

**Affaire C-743/22**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

1<sup>er</sup> décembre 2022

**Juridiction de renvoi :**

Tribunal Supremo (Espagne)

**Date de la décision de renvoi :**

15 novembre 2022

**Partie demanderesse :**

DISA SUMINISTROS Y TRADING S.L.U. (DISA)

**Partie défenderesse :**

Agencia Estatal de la Administración Tributaria

---

[OMISSIS]

[questions procédurales internes]

**TRIBUNAL SUPREMO (Cour suprême)**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo (chambre du contentieux administratif)**

[OMISSIS]

Ordonnance

[OMISSIS]

[composition de la Cour]

Madrid, le 15 novembre 2022.

[OMISSIS] [référence à la base juridique de la procédure préjudicielle] Il y a lieu que la Cour de justice se prononce sur l'interprétation de l'article 5 de la directive 2003/96/CE, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire

de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, en sorte qu'elle est saisie de la présente demande préjudicielle.

[OMISSIS] [juge rapporteur]

## LES FAITS

### **PREMIÈREMENT – Le litige juridique.**

- 1 Cette demande préjudicielle est présentée dans le cadre d'un litige opposant DISA SUMINISTROS Y TRADING, S.L.U. (ci-après « DISA ») à l'Agencia Estatal de la Administración Tributaria (agence d'État de l'administration fiscale), à la suite de demandes de remboursement de taxes que cette société a, selon elle, indûment versées et qu'elle a supportées au titre de la tranche de la communauté autonome dans l'Impuesto especial sobre hidrocarburos (droit d'accise sur les huiles minérales, ci-après l'« IEH »), qu'elle estime contraire au droit de l'Union.

### **DEUXIÈMEMENT – L'objet du présent recours en cassation**

- 2 DISA se pourvoit en cassation contre l'arrêt de la chambre du contentieux administratif de l'Audiencia Nacional (Cour centrale, Espagne) du 25 novembre 2020, qui a rejeté son recours contre la décision implicite du Tribunal Económico-Administrativo Central (tribunal économique administratif central, Espagne), devant lequel il avait présenté une réclamation dirigée contre les résolutions de l'Agencia Tributaria (administration fiscale) qui avaient rejeté les demandes de rectification des auto-liquidations et de remboursement des paiements indus de l'IEH, correspondant à la tranche de la communauté autonome.

### **TROISIÈMEMENT – Le contexte factuel et administratif.**

- 3 Les entités CLH, TEPSA et SECICAR (contribuables, en leur qualité d'assujettis à l'IEH) ont présenté des auto-liquidations, relatives aux périodes comprises entre 2013 et 2015, et répercuté le montant du droit d'accise sur DISA (contribuable, en sa qualité de redevable supportant, par répercussion, la charge de l'IEH, requérante en cassation).
- 4 Ayant supporté l'impôt, DISA a demandé à l'administration fiscale de rectifier les auto-liquidations présentées par CLH, TEPSA et SECICAR, et réclame le remboursement des taxes qu'elle a supportées en tant que redevable et qui correspondent à la tranche de la communauté autonome (ci-après la « tranche régionale ») de l'IEH, qu'elle estime contraire au droit de l'Union.
- 5 À l'appui de ses demandes, DISA a fait valoir que le taux d'imposition de la région autonome (ci-après le « taux régional »), fixé à l'article 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (loi 38/1992, du

28 décembre 1992, sur les accises, ci-après la « loi sur les accises »), en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013, était contraire au droit de l'Union, en ce qu'elle contrevient à certaines dispositions de la directive 2003/96/CE, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité [JO 2003, L 283, p. 51] (ci-après la « directive 2003/96 »). En particulier, DISA a soutenu que l'établissement de taux territorialement différenciés (dans différentes communautés autonomes) en vertu de l'article 50.ter de la loi sur les droits d'accise, au cours de la période 2013 à 2018, ne relevait pas des dérogations prévues à l'article 5 de la directive 2003/96/CE pour appliquer des taux d'imposition différenciés et qu'il était contraire à l'objectif de taxation unifiée de la directive. Comme elle a payé le taux régional sur l'IEH et que celui-ci est contraire au droit de l'Union, elle a demandé le remboursement des versements indus.

- 6 Ces demandes ont été rejetées par l'Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Santa Cruz de Tenerife (bureau des accises de Santa Cruz de Tenerife) (administration fiscale) :
- (i) D'une part, cette administration a reconnu à DISA la qualité d'entité ayant supporté la charge de l'IEH, que lui avait répercuté l'assujetti au moment de la naissance de l'obligation fiscale constituée par l'IEH, et admis qu'elle était en droit de demander la rectification de l'auto-liquidation.
- (ii) D'autre part, le bureau des accises a rejeté la demande de DISA au motif que, en tant qu'administration soumise au principe de légalité, il ne lui appartenait pas de « se prononcer sur la question de savoir si une disposition législative existante, telle que l'article 50.ter de la loi 38/1992, enfreint ou non le droit de l'Union », étant entendu que cette disposition nationale était en vigueur et avait une pleine efficacité juridique, de sorte que les actes d'application des taxes en découlant devaient être considérés comme valides.
- 7 DISA a introduit des réclamations économique-administratives contre ces actes du bureau des accises, qui, comme il a été indiqué ci-dessus, ont été implicitement rejetées par le Tribunal Económico-Administrativo Central (tribunal économique-administratif central).

**QUATRIÈMEMENT – Le jugement de l'Audiencia Nacional, faisant l'objet du pourvoi en cassation.**

- 8 DISA a formé un recours contre le rejet implicite de ses demandes devant la chambre administrative de l'Audiencia Nacional (Cour centrale), qui l'a rejeté dans son arrêt susmentionné du 25 novembre 2020, en jugeant, en substance, que DISA n'avait pas cherché à établir que le remboursement de taxes indues qu'elle demande n'entraînerait pas pour elle un enrichissement sans cause.
- 9 L'arrêt du 25 novembre 2020, frappé d'un pourvoi en cassation, reconnaît que « [I]es doutes juridiques que soulève l'interprétation de la directive nous

**amèneraient à présenter une demande préjudicielle** » ; l'Audiencia Nacional (Cour centrale) a néanmoins rejeté la demande de remboursement, au motif que DISA n'avait pas démontré qu'elle n'avait pas répercuté ces montants sur d'autres personnes, ce qui pourrait donner lieu à un enrichissement sans cause de celle-ci. En particulier, s'agissant de la preuve du droit à remboursement et de son exception, l'Audiencia Nacional (Cour centrale) s'est fondée sur l'arrêt de la Cour du 2 octobre 2003, *Weber's Wine World e.a.* (C-147/01, EU:C:2003:533), en précisant : « [...] la Cour indique elle-même dans son arrêt que "Il est vrai que, s'agissant d'une taxe 'autoliquidée', la preuve de la répercussion effective sur les tiers ne peut être apportée sans la coopération de l'assujetti concerné. À cet égard, l'administration fiscale peut exiger d'avoir accès aux justificatifs que ce dernier était tenu de conserver en vertu des règles du droit national." Et [la CJUE] ajoute que "[i]l appartient aussi à la juridiction de renvoi de déterminer dans quelle mesure la coopération qui est requise de la part des assujettis pour établir l'absence de répercussion de la charge économique de la taxe sur les boissons alcoolisées n'équivaut pas, en pratique, à établir une présomption de répercussion de cette taxe, sauf à ces derniers à renverser une telle présomption en apportant la preuve contraire."

