Affaire C-571/21

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

16 septembre 2021

Juridiction de renvoi :

Finanzgericht Düsseldorf (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

6 septembre 2021

Requérante :

RWE Power Aktiengesellschaft

Défendeur :

Hauptzollamt Duisburg

[omissis]

Finanzgericht Düsseldorf

(tribunal des Finances de Düsseldorf, Allemagne)

O R D O N N A N C E

Dans le litige

RWE Power Aktiengesellschaft [omissis] Essen

– requérante –

[omissis]

contre Hauptzollamt Duisburg [omissis]

– défendeur –

objet taxe sur l'électricité

DOCUMENT DE TRAVAIL

la quatrième chambre [omissis]

a décidé le 6 septembre 2021 :

la procédure est suspendue et la Cour de justice de l'Union européenne est saisie des questions préjudicielles suivantes au titre de l'article 267 TFUE :

1. Dans la mesure où l'article 14, paragraphe 1, sous a), première phrase, de la directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (ci-après la « directive 2003/96 ») détermine que l'électricité utilisée pour produire de l'électricité est exonérée de la taxe, peut-on l'interpréter, compte tenu de l'article 21, paragraphe 3, deuxième phrase, de la directive 2003/96, en ce sens que cette exonération inclut également des opérations visant, dans des mines à ciel ouvert, à extraire des produits énergétiques et, dans les centrales, à les améliorer pour l'alimentation des centrales, tels le concassage, l'élimination de corps étrangers et la réduction au calibre requis par la chaudière ?

2. Dans la mesure où l'article 14, paragraphe 1, sous a), première phrase, de la directive 2003/96/CE détermine que l'électricité utilisée pour maintenir la capacité de produire de l'électricité est exonérée de la taxe, peut-on l'interpréter, compte tenu de l'article 21, paragraphe 3, troisième phrase, de la directive 2003/96, en ce sens que l'utilisation de l'électricité destinée au fonctionnement d'installations de stockage et de moyens de transport, nécessaires au fonctionnement permanent des centrales, doit également être exonérée de la taxe ?

[omissis]

M o t i f s :

1 La requérante exploitait notamment dans le bassin minier rhénan trois mines à ciel ouvert sur des espaces distincts, dans lesquelles elle extrayait du lignite destiné principalement à la production d'électricité dans ses centrales et à raison de 10 % à la production de briquettes et de poussière de lignite dans ses trois usines. En 2004, elle a prélevé au total 2 847 925, 939 MWh d'électricité (de courant électrique) dans les mines à ciel ouvert, qu'elle a en substance utilisés comme suit :

(1) pompes hydrauliques destinées au rabattement de nappe,

(2) engins lourds tels des excavatrices à godets qui creusaient le lignite et les remblais, et engins de remblayage qui remblayaient la mine à ciel ouvert dans une autre partie,

(3) pour l'éclairage de la mine à ciel ouvert et

DOCUMENT DE TRAVAIL

(4) pour acheminer le lignite avec des trains de marchandises mus électriquement sur des voies propres et sur des convoyeurs à bande mus électriquement qui transportaient aussi bien du lignite que des remblais.

2 Le fonctionnement des centrales de la requérante était fondé sur une production ininterrompue d'électricité, pour cinq centrales dans l'approvisionnement de base. Par ailleurs, la production d'électricité servait essentiellement, dans les usines qu'elle exploitait, à leur production tout en étant également fondée sur un fonctionnement continu. Pour garantir une production ininterrompue d'électricité, la requérante avait prévu pour le lignite des stocks de trois tailles et fonctions différentes, à partir desquels le charbon était acheminé au fur et à mesure vers les chaudières dans les centrales. Le lignite était d'abord entreposé dans chacune des mines à ciel ouvert dans un stock de la mine à ciel ouvert d'une capacité correspondant à six jours de fonctionnement de la centrale, puis, de là, il était conduit dans les stocks des centrales par un convoyeur à bande ou par le propre chemin de fer de l'entreprise, mû par des locomotives électriques sur des voies à écartement extra large conçues pour des trains particulièrement lourds. Ceux-ci avaient une capacité correspondant à un à deux jours de fonctionnement de la centrale et devaient permettre à chaque centrale de produire de l'électricité avec toutes ses tranches (chaudières) au-delà d'un week-end. De là, des pelleteuses électriques chargeaient le charbon sur un convoyeur à bande du stock. Après séparation des éléments métalliques du matériau transporté et une balance installée en aval sur le convoyeur à bande, le lignite aboutissait dans des broyeurs. Les bouts de bois étaient ensuite éliminés du lignite broyé et le charbon était entreposé dans le réservoir de la chaudière en passant par d'autres convoyeurs à bande.

