices d'énergie. Dès lors, la juridiction de renvoi s'interroge sur le point de savoir si, en fixant dans un premier temps à l'égard de la demanderesse un montant de taxe trop élevé, le bureau principal des douanes a méconnu non seulement le droit national, mais également le droit de l'Union. À cet égard, la chambre considère que le placement d'électricité dans des accumulateurs ne constitue pas, au sens de l'article 2, paragraphe 4, sous b), troisième tiret, de la directive 2003/96, une électrolyse qui serait d'emblée soustraite au champ d'application de cette directive. Cela est confirmé par la décision d'exécution (UE) 2016/2266 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). Cette décision n'aurait pas été nécessaire si le chargement d'accumulateurs devait être considéré comme une électrolyse et, partant, ne relevait de toute façon pas de la directive 2003/96.
- 17 Par l'arrêt du 18 janvier 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17) [omissis], la Cour a jugé, s'agissant de la portée de l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96, qu'il ressort des considérants 9 et 11 de cette directive que celle-ci vise à laisser aux États membres une certaine marge pour définir et mettre en œuvre des politiques adaptées aux contextes nationaux et que les régimes instaurés dans le cadre de la mise en œuvre de ladite directive relèvent de la compétence de chacun des États membres. Ainsi, il est loisible aux États membres de limiter l'octroi des réductions de taxe destinées aux entreprises grandes consommatrices d'énergie aux seules entreprises d'un ou de plusieurs secteurs industriels.
- 18 Selon la chambre de renvoi, dans la mise en œuvre de l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96, les États membres disposent d'une marge d'appréciation non seulement quant à la définition des catégories d'entreprises bénéficiaires, mais également quant au niveau du taux de taxe, pour autant que ce taux ne soit pas inférieur à d'éventuels seuils fixés par le droit de l'Union. En

effet, ce n'est que de cette manière que les motifs invoqués par le législateur de l'Union dans les considérants susmentionnés peuvent être transposés.

- 19 L'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 constitue donc une réduction de taxe facultative que les États membres peuvent accorder aux assujettis. Il n'existe donc pas, en vertu de cette disposition, d'obligation de favoriser fiscalement les entreprises à grande consommation d'énergie. À cet égard, l'article 17 de cette directive se distingue des exonérations de taxe obligatoires prévues à l'article 14 de ladite directive, que les États membres sont tenus d'octroyer et dont un assujetti peut directement se prévaloir dans le cas d'une transposition en droit national qui n'a pas été faite dans les délais [Or. 7] (arrêt du 7 mars 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168 [OMISSIS]).
- 20 3. D'où la question de savoir si un droit à un remboursement de la taxe sur l'électricité qui est fondé sur une réduction de taxe (seulement) facultative [en l'espèce, l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96] doit être majoré d'intérêts de la même manière qu'un droit à un remboursement de cette taxe qui est fondé sur une exonération ou une réduction de taxe obligatoires.
- 21 a) En vertu de la jurisprudence de la Cour, lorsqu'un État membre a prélevé des taxes en violation des règles du droit de l'Union, les justiciables ont droit au remboursement non seulement de l'impôt indûment perçu, mais également des montants payés à cet État ou retenus par celui-ci en rapport direct avec cet impôt. Cela comprend également les pertes constituées par l'indisponibilité de sommes d'argent à la suite de l'exigibilité prématurée de l'impôt (arrêts du 19 juillet 2012, Littlewoods Retail e.a., C-591/10, EU:C:2012:478, point 25, [OMISSIS], du 27 septembre 2012, Zuckerfabrik Jülich e.a., C-113/10, C-147/10 et C-234/10, EU:C:2012:591, point 65 [OMISSIS], du 18 avril 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, point 21 [OMISSIS], du 15 octobre 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, point 28 [OMISSIS], et du 18 janvier 2017, Wortmann, C-365/15, EU:C:2017:19, points 37 et s. [OMISSIS]).
- 22 Partant, il peut être déduit du droit de l'Union le principe selon lequel les États membres sont tenus de rembourser, majorées d'intérêts, les taxes perçues en violation du droit de l'Union. À cet égard, en l'absence de législation de l'Union, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de prévoir les conditions dans lesquelles de tels intérêts doivent être versés, notamment le taux et le mode de calcul de ces intérêts. Ces conditions doivent respecter les principes d'équivalence et d'effectivité, c'est-à-dire qu'elles ne doivent pas être moins favorables que celles concernant des réclamations semblables fondées sur des dispositions de droit interne ni aménagées de manière à rendre pratiquement impossible l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (arrêts du 19 juillet 2012, Littlewoods Retail e.a., C-591/10, EU:C:2012:478, points 26 et 27, [OMISSIS], du 27 septembre 2012, Zuckerfabrik Jülich e.a., C-113/10, C-147/10 et C-234/10, EU:C:2012:591, points 61 et 66 [OMISSIS], du 18 avril 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, points 22 et 23 [OMISSIS], et

du 6 octobre 2015, Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, point 2[6] [OMISSIS]).  
**[Or. 8]**