[...]

À notre avis, le principe de la facilité de la preuve s'applique. La position que maintient la requérante en l'espèce ne saurait être admise. Elle a refusé de fournir toute information sur l'évolution des prix des carburants vendus après l'entrée en vigueur du taux régional du droit d'accise sur les huiles minérales en ce qui concerne les opérations qu'elle a réalisées ; elle s'est bornée, d'une part, à soutenir que la seule preuve de la répercussion doit être que celle-ci figure sur les factures et, d'autre part, à renvoyer à une étude générique sur l'évolution des prix selon les communautés autonomes, dans laquelle aucune analyse spécifique n'est faite des opérations qu'a réalisées la requérante. Il ressort également de cette étude que, de façon générale, la charge fiscale a été répercutée, mais seulement en partie ; la requérante n'en a pas moins apparemment réclamé le remboursement de l'ensemble des droits qui ont été versés.

Bien que la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne s'oppose à l'existence de particularités dans les procédures de remboursement d'impôts contraires au droit de l'Union, ainsi qu'à l'établissement de présomptions quant à la répercussion de l'impôt ou d'exigences de preuve rendant celle-ci impossible ou très difficile à apporter, nous considérons que la demande de la requérante ne saurait être accueillie, dès lors qu'elle n'adopte pas une position procédurale équitable et transparente en réclamant un remboursement d'impôt de plusieurs millions d'euros sans même procéder à une tentative minimale d'apporter la preuve que ce remboursement ne constituerait pas pour elle un enrichissement sans cause, en fournissant à la juridiction des informations spécifiques sur les opérations réalisées depuis l'entrée en vigueur du taux régional, sur l'évolution des prix des carburants pendant la période où ce taux a été en vigueur, ou, le cas

échéant, sur la réduction des bénéfiques résultant d'une baisse du volume des ventes consécutive au transfert de la charge fiscale à l'acheteur.

Les informations relatives aux opérations de vente effectuées sont entre les mains de la requérante et il ne lui serait pas difficile de présenter une étude démontrant que les prix auxquels elle a vendu le carburant n'ont pas augmenté à la suite de l'entrée en vigueur du taux régional. À notre avis, la mise en place de ce principe de preuve est inévitable et n'implique pas de faire peser sur la requérante une charge de la preuve impossible ou très difficile à remplir, ce qu'interdit la jurisprudence européenne [...] ».

### **CINQUIÈMEMENT – Audition des parties aux fins de la demande préjudicielle**

- 10 [OMISSIS] Par ordonnance du 15 février 2022, la juridiction de renvoi a décidé [OMISSIS], dans les termes suivants, d'entendre les parties dans leurs observations sur l'envoi à la Cour de justice d'une demande préjudicielle d'interprétation, conformément à l'article 267 TFUE :

« Compte tenu de l'incidence que le droit de l'Union a sur cette affaire, les parties sont invitées à exprimer leur position sur deux questions liées entre elles, qui sont dissociées ci-dessous pour des raisons systématiques :

(A) En ce qui concerne la compatibilité du droit de l'Union avec le taux de la communauté autonome de l'accise sur les huiles minérales, la question préjudicielle porterait sur la question de savoir si l'article 5 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), lu en combinaison avec les articles 6, 14, 15, 17 et 19 de cette directive, ainsi qu'avec 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) (ci-après la « directive 2008/118 »), s'opposent à l'article 50 ter de la loi 38/1992, du 28 décembre 1992, sur les accises, qui a été en vigueur du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2018.

En particulier, les parties sont invitées à apporter dans leurs observations des précisions sur les points de savoir :

(i) si le bon fonctionnement du marché intérieur peut être compromis du fait de l'établissement par les communautés autonomes de taux d'imposition régionaux pour l'imposition supplémentaire de certains des produits visés à l'article 50 ter de la loi 38/1992 ;

(ii) si la directive 2003/96/CE établit ou non un niveau minimal de taxation qui permettrait de considérer que, du fait de cette circonstance, elle autorise l'établissement de taux d'imposition différenciés en fonction du territoire.

(B) En ce qui concerne le principe d'autonomie procédurale, considéré à la lumière des principes d'équivalence et d'effectivité, l'éventuelle question préjudicielle viserait à savoir si le droit de l'Union s'oppose à une règle nationale telle que l'article 14 du décret royal 520/2005, du 13 mai 2005 (règlement relatif au réexamen par la voie administrative), qui autorise uniquement les contribuables (assujetti ou redevable) à demander, par la voie d'une procédure de nature fiscale, un remboursement d'impôts lorsque ces impôts sont considérés comme indus au motif qu'ils sont contraires au droit de l'Union.

Les parties sont invitées à prendre en considération les aspects suivants dans leurs observations, sur la base de la jurisprudence de la Cour de justice :

(i) Du point de vue du contribuable sollicitant le remboursement d'une taxe contraire au droit de l'Union :

– Que faut-il entendre par "répercussion directe" de la taxe indue sur l'acheteur final, aux fins d'un éventuel enrichissement sans cause de cet assujetti ?

– À cet effet, est-il possible d'opérer une distinction entre la répercussion de la taxe indue et le fait d'en faire supporter le coût par la voie du prix de vente ?

– L'enrichissement sans cause éventuel du contribuable serait-il neutralisé s'il était démontré que l'inclusion du montant de cette taxe dans les prix pourrait lui causer une perte liée à la réduction du volume de ses ventes ?

– Le fait d'imposer à ce contribuable la charge de prouver que les taxes qu'il a indûment payées n'ont pas été répercutées – via le prix de vente – sur d'autres personnes rend-il pratiquement impossible ou excessivement difficile le remboursement de ces taxes ?