3 Les chaudières que la requérante exploitait dans les centrales brûlaient du lignite de différents types :

4 En 2004, une usine était encore équipée de trois chaudières à foyer à grille, dans lesquelles le lignite arrivait en morceaux sur la grille et y brûlait. À cet effet, le charbon ne devait pas être déshydraté par un apport de chaleur.

5 Il y avait des chaudières à lit fluidisé dans une centrale ainsi que dans les deux autres usines. Dans ces chaudières, un lit fluidisé était produit par du charbon en flamme et de l'air. La chaleur ainsi créée faisait remonter les cendres et les premières parties du charbon pour les séparer dans un cyclone. Ces chaudières utilisaient comme combustible du lignite en morceaux d'un calibre allant jusqu'à 40 mm en moyenne qui étaient introduits au départ du réservoir de la chaudière dans la chaudière avec le gaz de fumée chaud réinjecté. L'adjonction de gaz de fumée avait pour effet que l'eau que le lignite dégageait dans le gaz de fumée aboutissait également dans la chaudière.

6 Au reste, la requérante avait installé des fours à charbon pulvérisé qui fonctionnaient au lignite. Chaque chaudière avait un réservoir d'une capacité correspondant à un fonctionnement de six à huit heures de la chaudière. De ces

DOCUMENT DE TRAVAIL

réservoirs, le lignite et le gaz de fumée réinjecté étaient dirigés dans des broyeurs à batteurs qui consistaient en substance en une grande soufflerie avec une fonction de broyage. Les broyeurs à batteurs produisaient des particules de charbon à ce point petites et à une telle pression que les particules de charbon pouvaient être introduites à certains endroits dans la chaudière et brulaient alors à flammes vives entre les bouches d'admission. Ici aussi l'adjonction du gaz de fumée chaud au lignite dirigé vers le broyeur à batteurs avait pour effet que le lignite dégageait dans le gaz de fumée de l'eau qui garantissait dans le même temps un inertage durant l'adjonction jusqu'à l'arrivée dans la chaudière.

7 La chaleur de la chaudière produisait alors de la vapeur qui était dirigée vers les turbines à vapeur pour produire de l'électricité.

8 Sur instruction du défendeur, un contrôle fiscal a été entamé chez la requérante le 16 décembre 2004, visant notamment la taxe sur l'électricité pour les années 2003 et 2004, dont les conclusions ont été synthétisées dans le rapport de contrôle du 20 mai 2009. Lors du contrôle de la taxe sur l'électricité fait chez elle, la requérante a estimé que les prélèvements d'électricité destinés à produire de l'électricité au moyen de lignite, soit près de 90 % de l'électricité utilisée, sont exonérés de taxe au titre de l'article 9, paragraphe 1, point 2), du Stromsteuergesetz (loi relative à la taxe sur l'électricité, ci-après le « StromStG ») dès lors qu'ils ont servi à produire de l'électricité. Elle a dès lors rempli sous réserve sa déclaration au titre de la taxe sur l'électricité de 31 526 540, 15 euros (90 % de 35 029 489,05 euros ou 2 847 925,939 MWh). Elle estime que le lignite doit précisément être considéré comme un combustible en sorte que l'électricité prélevée pour son extraction et son transport dans la mine à ciel ouvert doit être exonérée au titre de l'article 9, paragraphe 1, point 2), du StromStG. La préparation du lignite par broyage jusqu'à l'obtention de la poussière de lignite dans les broyeurs à batteurs des centrales est à ses yeux un perfectionnement sans incidence.

