

Affaire C-44/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

24 janvier 2019

Juridiction de renvoi :

Tribunal Supremo (Espagne)

Date de la décision de renvoi :

27 juin 2018

Partie requérante :

Repsol Petróleo, S.A.

Partie défenderesse :

Administración del Estado

Pourvoi en cassation [omissis]

TRIBUNAL SUPREMO (Cour suprême, Espagne)

Section du contentieux administratif

Deuxième chambre

Ordonnance [omissis]

[omissis] [composition de la formation de jugement]

Madrid, le 27 juin 2018.

[omissis] [identification du juge rapporteur]

LES FAITS

[Or. 2]

PREMIÈREMENT.- *Le litige principal, soulevé et tranché lors de la procédure en première instance ayant abouti au jugement attaqué par le présent pourvoi en cassation. [omissis]*

La procédure en première instance a été introduite par REPSOL PETRÓLEO S.A. (ci-après « Repsol ») et visait la décision rejetant le recours administratif en matière fiscale qu'elle avait formé contre l'avis d'imposition relatif aux accises sur les huiles minérales pour les exercices 2007 et 2008 qui lui avait été notifié.

Cet avis d'imposition découle de la régularisation des autoconsommations de mazout et de gaz combustible dans les raffineries de [Repsol] lors du processus de production d'huiles minérales ou de produits énergétiques qui s'y déroule ; selon l'administration fiscale, cette régularisation aurait dû être réalisée en tenant compte de la proportion de ces autoconsommations correspondant aux produits résiduels qui n'étaient pas des huiles minérales au sens de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (loi n° 38/1992, du 28 décembre 1992, sur les accises, ci-après la « LIE »).

Lors de cette procédure en première instance, Repsol a principalement fait valoir que la régularisation ou la rectification établie dans l'avis d'imposition litigieux viole l'article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96/CE du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (JO 2003, L 283, p. 51), dès lors qu'elle repose sur une interprétation de l'article 47, paragraphe 1, sous b), de la LIE, contraire à cette disposition.

Le principal argument invoqué à l'appui de ce grief est que l'administration fiscale subordonne l'exonération de l'autoconsommation en cause à une condition que la directive et la LIE ne prévoient pas, à savoir le fait que tous les produits générés par les autoconsommations doivent être des huiles minérales et, par conséquent, des produits énergétiques.

À titre subsidiaire, Repsol a demandé un renvoi préjudiciel devant la Cour de justice de l'Union européenne dans l'hypothèse où son interprétation de l'article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96, ne serait pas retenue. **[Or. 3]**

Le jugement attaqué a proclamé la primauté du droit de l'Union et, sur cette base, a pris deux décisions.

D'une part, il a déclaré que les autoconsommations de mazout et de gaz combustible étaient exonérées d'accises pour la proportion correspondant à l'obtention de produits relevant bien de la notion d'huiles minérales au sens de la LIE, en considérant que le caractère global du processus de raffinage du pétrole brut imposait d'appliquer aux autoconsommations en cause la méthode dite proportionnelle.

D'autre part, il a dit pour droit qu'il était licite d'imposer des accises sur les autoconsommations que l'administration fiscales avait attribuées à des produits non énergétiques.

DEUXIÈMEMENT.- *Motivation du jugement attaqué relative à l'assujettissement de la proportion des autoconsommations correspondant à l'obtention de produits n'ayant pas la qualité d'huiles minérales [même s'ils sont générés lors du même processus de production que celui permettant d'obtenir les produits énergétiques que Repsol introduit sur le marché en tant que biens de consommation].*

1 Le jugement attaqué tient compte des trois règles de droit suivantes.

– L'article 47, paragraphe 1, sous b), de la LIE.

« Cas d'exonération.

Ne sont pas soumises à l'impôt, les opérations d'autoconsommation qui impliquent : [...]

b) l'utilisation d'huiles minérales en tant que combustible dans le processus de fabrication d'huiles minérales sous un régime de suspension de droits. »

[Or. 4]

– L'article 4, paragraphe 3, de la directive 92/81/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales (JO 1992, L 316, p. 12).