(ii) Du point de vue de l'acheteur final qui soutient avoir supporté la charge économique de l'impôt : en cas de rejet de sa demande de remboursement auprès de l'administration fiscale, l'action civile en remboursement visant le contribuable est-il un mécanisme permettant de neutraliser dans son patrimoine la charge fiscale qu'il prétend avoir supportée, et les modalités de cette action dans notre système juridique rendent-elles ce remboursement pratiquement impossible ou excessivement difficile ? »

11 [OMISSIS] **DISA** a fait valoir, en substance, qu'il n'était pas nécessaire de présenter cette demande préjudicielle, car « nous pensons que les différentes questions qui nous ont été posées peuvent trouver une réponse dans la jurisprudence communautaire ».

**11.1.** En ce qui concerne la compatibilité avec le droit de l'Union du taux régional d'imposition à l'IEH, elle soutient que l'article 50 ter de la loi 38/1992, dans sa rédaction en vigueur entre les exercices 2013 et 2018, était contraire à l'article 5 de la directive 2003/96/CE, interprété en combinaison avec les articles 4, 14, 15, 17 et 19 de cette directive, car un taux différencié (par communauté autonome)

était contraire au *principe d'uniformité nationale*, selon lequel le taux applicable aux droits d'accises doit être identique par produit et par usage sur tout le territoire national, sans disparités régionales.

**11.2.** S'agissant de la charge de démontrer que le remboursement de l'impôt pourrait générer un éventuel enrichissement sans cause du contribuable, elle précise :

- Que la notion de répercussion directe ne saurait être assimilée à une augmentation de prix.
- Que, en l'espèce, DISA est la seule à supporter la répercussion directe sur les factures (en tant que contribuable) sans pouvoir refuser de payer les droits.
- Que, s'agissant de la preuve d'un éventuel enrichissement sans cause dans les remboursements de taxes contraires au droit de l'Union, les réponses peuvent être clairement déduites de la jurisprudence.
- Que la Cour interdit toute présomption ou règle de preuve qui impose à l'opérateur économique la charge de prouver que les taxes illégales n'ont pas été répercutées sur des tiers.
- Que l'article 14 du Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (décret royal 520/2005, du 13 mai 2005, portant approbation du règlement général d'exécution de la loi 58/2003, du 17 décembre 2003, code des impôts, en matière de réexamen par voie administrative), « BOE » n° 126, du 27 mai 2005 (ci-après le « RRVA »), est pleinement compatible avec les principes d'équivalence et d'effectivité, puisque, dans nombre d'arrêts, la Cour de justice de l'Union a admis la compatibilité avec ces principes de règles de remboursement beaucoup plus restrictives.
- Que, en tout état de cause, l'action civile en remboursement est le mécanisme approprié pour résoudre les litiges en matière de prix et peut être utilisée par tout acheteur ayant subi un préjudice.

12 [OMISSIS] **L'administration d'État** a fait valoir, en substance, qu'il n'y avait pas lieu de présenter une demande préjudicielle.

**12.1** S'agissant de la compatibilité avec le droit de l'Union du taux régional d'imposition à l'IEH, elle indique que cette question n'a été discutée ni dans le cadre du pourvoi ni en première instance, et qu'elle est hypothétique, tout comme l'analyse des personnes qui auraient droit au remboursement de l'impôt lorsqu'une telle incompatibilité n'a pas été soulevée. À titre subsidiaire, elle estime qu'il n'y a pas lieu de poser une question préjudicielle sur la compatibilité avec le droit de l'Union du taux régional d'imposition à l'IEH, en précisant :

- Que ni l'article 5 de la directive 2003/96, ni aucune autre disposition de cette directive, ni la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE (ci-après la « directive 2008/118 »), n'imposent des taux d'accise uniformes à l'intérieur de chaque État membre, mais seulement des taux minimaux de taxation ;
- Que la fixation du taux d'imposition de la communauté autonome est une manifestation de l'autonomie politique, dans son aspect financier, garantie aux communautés autonomes par la constitution espagnole et protégée par l'article 4, paragraphe 2, TFUE ;
- Que le bon fonctionnement du marché intérieur n'est pas compromis du fait de l'établissement par les communautés autonomes de taux d'imposition régionaux pour taxer, en supplément, certains des produits indiqués à l'article 50 ter de la loi sur les accises.

**12.2.** S'agissant de la charge de démontrer que le remboursement de taxes (contraires au droit de l'Union) pourrait générer un éventuel enrichissement sans cause du redevable, l'abogado del Estado souligne :

- Qu'il existe une jurisprudence de la Cour selon laquelle le remboursement des impôts contraires au droit de l'Union doit être effectué en faveur des assujettis ou de ceux qui en ont supporté la charge légale, sans qu'il leur incombe de prouver qu'ils n'ont pas eux-mêmes répercuté l'impôt sur des tiers, l'article 14 du RRVA étant conforme à cette jurisprudence.
- Que les autorités nationales peuvent refuser les remboursements aux assujettis ou aux redevables légaux, si leur enrichissement sans cause est établi, ce qui est une question de preuve, circonstance qui doit chaque fois être appréciée par les tribunaux nationaux.
- Que le consommateur final ou ceux qui prétendent avoir effectivement supporté la taxe, par le biais de sa répercussion économique, peuvent exercer une action civile en réparation, qui constitue une voie de recours efficace.
- En résumé, la configuration générale du système espagnol est conforme à l'interprétation de la Cour et garantit le principe d'effectivité, en offrant des voies de recours effectives à toutes les personnes potentiellement affectées par un impôt non compatible avec le droit de l'Union (assujetti ou redevable), soit par une action directe contre l'État, dans le cas d'un assujetti ou d'un redevable, soit par une action civile contre le redevable, dans le cas d'un consommateur qui a supporté la répercussion de la taxe par le biais du prix, sans disposition légale imposant une telle répercussion.

13 [OMISSIS] [questions de procédure interne]

14 Par lettre du 26 juin 2022, l'abogado del Estado a indiqué que le Tribunale di Como (tribunal de Côme, Italie) avait présenté, le 11 mai 2022, une demande

préjudicielle ayant donné lieu à l'affaire C-316/22, Gabel Industria Tessile et Canavesi, qui, selon lui, est substantiellement identique à la deuxième des considérations que cette chambre a soumises aux parties ; il a demandé que « pour le cas où la chambre [...] estimerait que la question n'est pas claire [...], il y aurait lieu de suspendre la présente procédure, sans qu'il soit nécessaire de poser une question préjudicielle, et ce jusqu'à ce que la Cour de justice ait statué sur la question posée par la juridiction italienne ».