9 Les contrôleurs, en revanche, ont qualifié la préparation du lignite de fabrication d'un combustible estimant dès lors que la taxe est perçue à juste titre. De plus, la taxe est due sur l'ensemble de l'électricité prélevée pour l'extraction et le transport du lignite en sorte que la taxe est due en plus pour l'électricité utilisée à ce titre sur le site des centrales pour les pelleteuses à charbon, convoyeurs à bande et broyeurs à batteurs.

10 Dans son avis d'imposition du 8 octobre 2009, le défendeur a suivi les conclusions du contrôle fait chez la requérante, a décidé de remboursements pour certains postes dénués ici de pertinence et a réclamé à la requérante, en raison d'autres volets des conclusions, le payement de la taxe sur l'électricité qu'elle estimait être née.

11 Dans sa décision sur réclamation rendue le 26 octobre 2018, le défendeur a rejeté, pour défaut de fondement, la réclamation que la requérante avait introduite contre cet avis, notamment à l'égard de l'utilisation de l'électricité dans les installations

DOCUMENT DE TRAVAIL

de finition du lignite extrait de la mine à ciel ouvert, de l'utilisation de l'électricité pour faire tourner les installations de traitement ultérieur du lignite dans les fabriques et pour faire tourner dans la mine à ciel ouvert les installations d'extraction du lignite, de transport du remblais et du transport du charbon dans les stocks de charbon des centrales et fabriques pour le traitement ultérieur.

12 La requérante fonde son recours en exposant que, dans l'esprit de l'auteur de la directive, l'ensemble de l'électricité nécessaire aux entrants de l'opération de production d'électricité doit être couvert par l'exonération de la taxe. Dans une interprétation conforme à la directive de l'article 12, paragraphe 1, point 1), du Verordnung zur Durchführung des Stromsteurgesetzes (règlement d'exécution de la loi relative à la taxe sur l'électricité ; ci-après le « StromStV »), doivent en principe être incluses dans l'avantage toutes les installations annexes et auxiliaires sans lesquelles une installation de production d'électricité ne peut pas tourner. Selon la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), en feraient également partie les installations sans lesquelles une installation de production d'électricité ne pourrait absolument pas tourner conformément aux règles et obligations applicables à l'industrie, à l'environnement, à l'eau et au personnel.

Toutes les consommations litigieuses remplissent, selon elle, ces conditions dès lors que le fonctionnement d'une centrale au lignite est un processus unitaire allant de l'extraction du charbon jusqu'à l'évacuation des déchets qui seraient nécessairement générés. La mine à ciel ouvert et la centrale au lignite constituent, selon elle, une unité économique et technique durable de production d'électricité qui ne peut pas être artificiellement découpée en différentes activités autonomes. Elle estime au contraire que les consommations d'électricité dans la mine à ciel ouvert sont impérativement nécessaires pour garantir une production ininterrompue d'électricité. La production d'électricité à partir du lignite n'est économiquement possible qu'à proximité de la mine à ciel ouvert de lignite et de la centrale.

13 La requérante demande en substance notamment :

Annuler l'avis d'imposition du 8 juin 2009 tel qu'il résulte de la décision rendue sur réclamation le 26 octobre 2018, dans la mesure où elle a prélevé elle-même de l'électricité dans les postes suivants :

(1) 90 % de l'électricité prélevée pour des pompes hydrauliques destinées au rabattement de nappe, pour le fonctionnement d'engins lourds tels des excavatrices à godets et des engins de remblayage, pour l'éclairage de la mine à ciel ouvert et pour acheminer le lignite dans les centrales et

(2) l'électricité pour acheminer le lignite dans les centrales, pour sa préparation qui recourt à des pelleteuses à charbon, des convoyeurs à bande et des broyeurs à batteurs.

Le défendeur demande de

DOCUMENT DE TRAVAIL

rejeter le recours.