« 3. La consommation d'huiles minérales dans l'enceinte d'un établissement produisant des huiles minérales n'est pas considérée comme un fait générateur de l'accise lorsqu'elle s'effectue aux fins de la production.

Toutefois, lorsque cette consommation s'effectue à des fins étrangères à cette production et, en particulier, pour la propulsion de véhicules, elle est considérée comme un fait générateur de l'accise. »

– L'article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96, **qui remplace la directive 92/81.**

« La consommation de produits énergétiques dans l'enceinte d'un établissement produisant des produits énergétiques n'est pas considérée comme un fait générateur de la taxe si la consommation consiste en produits énergétiques produits dans l'enceinte de l'établissement.

Les États membres peuvent également considérer la consommation d'électricité et d'autres produits énergétiques qui ne sont pas produits dans l'enceinte d'un tel établissement et la consommation de produits énergétiques et d'électricité dans l'enceinte d'un établissement produisant

des combustibles destinés à être utilisés pour la production d'électricité comme n'étant pas un fait générateur. Lorsque la consommation vise des fins qui ne sont pas liées à la production de produits énergétiques, et notamment la propulsion de véhicules, elle est considérée comme un fait générateur donnant lieu à taxation. »

- 2 Le jugement attaqué invoque la jurisprudence basée sur l'article 47, paragraphe 1, sous b), de la LIE, et l'article 4, paragraphe 3, de la directive 92/81, en vertu de laquelle l'autoconsommation de produits énergétiques en vue d'obtenir des produits qui ne sont pas des huiles minérales ne saurait être exonérée du droit d'accise [(autrement dit, elle ne saurait être exclue) du fait générateur] [le jugement cite, entre autres, l'arrêt du Tribunal Supremo (Cour suprême) du 16 septembre 2010 – pourvoi en cassation 5157/2005 -, qui confirme la jurisprudence établie dans les **[Or. 5]** arrêts antérieurs du Tribunal Supremo (Cour suprême) du 8 juillet 2010 – pourvoi en cassation 4779/2005 – et du 27 mai 2009 – pourvoi en cassation 7096/2003].
- 3 Le jugement attaqué indique que, par rapport à l'ancienne directive 92/81, la nouvelle directive 2003/96 ne constitue pas un changement imposant de ne pas appliquer la jurisprudence existante et qu'il n'y a dès lors pas lieu de poser une question préjudicielle, puisque la LIE est clairement conforme à ladite directive 2003/96.

TROISIÈMEMENT.- [omissis]

[omissis] [formation du pourvoi en cassation et ordonnance déclarant celui-ci recevable] **[Or. 6]**

QUATRIÈMEMENT.- Le pourvoi en cassation de Repsol

1.- Les demandes de Repsol

À titre principal, Repsol demande au Tribunal Supremo (Cour suprême) d'accueillir son pourvoi en cassation et, tout en annulant le jugement attaqué, de se saisir du litige au principal et d'annuler l'avis d'imposition en ce qu'il frappe d'accises les autoconsommations imputées à l'obtention de produits n'ayant pas la qualité de produits énergétiques selon la directive 2003/96.

À titre subsidiaire, seulement dans l'hypothèse où le Tribunal Supremo (Cour suprême) estimerait que, conformément à l'article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96, il y a lieu de frapper d'accises la consommation de mazout et de gaz combustible que l'administration fiscale attribue à l'obtention de produits qui ne sont pas des produits énergétiques (article 2 de la directive 2003/96), Repsol demande à ce que la Cour de justice de l'Union européenne soit saisie de **la question préjudicielle suivante :**

[«] Est-il conforme au droit de l'Union et, plus spécifiquement, à l'article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96, d'interpréter l'article 47, paragraphe 1, sous b), de la LIE, en ce sens que les opérations d'autoconsommation de produits énergétiques dans une raffinerie sont soumises aux accises sur les huiles minérales proportionnellement à l'obtention de produits non énergétiques ?