- 15 [OMISSIS] [cette lettre de l'Abogado del Estado a été jointe au dossier par la voie d'une mesure d'organisation de la procédure].
- 16 [OMISSIS] [contestation de la mesure antérieure qui a été tranchée et rejetée par le Tribunal supremo (Cour suprême)].

## EN DROIT

### **PREMIÈREMENT – Quelques précisions sur le contexte du litige.**

- 17 Le Tribunal Supremo (Cour suprême) doit se prononcer sur plusieurs pourvois dans lesquels la question se pose de savoir si la tranche régionale de l'IEH est ou non contraire au droit de l'Union.
- 18 Dans certains de ces recours, comme en l'espèce (recours 1560/2021), le remboursement des taxes indument versées a été demandé à l'administration fiscale par le contribuable redevable (condition que remplit DISA).
- 19 Dans d'autres pourvois en cassation [OMISSIS], le remboursement a été demandé – également devant l'administration fiscale – par des tiers étrangers au rapport juridique fiscal qui, en tant qu'acheteurs du carburant, ont fait valoir qu'ils avaient supporté la charge de l'impôt par le biais d'une augmentation du prix, étant entendu que les juridictions de première instance ont retenu des solutions disparates.
  - Ainsi l'Abogado del Estado a-t-il introduit le pourvoi 1908/20 contre une décision de justice qui a jugé recevable la demande formée par un acheteur de carburant à l'encontre de l'administration fiscale, par la voie d'une procédure de répétition de taxes indument versées, en vue d'obtenir le remboursement de la tranche régionale de l'IEH, qui, selon cet acheteur, avait été répercutée dans le prix qu'il a versé.
  - En revanche, dans l'affaire ayant donné lieu au pourvoi 1902/21, la juridiction de première instance, également saisie d'une demande introduite par un acheteur de carburant, est parvenue à une solution différente, en jugeant que, en tant que tiers étranger à la relation fiscale, cet acheteur ne pouvait engager la procédure fiscale de répétition de taxes indument versées. Cette juridiction a toutefois estimé que, si l'acheteur n'était pas en mesure de récupérer les fonds par la voie d'une action civile contre le vendeur, il pouvait engager une action

en responsabilité financière de l'État pour violation du droit de l'Union, en prouvant le lien de causalité entre l'application de la règle fiscale et le préjudice financier subi.

## **DEUXIÈMEMENT – La pertinence de la question préjudicielle.**

- 20 Il convient de noter que, dans toutes ces affaires, la question sous-jacente consiste à déterminer si la tranche de la communauté autonome de l'IEH est ou non contraire au droit de l'Union. Aucune des juridictions de première instance ne s'est prononcée sur ce point, puisque, dans tous les cas, la régularité de la voie procédurale choisie pour obtenir la répétition des taxes indument versées a été discutée au préalable. Même dans l'affaire ayant pour objet le pourvoi 1908/20, où, comme il a été dit ci-dessus, la juridiction de première instance a jugé pertinent que l'acheteur de carburant demande le remboursement à l'administration fiscale, celle-ci a simplement ordonné le renvoi devant l'administration afin que celle-ci puisse se prononcer sur la compatibilité avec le droit de l'Union.
- 21 Dans le présent pourvoi en cassation, l'abogado del Estado rejette la proposition d'adresser une demande de décision préjudicielle sur la question de savoir si la tranche régionale de l'IEH est contraire au droit de l'Union, car il considère cette question comme hypothétique au motif que la juridiction de première instance ne l'aurait pas traitée et qu'elle se serait bornée à déterminer la voie procédurale permettant de solliciter ce remboursement.
- 22 Ces affirmations de l'abogado del Estado sont inexactes et doivent être rejetées, et ce, en substance, pour deux raisons.

En premier lieu, DISA a demandé, par voie administrative, le remboursement des droits qu'elle a payés au titre de la tranche de la communauté autonome de l'IEH, au motif qu'ils étaient contraires au droit de l'Union, une demande qu'elle a maintenue et fait valoir devant l'Audiencia Nacional (Cour centrale) et devant le Tribunal Supremo (Cour suprême). En outre, comme nous l'avons indiqué dans les FAITS, les autorités fiscales [l'Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Santa Cruz de Tenerife (bureau de gestion des droits d'accises de Santa Cruz de Tenerife)] ont admis que DISA, en tant que redevable, avait qualité pour demander un remboursement par la voie d'une procédure fiscale. C'est la juridiction de première instance qui, pour la première fois, a remis en cause le droit de DISA de demander un tel remboursement, au motif que celle-ci pourrait bénéficier d'un enrichissement sans cause, car elle n'aurait pas démontré n'avoir pas répercuté la charge fiscale sur les acheteurs du carburant (par le biais du prix).

En second lieu, la question préjudicielle n'est pas hypothétique, car le Tribunal Supremo (Cour suprême) a besoin de connaître l'interprétation de certaines dispositions de la directive 2003/96/CE, qui, selon les personnes ayant sollicité la répétition des taxes, justifient le caractère indu de la tranche régionale de l'IEH. L'issue du litige dépend de cette interprétation. En effet, en ce qui concerne le

présent pourvoi en cassation, la qualité de DISA pour demander, par la voie de procédures fiscales pertinentes, le remboursement des taxes indument versées doit être décidée conformément au droit national, en vertu du principe de l'autonomie procédurale ; nous considérons que cette qualité pour agir ne saurait être déniée, sans qu'il soit préjugé, bien sûr, de la décision finale sur le pourvoi. Un aspect différent de cette qualité pour agir est constitué par les effets susceptibles de découler du principe de l'enrichissement sans cause, entendu comme une exception à la répétition, et par les questions relatives à la charge de la preuve, qui, à notre avis, ont déjà été suffisamment clarifiées par la Cour.

- 23 En outre, le Tribunal Supremo (Cour suprême) se verra tenu de statuer sur le fond de l'affaire en vertu du droit national régissant le pourvoi en cassation, puisque, selon l'article 93 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (loi régissant la procédure devant les juridictions administratives – ci-après la « LRJCA »), la juridiction de cassation « statue sur les questions et les demandes soulevées dans le cadre de la procédure », sauf lorsqu'il convient d'ordonner le renvoi de l'affaire à un stade antérieur de la procédure avant pourvoi, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.
- 24 [OMISSIS] [passage repris, en substance, à la fin des motifs]

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

- 25 La directive 2003/96/CE

« Article 4

1. Les niveaux de taxation que les États membres appliquent aux produits énergétiques et à l'électricité visés à l'article 2 ne peuvent être inférieurs aux niveaux minima prévus par la présente directive.