14 Conformément à l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96/CE du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (ci-après la « directive 2003/96 »), l'électricité prélevée pour produire de l'électricité est exonérée de la taxe sur l'électricité au titre de l'article 9, paragraphe 1, point 2), du StromStG. Aux termes de l'article 12, paragraphe 1, point 1), du StromStV, il s'agit de l'électricité qui est consommée dans les installations annexes ou auxiliaires d'une unité de production d'électricité pour produire techniquement de l'électricité. Ces installations devraient être directement liées à la production de l'électricité c'est-à-dire être nécessaires à la production de l'électricité par exemple pour l'alimentation en combustible. Il s'agit-là uniquement de l'alimentation en combustible du brûleur de la chaudière à partir du broyeur à batteurs. L'électricité qui n'est qu'indirectement utilisée dans certaines installations de traitement du lignite brut par concassage, broyage et séchage, ne bénéficie pas, selon elle, de cet avantage.

Pour l'électricité prélevée dans les mines à ciel ouvert pour exploiter et transporter le charbon et pour les remblais, on extrait du lignite qui alimente les centrales par des dispositifs de transport sans produire techniquement de l'électricité.

Le lignite n'est exonéré de la taxe que s'il sert à produire de l'électricité. Dans la mesure où le charbon est exonéré de la taxe sur l'énergie, il ne saurait y avoir à ses yeux d'exonération de la taxe sur l'électricité, article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96.

II.

15 Les dispositions nationales suivantes ont été adoptées pour définir l'électricité utilisée pour la production d'électricité :

16 Article 9, paragraphe 1, du StromStG :

Est exonérée de la taxe : …

2. l'électricité qui est prélevée pour produire de l'électricité ; …

17 Article 11 du StromStG :

Le ministère fédéral des Finances est habilité, aux fins de l'exécution de la loi par voie de règlement…

8. à adopter des dispositions relatives à l'article 9 pour garantir l'égalité de la taxation, pour simplifier les procédures et pour éviter des charges économiques inadéquates et en particulier

DOCUMENT DE TRAVAIL

a) à définir plus avant les conditions du prélèvement d'électricité fiscalement avantagé y compris les notions de…

18 L'article 12, paragraphe 1, du StromStV :

Au sens de l'article 9, paragraphe 1, point 2), de la loi, l'électricité prélevée pour produire de l'électricité est l'électricité

1. qui est consommée dans les installations annexes et auxiliaires d'une unité de production d'électricité en particulier pour le traitement des eaux, l'alimentation en eau d'une machine à vapeur, l'aération, l'alimentation en combustible ou la dépollution des gaz de fumée…

pour produire techniquement de l'électricité.

19 En droit de l'Union, il s'agit de l'interprétation de l'article 1er, de l'article 2, paragraphe 1, sous b), de l'article 14, paragraphe 1, sous a), première phrase, et de l'article 21, paragraphe 3, de la directive 2003/96.

III.

Sur les questions préjudicielles :

Sur la première question

20 Le litige concerne la portée de l'exonération obligatoire de l'électricité au titre de l'article 14, paragraphe 1, sous a), première phrase, de la directive 2003/96. L'Allemagne n'a pas exercé la faculté de prélever une taxe au titre de l'article 14, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la directive 2003/96.

21 Même si la version en langue allemande de la disposition ne permet pas de voir de manière absolument claire dans l'énoncé « bei der Stromerzeugung… verwendeter elektrischer Strom » (« l'électricité utilisé[e] pour produire de l'électricité »), que l'électricité à exonérer doit être utilisée aux fins d'une production d'électricité qui est autrement assujettie à la taxe, il reste que l'on peut toutefois l'admettre en se fondant sur d'autres versions linguistiques. On renverra à cet égard aux versions en langues anglaise, française et néerlandaise. L'article 9, paragraphe 1, point 2), du StromStG est également fondé sur une telle interprétation de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96.

22 Cette causalité vaudrait pour toute l'électricité que la requérante a utilisée depuis l'extraction du lignite jusqu'à son utilisation, après traitement, dans les centrales et l'élimination subséquente des cendres y compris le transport.

23 La requérante ne sollicite aucune exonération de la taxe pour les activités qu'elle impute à la fabrication de briquettes et à la fabrication de poussière de lignite pour des clients industriels qui les destinent à leurs usines.