En tenant compte du fait que les conditions suivantes sont réunies :

- i) les produits énergétiques faisant l'objet de l'autoconsommation ont été produits dans la raffinerie elle-même ;*
- ii) ces produits y sont utilisés en tant que combustible dans le processus de fabrication, en suspension de droits, de produits énergétiques ;*
- iii) l'autoconsommation de ces produits conserve un lien avec la production de produits énergétiques dans le même établissement, et ;*
- iv) ledit processus de fabrication, considéré dans son ensemble, permet d'obtenir de manière résiduelle, inévitable et non désirée, en plus des produits énergétiques, d'autres produits ne pouvant pas être qualifiés de [Or. 7] produits énergétiques au sens de l'article 2 de la directive 2003/96 (par exemple le soufre, éliminé des produits énergétiques fabriqués dans le cadre dudit processus de fabrication). »*

2.- Les violations de la règle de droit reprochées au jugement attaqué.

Ces violations portent sur les dispositions suivantes :

- L'article 47, paragraphe 1, sous b), de la LIE.
- L'article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96.

3.- L'argumentation développée en vue d'étayer ces violations de la règle de droit.

Repsol soutient que la juridiction de fond a retenu une interprétation erronée de l'article 47, paragraphe 1, sous b), de la LIE, et de l'article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96, qui l'a menée à considérer que la proportion de l'autoconsommation de mazout et de gaz combustible liée à l'obtention de produits non énergétiques doit être soumise au droit d'accise sur les huiles minérales, et qu'il y a lieu de considérer que, ce faisant, ladite juridiction a oublié que la finalité de ces dispositions consiste à ne frapper d'accises que les huiles minérales ou les produits énergétiques destinés à la consommation, et non ceux dont l'utilisation est nécessaire et impérative dans le processus de raffinage permettant d'obtenir les produits énergétiques finaux, même si ce processus industriel génère inévitablement d'autres produits non énergétiques.

Le principal argument développé en vue d'étayer cette supposée erreur d'interprétation est tiré du libellé différent des deux directives et de la modification législative qui en découle nécessairement. Cet argument s'explique de la manière suivante : **[Or. 8]**

- L'article 4, paragraphe 3, de la directive 92/81, [omissis] [texte reproduit plus haut] exigeait expressément que « [l]a consommation d'huiles minérales [...] s'effectue aux fins de la production » (d'huiles minérales) pour ne pas être considérée comme un fait générateur d'accise.
- L'article 21, paragraphe 3, de la nouvelle directive 2003/96 [omissis] [texte reproduit plus haut] implique, selon le pourvoi en cassation, que la destination expresse indiquée dans la directive précédente n'est plus requise pour déterminer l'autoconsommation exonérée d'accises ; aux fins de cette exonération, il suffit que la consommation s'effectue dans l'enceinte d'un établissement produisant des produits énergétiques. **[Or. 9]**
 - Repsol expose également que cette interprétation a été suivie par le Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (cour supérieure de justice du Pays basque, Espagne) (arrêt n° 503/2016, du 16 novembre 2016 ; recours contentieux administratif 451/2015).
 - Cet arrêt, invoqué dans le jugement attaqué, considère, au troisième motif de droit, que :

« L'article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96, ne subordonne pas (négativement) l'exonération du droit d'accises au fait que l'autoconsommation de produits énergétiques dans l'établissement producteur s'effectue en vue de produire des produits énergétiques sans que cette consommation ne puisse avoir d'autre résultat, mais (à l'inverse) au fait qu'elle s'effectue en vue d'autres fins conservant un lien avec la production de produits énergétiques. Il serait absurde d'établir une telle condition ou une telle exception à la règle d'exonération, dès lors que la génération (ad hoc, dérivée ou résiduelle) de produits non énergétiques [(tels que le CO₂ ou le soufre) est inévitable dans le cadre du processus unique et indivisible de production de produits énergétiques au moyen de l'autoconsommation de ces derniers.