2. Aux fins de la présente directive, on entend par "niveau de taxation" le montant total d'impôts indirects (à l'exception de la TVA) perçu, calculé directement ou indirectement sur la quantité de produits énergétiques et d'électricité au moment de la mise à la consommation. »

« Article 5

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

- lorsque les taux différenciés sont directement liés à la qualité du produit,
- lorsque les taux différenciés dépendent des niveaux quantitatifs de consommation de l'électricité et des produits énergétiques pour le chauffage,

- pour les utilisations suivantes : les transports publics locaux de passagers (y compris les taxis), la collecte des déchets, les forces armées et l'administration publique, les personnes handicapées, les ambulances,
- entre la consommation professionnelle et non professionnelle des produits énergétiques et de l'électricité visés aux articles 9 et 10. »

« Article 6

Les États membres ont la faculté d'accorder les exonérations ou les réductions du niveau de taxation prévues dans la présente directive :

- a) directement ;
  - b) sous la forme d'un taux de taxe différencié
- ou
- c) sous la forme d'un remboursement total ou partiel du montant de la taxe. »

#### **QUATRIÈMEMENT – Le droit national**

- 26 La Ley de Impuestos Especiales (loi sur les accises) [telle que modifiée par la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (loi 2/2012, du 29 juin 2012, sur le budget général de l'État pour 2012)].

« Article 50 ter. Taux d'imposition de la communauté autonome.

1 Les communautés autonomes peuvent établir un taux régional de droit d'accise sur les huiles minérales, aux fins de la taxation supplémentaire des produits auxquels s'appliquent les taux d'imposition visés aux points 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 et 1.15 de l'article 50, paragraphe 1, et qui sont consommés sur leurs territoires respectifs. L'application du taux régional se fait conformément aux dispositions de la présente loi et dans les limites et conditions prévues par les règles de financement des communautés autonomes.

2. Le taux d'imposition régional à appliquer est celui correspondant à la communauté autonome sur le territoire de laquelle a lieu la consommation finale des produits taxés. Aux fins du présent article, il est entendu que les produits sont consommés sur le territoire d'une communauté autonome lorsqu'ils sont reçus dans l'un des lieux suivants :

[...]

3. Les assujettis visés à l'article 8, paragraphe 2, sous f), ont le droit de déduire, des droits dus en vertu de l'article 7, paragraphe 13, sous b), les droits correspondant à l'application du taux de la communauté autonome qu'ils ont préalablement supportés par voie de répercussion ou par incorporation dans le

prix. Lorsque le montant des droits déductibles excède, pour une période d'imposition, le montant des droits qui sont dus, l'assujetti a droit au remboursement ou à la compensation de la différence dans les conditions fixées par voie réglementaire.

[...] »

L'article 50 ter a été en vigueur au cours des exercices 2013 à 2018 ; il a été abrogé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 par la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, (loi 6/2018, du 3 juillet 2018, relative au budget général de l'État pour 2018), dont l'exposé des motifs indique notamment : « En matière d'accises, le taux régional du droit sur les huiles minérales est intégré au taux spécial de l'État afin de garantir l'unité du marché dans le domaine des combustibles et des carburants, sans que cette mesure porte atteinte aux ressources des communautés autonomes, et ce dans le cadre juridique communautaire. »

- 27 La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (loi 22/2009, du 18 décembre 2009, portant réglementation du système de financement des communautés autonomes de régime commun et des villes dotées d'un statut d'autonomie) [telle que modifiée par la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (loi 2/2012, du 29 juin 2012, sur le budget général de l'État pour 2012)].

« Article 44. Portée du transfert et facteurs de rattachement du rendement du taux régional du droit d'accise sur les huiles minérales.

Le rendement que le taux régional du droit d'accise sur les huiles minérales produit sur le territoire de la communauté autonome est transféré à la communauté autonome. Le rendement transféré à la communauté autonome est considéré comme produit sur le territoire d'une communauté autonome lorsque la consommation finale des produits taxés a lieu sur son territoire, conformément aux dispositions de l'article 50 ter de la loi 38/1992 du 28 décembre 1992 sur les accises. »

« Septième disposition transitoire. Intégration de la taxe sur les ventes au détail de certains hydrocarbures dans le droit d'accise sur les huiles minérales.

[...]

3. Au cours de l'année 2013, les taux régionaux de la taxe sur les ventes au détail de certains hydrocarbures approuvés par les communautés autonomes continueront à subsister en tant que taux régionaux du droit d'accise sur les huiles minérales, jusqu'à ce que les nouveaux taux régionaux de cet impôt soient expressément approuvés. [...]

5. En conséquence de l'abrogation de l'article 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (loi 24/2001 du 27 décembre 2001, portant mesures fiscales, administratives et d'ordre social), et de la suppression de la taxe sur les ventes au détail de certains hydrocarbures qui en découle, la tranche étatique de cette taxe est remplacée par le taux étatique spécial du droit d'accise sur les huiles minérales, et la tranche de la communauté autonome de la taxe sur les ventes au détail de certains hydrocarbures est remplacée par le taux régional du droit d'accise sur les huiles minérales.

6. Toutes les références à la taxe sur les ventes au détail de certains hydrocarbures dans la législation en vigueur s'entendent comme faites aux taux étatique spécial et régional du droit d'accise sur les huiles minérales. »

- 28 Le Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (décret royal 520/2005, du 13 mai 2005, portant approbation du règlement général d'exécution de la loi 58/2003, du 17 décembre 2003, code des impôts, en matière de réexamen par voie administrative, ci-après le « RRVA ») régit, dans son article 14, les « personnes ayant qualité pour engager la procédure de répétition et les bénéficiaires du droit à répétition » ; s'agissant des impôts indument versés qui concernent une taxe pour laquelle il existe une obligation légale de répercussion (comme c'est le cas pour l'IEH), ce texte reconnaît à la personne ou à l'entité qui a supporté la charge de cette taxe (DISA dans la présente affaire) tant le droit de demander la répétition des taxes indument versées [article 14, paragraphe 1, sous c)] que le droit d'en obtenir la répétition si les conditions que prévoit cette règle sont remplies [dans l'article 14, paragraphe 2, sous c)].