DOCUMENT DE TRAVAIL

24 La finalité de l'article 14, paragraphe 1, sous a), première phrase, de la directive 2003/96 peut s'opposer à une conception aussi large de la causalité. Cette disposition vise en effet à éviter une double taxation de l'électricité (arrêt du 27 juin 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, point 35). Dérogeant à une taxation en principe obligatoire, cette disposition ne saurait en outre être interprétée de manière extensive, sous peine de priver la taxation harmonisée instituée par la directive 2003/96 de tout effet utile (arrêt du 7 mars 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, point 25).

25 Il se trouve ainsi que l'électricité qui a été utilisée pour produire le produit énergétique lui-même pourrait devoir être écartée de l'exonération de la taxe dès lors que cette électricité est utilisée pour la production de celui-ci et seulement indirectement pour produire de l'électricité. Le lignite étant déjà un produit énergétique en tant que lignite brut (article 2, paragraphe 1, sous b), de la directive 2003/96, Notes explicatives de la nomenclature combinée sur la position 2702, point 01.0), l'électricité que la requérante utilise pour extraire le lignite brut ne devrait en cela pas être prise en considération. Mais la production du lignite brut en tant que produit énergétique pourrait cependant s'achever à son stockage dans la trémie de la mine à ciel ouvert.

26 Au reste, le lignite brut a encore été traité par concassage, élimination de corps étrangers, et en particulier de métaux et de bouts de bois, et broyage en partie pour le réduire en grains de poussière afin de pouvoir le brûler dans les chaudières réglées selon chaque traitement.

27 Le défendeur qualifie ce traitement de fabrication de lignite en tant que produit énergétique au sens de l'article 21, paragraphe 3, deuxième phrase, de la directive 2003/96, qui exclut nécessairement l'électricité utilisée à cet effet de l'exonération de la taxe car l'Allemagne n'a pas exercé la faculté conférée par l'article 21, paragraphe 3, deuxième phrase, de la directive 2003/96.

28 Même si l'électricité utilisée dans le traitement du lignite dans la centrale remplit les conditions de l'article 21, paragraphe 3, deuxième phrase, de la directive 2003/96, la qualification du défendeur est douteuse. L'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 exonère globalement de la taxe aussi bien les produits énergétiques utilisés pour produire de l'électricité que l'électricité utilisée pour produire de l'électricité. Une taxation n'interviendra ensuite que lorsque l'électricité produite est prélevée. On doit ainsi éviter une double taxation.

29 Il y aura néanmoins double taxation lorsque des processus dans la centrale, qui servent à produire de l'électricité, sont assujettis à la taxe sur l'électricité, une taxe au sens de la directive 2003/96. De tels processus sont aussi fréquents lorsqu'on utilise des combustibles solides dans des centrales pour produire de l'électricité, à l'exception des installations dotées de vieux foyers à grille, et ne sont pas limités aux seules centrales à lignite exploitées par la requérante. La surface du combustible doit être nettement agrandie par des techniques de réduction telles le

DOCUMENT DE TRAVAIL

concassage ou le broyage, pour une combustion rapide et propre. Ce traitement du combustible qui n'est pas nécessaire pour le foyer à grille obsolète, garantit précisément une utilisation nettement plus efficace et propre de l'énergie. On doit considérer à cet égard que, d'après les dispositions et obligations des réglementations industrielle et environnementale, la requérante ne peut absolument pas faire tourner ses centrales équipées d'une chaudière à lit fluidisé et d'une chaudière à charbon pulvérisé autrement qu'avec le lignite préparé à une valeur calorifique donnée, obtenue le cas échéant en le mélangeant.

30 De plus, en prévoyant l'exonération fiscale pour deux utilisations de l'électricité, à savoir pour produire de l'électricité et pour maintenir la capacité de produire de l'électricité, l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 montre lui-même que l'avantage fiscal ne se limite pas au seul processus de transformation de l'énergie mais couvre également des activités en amont et en aval.