L'article 4, paragraphe 3, de la directive 92/81, ne subordonnait pas non plus l'application du régime d'exonération au lien entre l'autoconsommation d'huiles minérales et la production de ce type de produits uniquement, mais au fait que cette consommation s'effectue aux fins de cette production, même si, comme l'a également constaté la partie requérante, cette disposition est à cet égard plus restrictive que l'article 21, paragraphe 3, de la directive [2003/96].

Par conséquent, afin de définir négativement le fait générateur, la règle du droit de l'Union applicable à la présente affaire ne se réfère pas au lien de causalité entre l'autoconsommation de produits énergétiques sous un régime de suspension de droits et le résultat de cette consommation, mais à la destination ou à la

finalité de cette consommation, déterminée par son lien avec la production de produits énergétiques.

En conclusion, il y a lieu d'annuler les avis d'imposition litigieux en ce qu'ils grevent l'autoconsommation de produits électriques (mazout et gaz combustible) produits dans l'établissement de la requérante en Bizkaia [province de Biscaye, Espagne] en vue de produire de nouveaux produits de ce type, tout en générant additionnellement des produits différents (soufre et CO₂). »

Le cinquième motif de droit dudit arrêt ajoute :

« Les arrêts du Tribunal Supremo (Cour suprême) du 17 septembre 2010 (pourvoi 4355/2005) et du 18 novembre 2010 (pourvoi 3109/2007) concernaient uniquement des avis d'impositions des exercices 2000 et 2002, lors desquels [Or. 10] c'était la directive 92/81, et non la directive 2003/96, qui était applicable, et, compte tenu des différences entre les régimes d'exonération de l'autoconsommation d'huiles minérales respectivement prévus par [l'article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96, et par l'article 4, paragraphe 3, de la directive 92/81], étant entendu que le régime prévu par la directive 2003/96 est plus étendu, ces arrêts ne sauraient être considérés comme des éléments décisifs dans le cadre de la présente procédure, sans préjudice de leur valeur illustrative.

Il en va de même des arrêts de l'Audiencia Nacional [Cour centrale, Espagne] [...], sans préjudice de la transposition de leur motivation à l'affaire qui nous occupe, en tenant compte de ce qui vient d'être dit quant à la portée du régime d'exonération l'article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96, comparativement plus large que la portée du régime précédemment instauré par l'article 4, paragraphe 3, de la directive 92/81.

En conclusion, l'interprétation de l'article 47, paragraphe 1, sous b), de la [LIE], conformément au sens et à la portée de l'article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96, combiné à l'article 2, paragraphes 1 [et 4, sous b)], du même texte, implique que les autoconsommations de mazout et de gaz combustible liées à la production de produits énergétiques (en ce compris l'asphalte) en sus d'autres produits non énergétiques (soufre, CO₂), qui ont été grevées par les décisions d'imposition attaquées, relèvent du régime d'exonération invoqué par la requérante ».

CINQUIÈMEMENT.- La décision [omissis] accordant aux parties un délai pour présenter leurs observations sur l'opportunité d'un renvoi préjudiciel. [procédure interne et répétition de la question préjudicielle que la partie requérante souhaite voir poser]

[omissis] **[Or. 11]** [omissis]

SIXIÈMEMENT.- Les arguments des parties.

Dans ses observations, Repsol soutient que le renvoi préjudiciel est indispensable à la résolution du pourvoi en cassation.

L'Abogado del Estado [représentant de l'État], qui intervient au pourvoi au nom et pour compte de l'administration générale de l'État, partie défenderesse au pourvoi, s'oppose audit renvoi.