**CINQUIÈMEMENT – Sur les personnes pouvant demander à l'administration fiscale la répétition de taxes indument versées du fait de leur contrariété au droit de l'Union, et sur les voies procédurales à suivre**

- 29 Sur le plan des principes, on peut affirmer que le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation des règles du droit de l'Union est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union. L'État membre est donc tenu, en principe, de rembourser les taxes perçues en violation du droit de l'Union (voir, par exemple, arrêt du 14 juin 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, points 29 et 30).
- 30 Le droit de l'Union ne régit toutefois pas les voies procédurales permettant de rendre effectif un tel remboursement, et il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de prévoir les conditions dans lesquelles ces demandes peuvent être exercées, ces conditions devant respecter les principes d'équivalence et d'effectivité (voir, par exemple, arrêts du 6 octobre 2005, *MyTravel*, C-291/03, EU:C:2005:591, point 17, arrêt du 1<sup>er</sup> mars 2018, *Petrotel-Lukoil et Georgescu*,

C-76/17, EU:C:2018:139, point 32), paramètres qui ne sont pas en cause dans la présente affaire.

- 31 Comme expression de cette autonomie procédurale, en Espagne, l'article 14, paragraphes 1 et 2, de la RRVA confèrent aux personnes qui, par répercussion légale, ont supporté la charge d'un impôt indu, le *droit de demander* et le *droit d'obtenir*, respectivement, le remboursement de ces sommes.
- 32 DISA est l'entité ayant supporté la charge de l'IEH du fait de la répercussion légale opérée par les assujettis (CLH, TEPSA et SECICAR), de sorte qu'elle a qualité, du point de vue du droit espagnol, pour *demandeur* – devant les autorités fiscales – aussi bien la rectification de l'auto-liquidation que le remboursement des montants versés, et, le cas échéant, pour *obtenir* le remboursement, si les conditions prévues par la législation et la jurisprudence sont remplies.
- 33 Nous avons indiqué dans les FAITS que, par lettre du 26 juin 2022, l'Abogado del Estado nous a informé que le Tribunale di Como (tribunal de Côme) avait présenté, le 11 mai 2022, une demande préjudicielle ayant donné lieu à l'affaire C-316/22, Gabel Industria Tessile et Canavesi, qui, selon lui, justifierait de suspendre la présente procédure, sans qu'il soit nécessaire de poser une question préjudicielle, jusqu'à ce que la Cour de justice ait statué sur la question posée par la juridiction italienne.

La question préjudicielle posée par Tribunale di Como (tribunal de Côme) est la suivante : Le principe d'effectivité s'oppose-t-il à une disposition de droit national (article 14, paragraphe 4, du décret législatif n° 504/1995) qui ne permet pas au consommateur final de demander directement à l'État le remboursement de la taxe indue, mais lui reconnaît seulement le droit d'intenter une action civile en répétition de l'indu contre l'assujetti, seul sujet habilité à obtenir le remboursement de la part de l'administration fiscale, lorsque l'unique motif d'illégalité de la taxe – à savoir la contrariété à une directive [de l'Union] – ne peut être invoqué que dans le cadre de la relation entre l'assujetti et l'administration fiscale mais pas dans le cadre de la relation entre l'assujetti et le consommateur final, faisant ainsi obstacle, en pratique, à l'effectivité du remboursement, ou faut-il reconnaître, pour assurer le respect de ce principe, dans un tel cas, le droit d'action directe du consommateur final à l'encontre du Trésor, en tant que cas d'impossibilité ou de difficulté excessive à obtenir du fournisseur le remboursement de la taxe indûment payée ?

Or cette question ne saurait, dans le cadre du présent recours, produire l'effet que propose l'Abogado del Estado, car, contrairement à l'affaire italienne, dans laquelle c'est le consommateur final (l'acheteur du carburant) qui demande le remboursement à l'administration fiscale (en faisant précisément valoir que la loi italienne ne lui reconnaît pas la qualité pour agir), le remboursement est en l'espèce demandé par l'un des contribuables (DISA, qui, par répercussion légale, en a supporté la charge), dont la qualité pour agir est reconnue par l'ordre juridique espagnol.

En outre, l'affaire C-316/22, *Gabel Industria Tessile et Canavesi*, présente un certain nombre de caractéristiques qui n'existent pas dans le cadre des recours dont est saisi le Tribunal Supremo (Cour suprême) : d'une part, l'affaire italienne porte sur le remboursement de la *taxe supplémentaire s'ajoutant à l'accise sur l'énergie électrique*, qui avait déjà été déclarée contraire au droit de l'Union pour absence de finalité spécifique (arrêts du 8 décembre 2016, *Undis Servizi*, C-553/15, EU:C:2016:935, et du 25 juillet 2018, *Messer France*, C-103/17, EU:C:2018:587) ; d'autre part, cette affaire portait également sur l'interaction entre le principe de l'effet direct exclusivement vertical des directives et le principe d'effectivité, et les juges italiens ont demandé à la Cour des précisions sur lequel faire prévaloir *lorsque l'un d'eux ne peut être respecté sans sacrifier l'autre*.

Par ailleurs, nonobstant ces différences, le Tribunal Supremo (Cour suprême) considère que la jurisprudence de la Cour fournit déjà des indications suffisantes aux juges nationaux pour statuer sur cet aspect particulier du litige, puisque, du point de vue du droit de l'Union, dès lors que la répercussion sur le consommateur final (l'acquéreur) est établie, la Cour admet que l'État membre peut, en principe, rejeter la demande de remboursement de la taxe, au motif que ce n'est pas l'acheteur qui a payé la taxe à l'administration fiscale, pour autant que cet acheteur, s'il a effectivement supporté la charge financière, puisse, conformément au droit national, intenter une action civile contre l'assujetti (ou contre la personne ayant prélevé la taxe) et que l'indemnisation, par ce dernier, du préjudice subi par l'acheteur ne soit pas impossible en pratique ou excessivement difficile, notamment en cas d'insolvabilité de l'assujetti, auquel cas l'acheteur peut adresser sa demande de remboursement directement aux autorités fiscales (voir, par exemple, arrêt du 25 juillet 2018, *Messer France*, C-103/17, EU:C:2018:587).

Il va de soi que c'est au seul juge national qu'il appartient, en définitive, de constater qu'une telle action civile rend impossible ou excessivement difficile l'exercice de ce droit.

- 34 En conclusion, dans l'ordre juridique espagnol, en vertu de ses dispositions pertinentes aux fins du présent recours, ont la qualité de contribuables les assujettis et la redevable (DISA), qui sont les personnes constituant la relation juridique fiscale et qui, partant, sont les personnes ayant qualité pour demander à l'administration fiscale le remboursement des taxes indument versés au titre d'un impôt qu'elles jugent contraire au droit de l'Union, par la voie de la procédure fiscale de remboursement des impôts indument versés.