- 23 Le fait que la directive 2003/96 est un acte de l'Union qui a nécessité une transposition en droit national ne s'oppose pas à ce que la taxe sur l'électricité remboursée soit majorée d'intérêts. En effet, dans l'arrêt du 19 juillet 2012, Littlewoods Retail e.a. (C-591/10, EU:C:2012:478, points 26 et 27, [OMISSIS]), la Cour a considéré que cela ne justifiait précisément pas d'exclure un droit à des intérêts (sur le droit au paiement d'intérêts de retard s'agissant de la TVA versée en surplus, voir arrêt du 24 octobre 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686 [OMISSIS]).
- 24 b) La juridiction de renvoi tend à considérer que les dispositions du droit de l'Union ne sont pas méconnues lorsque le droit au remboursement de la taxe résulte d'une application erronée du droit national qui a été adopté par un État membre dans le cadre de l'exercice d'une marge d'appréciation conférée par le droit de l'Union et d'une règle facultative imposée par celui-ci.
- 25 Il ressort de la jurisprudence de la Cour que l'étendue de la marge d'appréciation dont disposent les États membres pour la transposition en droit national d'une exception ou d'une limitation doit être appréciée au cas par cas, en fonction notamment des termes de cette disposition (arrêt du 29 juillet 2019, Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, point 25 [OMISSIS]).
- 26 Or, l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 ne contient des règles que s'agissant de la définition des entreprises grandes consommatrices d'énergie. Mais le soin même de prévoir un taux de taxe réduit pour ces entreprises est laissé aux États membres. En outre, le litige au principal ne porte pas sur la question de savoir si l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 a été transposé en droit national d'une manière conforme à la directive. Au contraire, en l'espèce, le bureau principal des douanes a fixé initialement un montant de taxe sur l'électricité trop élevé en raison du fait qu'il a considéré à tort que les conditions d'octroi du taux de taxe réduit prévu à l'article 9, paragraphe 3, de la loi relative à la taxe sur l'électricité n'étaient pas réunies.
- 27 En outre, par l'autorisation d'un taux de taxe réduit pour les entreprises grandes consommatrices d'énergie en vertu de l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96, il est fait exception à l'harmonisation de la taxe sur l'électricité, en laissant aux États membres le soin de déterminer si oui ou non, et dans quelle mesure, ils souhaitent prévoir un tel avantage dans leur réglementation nationale. Dans ce secteur, le législateur de l'Union estime donc que le bon fonctionnement du marché intérieur, qui doit être atteint, entre autres, par l'introduction de niveaux minima de taxation obligatoires dans la directive 2003/96 (voir, par exemple, arrêt du 2 juin 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, point 32 [OMISSIS], s'agissant de la fixation de **[Or. 9]** niveaux minima de taxation, en référence aux considérants 3 et 4 de cette directive) revêt une importance moins prépondérante.

- 28 En dehors de ces considérations de droit de l'Union, la fixation d'un montant trop élevé de taxe n'était pas due, en l'espèce, à une transposition tardive du droit de l'Union, mais à une application erronée du droit national qui avait été adopté dans le cadre de l'exercice d'une marge d'appréciation accordée par le droit de l'Union.
- 29 c) Toutefois, dans le présent litige, il existe également des arguments plaidant en faveur d'accorder un droit à des intérêts.
- 30 Tout d'abord, la marge d'appréciation dont disposent les États membres pour accorder un avantage fiscal aux entreprises grandes consommatrices d'énergie a été conférée par l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96. Le taux réduit de taxe sur l'électricité est donc fondé non seulement sur l'article 9, paragraphe 3, de la loi relative à la taxe sur l'électricité, mais également, au final, sur le droit de l'Union.
- 31 En outre, ainsi qu'il ressort de l'article 2, paragraphe 2, de la directive 2003/96 et de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, sous a), de la directive 2008/118, la taxation de l'électricité a été en principe harmonisée sur le territoire de la Communauté au sens de l'article 5 de cette dernière directive. Si les droits à remboursement fondés sur des réductions de taxe facultatives n'étaient pas majorés d'intérêts, contrairement à ceux résultant de réductions ou d'exonérations de taxe obligatoires, il existerait une inégalité de traitement. La question qui se pose toutefois est celle de savoir si des bases juridiques différentes en droit de l'Union justifient une différence de traitement en ce qui concerne la majoration d'intérêts des droits à remboursement, et ce d'autant plus que cela ne fait pas de différence pour l'assujetti. En effet, dans les deux cas, celui-ci ne peut pas disposer du surplus de taxe versé.
- 32 En outre, écarter l'existence d'un droit à une majoration d'intérêts, en droit de l'Union, portant sur les droits à remboursement fondés sur des réductions de taxe facultatives aurait pour conséquence qu'une majoration d'intérêts ne pourrait être accordée qu'en vertu des différentes dispositions nationales.