Il fait principalement valoir que l'exception prévue au second alinéa de l'article 4, paragraphe 3, de la directive 92/81, est, en substance, identique à celle prévue au second alinéa de l'article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96, et précise à cet égard que « [d]ans les deux cas, l'on considère qu'il y a fait générateur si la consommation s'effectue à des fins sans lien avec la production de produits énergétiques. »

EN DROIT

Motif unique.- Raisons qui, pour [la juridiction] de céans, recommandent le renvoi préjudiciel. [Or. 12]

I.- Pour statuer sur les demandes formulées dans le cadre du présent pourvoi, la juridiction de céans doit confronter les dispositions des deux directives qui ont successivement régi le point litigieux :

L'article 4, paragraphe 3, de la directive 92/81

[omissis] [article déjà cité]

Et l'article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96

[omissis] [article déjà cité]

II.- Après avoir confronté ces dispositions, il convient de déterminer si le changement de formulation dans la deuxième directive 2003/96, constitué par l'omission de la phrase « s'effectue aux fins de [cette] production », doit être considéré comme une modification législative qui impose de considérer que les autoconsommations de produits énergétiques correspondant aux produits finaux obtenus lors du même processus de production et n'ayant pas la qualité de produits énergétiques sont également exonérées d'accises. **[Or. 13]**

En d'autres termes, l'inclusion expresse de la phrase « s'effectue aux fins de la production » (d'huiles minérales) permettait de considérer que la directive 92/81 limitait la consommation non constitutive du fait générateur à la consommation qui répondait aux conditions suivantes : a) elle devait s'effectuer dans le cadre d'un processus de production d'huiles minérales ; et b) s'agissant d'un processus de production dont le résultat est constitué à la fois d'huiles minérales et de produits ne relevant pas de cette qualification, cette consommation non

constitutive du fait générateur était limitée à la part de la consommation [totale] proportionnellement imputable à la part des produits relevant de la notion d'huiles minérales.

Dès lors que cette phrase a disparu et que certaines des consommations que la directive 2003/96 inclut dans le fait générateur couvrent toute consommation qui « vise des fins qui ne sont pas liées à la production de produits énergétiques », la question se pose de savoir si la nouvelle règle de droit a voulu extraire du fait générateur toute consommation conservant un quelconque type de lien avec la production de produits énergétiques, c'est-à-dire tant la consommation effectuée dans le cadre d'une activité productive dont le seul résultat est constitué de produits énergétiques que la consommation effectuée pour la production de certains produits énergétiques lors de laquelle d'autres types de produits (résiduels) sont inévitablement obtenus.

Il convient également de déterminer si, en conséquence de ce qui précède, la juridiction de céans doit modifier et abandonner sa jurisprudence selon laquelle ces autoconsommations sont considérées comme incluses dans le fait générateur et comme étant frappées d'accises (parmi d'autres arrêts, l'arrêt du Tribunal Supremo (Cour suprême) du [17] septembre 2010, pourvoi [4355]/2005).

III.- Dès lors qu'il s'agit d'interpréter et d'appliquer une règle du droit de l'Union dont la signification est douteuse pour les raisons que nous venons d'exposer et qu'il est probable que cette interprétation et cette application soient soulevées dans un nombre élevé de litiges, la juridiction de céans estime qu'il est justifié de poser une question préjudicielle dans les termes qui seront indiqués au **[Or. 14]** dispositif, afin que la Cour de justice de l'Union européenne établisse l'interprétation adéquate de la directive 2003/96 en ce qui concerne le point litigieux.

LA CHAMBRE DÉCIDE :

PREMIÈREMENT.- De suspendre la procédure jusqu'à la résolution du présent renvoi préjudiciel.

DEUXIÈMEMENT.- De saisir la Cour de Justice de l'Union européenne de la question préjudicielle suivante :

« L'article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96, doit-il être interprété en ce sens qu'il permet de soumettre à un droit d'accise sur les huiles minérales les opérations d'autoconsommation de produits énergétiques effectuées dans les installations du producteur, à concurrence de la proportion de produits non énergétiques obtenus ?

La finalité de cette disposition, consistant à exonérer du droit d'accise l'utilisation de produits énergétiques réputée nécessaire à l'obtention des produits énergétiques finaux, empêche-t-elle au contraire d'imposer des droits d'accise sur la part de cette même autoconsommation aboutissant à

l'obtention d'autres produits non énergétiques, même lorsque cette obtention est résiduelle et constitue une conséquence inévitable du processus de production lui-même ? ».

[omissis] **[Or. 15]** [omissis] [signatures]

DOCUMENT DE TRAVAIL