**SIXIÈMEMENT – Sur le principe de l'enrichissement sans cause comme exception à l'obligation de rembourser les taxes perçues en violation du droit de l'Union.**

- 35 DISA considère que l'exigence selon laquelle il appartient à la personne qui a supporté la charge de la taxe par répercussion légale de prouver que le

remboursement de l'impôt illégal n'est pas susceptible de lui apporter un enrichissement sans cause est une circonstance qui ne figure pas parmi les exigences et conditions auxquelles l'article 14, paragraphe 2, sous c), du RRVA subordonne le remboursement effectif de l'impôt indu.

- 36 La répercussion directe de la taxe induite sur l'acheteur constitue toutefois la seule exception au droit au remboursement des taxes perçues en violation du droit de l'Union (arrêts du 6 septembre 2011, *Lady & Kid e.a.*, C-398/09, EU:C:2011:540, point 20, et du arrêt du 1<sup>er</sup> mars 2018, *Petrotel-Lukoil et Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, point 35).
- 37 En effet, rembourser à l'opérateur économique le montant de la taxe qu'il a déjà perçue de l'acquéreur équivaldrait pour lui à un double paiement susceptible d'être qualifié d'enrichissement sans cause, sans qu'il soit pour autant remédié aux conséquences de l'illégalité de la taxe pour l'acheteur (voir, par exemple, arrêt du 14 janvier 1997, *Comateb e.a.*, C-192/95 à C-218/95, EU:C:1997:12, point 22).
- 38 C'est d'autre part aux autorités et aux juridictions nationales qu'il incombe d'assurer le respect du principe d'interdiction de l'enrichissement sans cause, y compris dans le silence du droit national, ainsi que l'a rappelé la Cour dans son ordonnance du 7 février 2022, *Vapo Atlantic* (C-460/21, EU:C:2022:83, point 40).
- 39 Aussi le juge national ne saurait-il se soustraire à cette tâche, aux fins de laquelle il dispose d'une abondante jurisprudence de la Cour. Entre autres arrêts de la Cour, la juridiction de renvoi met particulièrement en avant l'arrêt du 2 octobre 2003, *Weber's Wine World e.a.* (C-147/01, EU:C:2003:533), dans lequel la Cour a notamment relevé que, « s'agissant d'une taxe "autoliquidée", la preuve de la répercussion effective sur les tiers ne peut être apportée sans la coopération de l'assujéti concerné » (point 115), et qu'« [i]l appartient aussi à la juridiction de renvoi de déterminer dans quelle mesure la coopération qui est requise de la part des assujétis pour établir l'absence de répercussion de la charge économique de la taxe sur les boissons alcoolisées n'équivaut pas, en pratique, à établir une présomption de répercussion de cette taxe, sauf à ces derniers à renverser une telle présomption en apportant la preuve contraire » (point 116).
- 40 Étant donné que la question de la répercussion effective, totale ou partielle, dépend de divers facteurs propres à chaque transaction commerciale et qu'il s'agit en définitive d'une question de fait qui relève de la compétence du juge national (voir, par exemple, arrêt précité du 2 octobre 2003, *Weber's Wine World e.a.*, C-147/01, EU:C:2003:533, point 96), il n'est pas nécessaire de poser une question préjudicielle sur le principe de l'enrichissement sans cause, en tant que facteur faisant obstacle à l'obligation de remboursement, lequel enrichissement sera dûment appréciée dans l'arrêt qui mettra fin à ce recours, en tenant compte des circonstances spécifiques de l'affaire et de la jurisprudence abondante de la Cour en la matière, sur la base de laquelle nous statuerons sur le point de savoir si l'appréciation des juges de première instance en ce qui concerne la coopération

(qui, selon eux, était exigée de DISA) équivaut ou non, en pratique, à une présomption de transfert de la charge fiscale, par le biais du prix.

### **SEPTIÈMEMENT – Sur la possibilité que la tranche régionale de l’IEH soit contraire au droit de l’Union**

- 41 C’est le point qui suscite les doutes du Tribunal Supremo (Cour suprême).
- 42 Sur la base d’une lecture combinée des articles 4, 5, 14, 15, 17 et 19 de la directive 2003/96/CE, DISA fait valoir que la charge fiscale en matière d’accises doit être identique par produit et par usage sur l’ensemble du territoire national, sans qu’il existe de disparités régionales. Selon elle, « dès lors que l’article 5 énonce de manière claire et nette que “À condition qu’ils respectent les niveaux minima de taxation prévus par la présente directive et soient conformes au droit communautaire, des taux de taxation différenciés peuvent être appliqués sous contrôle fiscal par les États membres dans les cas suivants : [...]”, et qu’il détaille ensuite les cas dans lesquels un taux différencié pourrait être appliqué, il convient d’en conclure que, si des taux de taxation différenciés “peuvent être appliqués” par les États membres “dans les cas suivants”, c’est parce qu’ils ne “peuvent [pas] être appliqués” dans d’autres ».
- 43 Selon DISA, le fait que ce taux régional de l’IEH ait été intégré dans le taux spécial de l’État après que l’article 50 ter de la loi sur les accises été abrogé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 constitue une reconnaissance tacite par le législateur que les taux régionaux différenciés d’IEH étaient contraires au droit de l’Union.
- 44 Elle fait également référence au fait que le « *Rapport sur la réforme du système de financement des communautés autonomes. Commission pour l’étude et la proposition d’un nouveau système de financement des communautés autonomes applicables à partir de 2002* », publié par l’Instituto de Estudios Fiscales en 2001, mentionne une consultation du directeur général de la fiscalité et de l’union douanière de la Commission de l’époque, M. Michel Aujean, sur les exigences que devait respecter le cadre régional en ce qui concerne les droits d’accises, et que la conclusion à laquelle il était parvenu était la suivante : « En l’état actuel des choses, selon les informations disponibles, il semblerait que le principe fondamental de l’unité des droits d’accises harmonisés ne serait pas respecté dans l’hypothèse d’une différenciation régionale de ces droits. » Dans le même sens, DISA fait valoir que l’Espagne a abrogé l’article 50 ter avec effet au 31 décembre 2018, en conséquence directe d’une plainte déposée auprès de la Commission concernant l’illégalité de cette règle.
- 45 Elle invoque également la jurisprudence de la Cour. Elle cite l’arrêt du 25 octobre 2012, *Commission/France* (C-164/11, non publié, EU:C:2012:665), dans lequel, selon elle, les termes du débat relatif au litige entre les parties conforteraient sa position, même « s’ils n’en fournissent qu’une illustration limitée ». Elle souligne que la Cour y a jugé que, en maintenant une régionalisation de la taxation susceptible d’entraîner des disparités dans le prix de l’électricité, la France avait

manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la directive 2003/96/CE ; selon DISA, cette analyse peut être transposée à la présente affaire, qui concerne une taxation régionale différenciée des huiles minérales.