31 Enfin, le défendeur suppose que l'article 21, paragraphe 3, deuxième phrase, de la directive 2003/96 limite l'étendue de l'exonération de taxe au titre de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 bien que seul l'article 14 de la directive 2003/96 comporte une exonération obligatoire de taxe.

32 Les règles allemandes, et en particulier l'article 12, paragraphe 1, du StromStV, ne comportent pas de critère adéquat à cet effet si ce n'est que ce n'est pas uniquement le processus strict de transformation d'énergie qui peut être exonéré de la taxe. L'article 12, paragraphe 1, du StromStV mentionne en plus de la production d'électricité destinée au processus de transformation d'énergie par exemple des installations annexes et auxiliaires qui supposent toutefois que le courant électrique soit consommé pour produire techniquement de l'électricité. Dans l'application de cette disposition, pour interpréter l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 on doit considérer en plus que tant l'article 9, paragraphe 1, point 2), du StromStG que l'article 12, paragraphe 1, point 1), du StromStV ont été adoptés avec les dispositions qui importent ici avant l'entrée en vigueur de la directive 2003/96, le 31 octobre 2003. L'article 9, paragraphe 1, point 2), du StromStG a été inséré par le Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform (loi visant à poursuivre la réforme de la fiscalité environnementale) du 16 décembre 1999 (Bundesgesetzblatt I, page 2432 du 22 décembre 1999) et l'article 12, paragraphe 1, du StromStV par le Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetz (règlement d'exécution de la loi relative à la taxe sur l'électricité) du 31 mai 2000 (Bundesgesetzblatt I, page 794 du 15 juin 2000).

Sur la seconde question

33 En 2004, la requérante a produit avec ses centrales affectées aux mines à ciel ouvert près de 10 % de l'électricité consommée en Allemagne et a utilisé à cet effet environ 5 % de l'électricité qu'elle avait produite dans ses centrales.

DOCUMENT DE TRAVAIL

À cet effet, elle a géré les mines à ciel ouvert et les centrales de manière à pouvoir garantir une production d'électricité en principe ininterrompue par des systèmes redondants et suffisamment calibrés de transport, de stockage et de traitement. C'est en cela que le système des mines à ciel ouvert et des centrales au lignite qui leur sont affectées est aussi destiné, dans le cas de la requérante, à maintenir la capacité de produire de l'électricité.

34 Même si l'on en déduit l'extraction du lignite et les prélèvements d'électricité, qui justifient une exonération de la taxe au titre de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 pour l'électricité prélevée pour produire de l'électricité, on se demande si les prélèvements d'électricité de la requérante destinés à garantir le fonctionnement continu de ses installations de transport, de chargement et de déchargement du lignite pour l'acheminement entre l'abri de la mine à ciel ouvert et les centrales doivent être exclus de la taxation.

35 On n'aperçoit pas non plus clairement si l'article 21, paragraphe 3, troisième phrase, de la directive 2003/96 n'exclut pas d'avantager une consommation d'électricité pour le transport. La disposition, aux termes de laquelle le fait générateur de la taxe est la consommation destinée à des fins qui ne sont pas liées à la production de produits énergétiques, et notamment la propulsion de véhicules, couvre-t-elle tout transport de produits énergétiques en incluant ainsi le transport du lignite entre les installations dans lesquelles il est stocké et traité, ou a-t-elle trait seulement à d'autres utilisations de l'électricité ?

36 En l'espèce, le lignite est transporté sur de longues distances en vue d'être traité pour alimenter les chaudières des centrales car les installations en question de la requérante ne se trouvent fatalement pas dans un seul lieu mais plus loin du fait de la taille des installations et des évolutions constantes de la mine. C'est en cela que le transport peut contribuer à la production du lignite, qu'il se fasse par le chemin de fer de l'entreprise ou par des convoyeurs à bande. De ce fait, l'article 21, paragraphe 3, troisième phrase, de la directive 2003/96 ne viserait que les transports destinés non pas à des produits énergétiques mais à d'autres fins par exemple à conduire le personnel aux lieux de travail sur le site de l'entreprise de la requérante.

DOCUMENT DE TRAVAIL