- 46 DISA considère d'autre part que le *principe d'uniformité nationale* s'applique aux accises harmonisées et qu'il exige que la charge fiscale soit identique par produit et par usage sur l'ensemble du territoire national, sans disparités régionales, et cite à cet effet les conclusions que l'avocat général Richard de la Tour a présentées le 16 juillet 2020 dans l'affaire [Commission/Italie \(Contribution à l'achat de carburants\)](#) (C-63/19, EU:C:2020:596).
- 47 Toute cette argumentation de DISA peut certes constituer une indication à l'appui de sa position, mais n'emporte pas à elle seule la conviction de la juridiction de renvoi qu'elle serait dispensée de formuler une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, dès lors qu'elle estime que l'interprétation précise de l'article 5 de la directive 2003/96/CE s'impose avec une telle évidence qu'elle ne laisse place à aucun doute raisonnable, conformément à la jurisprudence de la Cour (arrêts du 6 octobre 1982, [Cilfit e.a.](#), 283/81, EU:C:1982:335, et du 6 octobre 2021, [Consorzio Italian Management et Catania Multiservizi](#), C-561/19, EU:C:2021:799).
- 48 En effet, à la lecture des arrêts de la Cour du 25 octobre 2012, [Commission/France](#) (C-164/11, non publié, EU:C:2012:665), et du 14 janvier 2021, [Commission/Italie \(Contribution à l'achat de carburants\)](#) (C-63/19, EU:C:2021:18), le Tribunal Supremo (Cour suprême) ne discerne pas le degré d'évidence qu'indique DISA dans ses observations écrites quant à l'interprétation qu'elle préconise.
- 49 Dans l'affaire [Commission/France](#) (C-164/11), la Commission a introduit un recours contre la République française devant la Cour pour ne pas avoir mis son système de taxation de l'électricité en conformité avec les dispositions de la directive 2003/96, notamment en prévoyant la possibilité pour certaines communes et certains départements de choisir un niveau de taxation égal ou supérieur au minimum légal prévu par la directive, ce que la Commission considérait comme incompatible avec les dispositions de cette directive.
- 50 Dans cette affaire C-164/11, la France et l'Espagne ont soutenu des positions similaires à celles que défend aujourd'hui l'abogado del Estado dans le cadre du présent pourvoi : la directive 2003/96 vise à établir une imposition minimale et n'impose pas l'application d'un taux national uniforme, pas plus qu'elle n'exclut la possibilité pour les États d'établir sur leur territoire des taux différents, adaptés à leurs situation nationale, circonstance qui ne compromet pas le bon fonctionnement du marché intérieur.
- 51 Or, dans son arrêt du 25 octobre 2012, [Commission/France](#) (C-164/11, non publié, EU:C:2012:665), la Cour a accueilli le recours en manquement au motif que la France n'avait pas adopté les mesures nécessaires pour adapter son système de taxation de l'électricité aux dispositions de la directive dans le délai prévu par

celle-ci, en soulignant, au point 48 de l'arrêt, que le manquement faisant l'objet de la présente affaire ne portait que sur la non-transposition de la directive 2003/96 dans le délai prescrit. Aussi la Cour ne s'est-elle pas expressément prononcée sur la question centrale soulevée par le présent pourvoi, à savoir sur le point de savoir si la différenciation du taux d'imposition en fonction du territoire au sein d'un même État membre est contraire au droit de l'Union.

- 52 En outre, ce doute persiste, plus encore, si l'on tient compte du fait que, dans son arrêt ultérieur du 25 juillet 2018, *Messer France* (C-103/17, EU:C:2018:587), la Cour a jugé « que, jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2009, le respect des niveaux minima de taxation prévus par [la directive 2003/96/CE] constituait, parmi les règles de taxation de l'électricité prévues par le droit de l'Union, la seule obligation qui s'imposait à la République française » [point 23].
- 53 Selon le Tribunal Supremo (Cour suprême), les doutes évoqués ne peuvent pas non plus être levés sur la base de l'affaire *Commission/Italie (Contribution à l'achat de carburants)*, C-63/19. Dans ses conclusions dans cette affaire (EU:C:2020:596), l'avocat général Jean Richard de la Tour a considéré que la directive 2003/96 impose le respect d'un niveau de taxation minimal et unique par produit et par usage sur l'ensemble du territoire d'un même État membre (point 80), indépendamment du respect des niveaux minimaux de taxation imposés par la directive 2003/96 (point 81), de sorte que, pour appliquer un taux différencié dans une région déterminée, un État membre doit avoir recours à l'article 19 de la directive 2003/96 et demander une autorisation au titre de cette disposition (point 84).
- 54 Toutefois, dans son arrêt du 14 janvier 2021, *Commission/Italie (Contribution à l'achat de carburants)* (C-63/19, EU:C:2021:18), la Cour a rejeté le recours en manquement, en estimant que la Commission n'avait pas prouvé, à suffisance de droit, que, en instaurant le système de contribution en cause, la République italienne avait instauré une réduction des droits d'accises, sous forme d'un remboursement du montant de la taxe, sans apprécier la question de l'uniformité du taux d'imposition sur l'ensemble du territoire d'un même État membre et, partant, sans reprendre dans l'arrêt les considérations de son avocat général.
- 55 En conclusion, nous estimons que la jurisprudence de la Cour ne fournit pas une interprétation claire de l'article 5 de la directive 2003/96/CE quant au point de savoir si elle s'oppose, et dans quelles conditions, à ce qu'au sein d'un État membre, dans le domaine de la taxation des produits énergétiques et de l'électricité, soient institués, pour un même produit, des taux de taxation différenciés en fonction du territoire.

[OMISSIS] [base juridique de la procédure préjudicielle] [OMISSIS]

**LA CHAMBRE DE CÉANS DÉCIDE :**

1.– la procédure est suspendue jusqu'à ce qu'il soit statué sur la demande préjudicielle ;

2.– la Cour de justice de l'Union européenne est saisie de la question préjudicielle suivante :

« La directive 2003/96/CE, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, et notamment son article 5, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une règle nationale, telle que l'article 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (loi 38/1992, du 28 décembre 1992, sur les accises), qui autorise les communautés autonomes à fixer, pour un même produit, des taux d'accise territorialement différenciés sur les huiles minérales ? »

[OMISSIS]

[formules procédurales ; signatures des juges].

DOCUMENT DE TRAVAIL