

Affaire C-645/23

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

26 octobre 2023

Jurisdiction de renvoi :

Corte d'appello di Bologna (Italie)

Date de la décision de renvoi :

26 octobre 2023

Partie requérante :

Hera Comm SpA

Partie défenderesse :

Falconeri Srl

CORTE D'APPELLO DI BOLOGNA

(COUR D'APPEL DE BOLOGNE, ITALIE)

DEUXIEME CHAMBRE CIVILE

DEMANDE DE DECISION PREJUDICIELLE (ARTICLE 267 TFUE)

HERA COMM SOCIETÀ PER AZIONI

APPELANTE

contre

FALCONERI SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA

INTIMÉE

La Cour d'appel [OMISSIS]

[OMISSIS]

a rendu la présente ordonnance, décidant de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'un renvoi préjudiciel en interprétation, dans le cadre de l'appel en matière civile [OMISSIS] dirigé contre l'ordonnance [OMISSIS] du Tribunale di Bologna (Tribunal de Bologne, Italie) rendue le 19 avril 2021, portant dans le répertoire le n° 1270 [OMISSIS]

1. LA PROCÉDURE AU PRINCIPAL

1.1. Les antécédents de la procédure

- 1 Par ordonnance du 19 avril 2021, portant dans le répertoire le n°1270, le Tribunale di Bologna (Tribunal de Bologne) a fait droit à la demande en répétition de l'indu objectif* formée par la société intimée (l'entreprise cliente) et condamné l'appelante (la société fournisseur) à rembourser [à celle-ci] la somme de 43 492,69 euros, outre les intérêts à compter du 6 août 2020 jusqu'à complet paiement.

Le 1^{er} octobre 2009, les parties ont conclu un contrat ayant pour objet la fourniture d'électricité et, depuis l'institution de ce rapport de droit jusqu'au 1^{er} avril 2012 (date de prise d'effet de l'abrogation de l'article 6 du décret-loi n° 511 du 28 novembre 1988, résultant de l'article 4, paragraphe 10, du décret-loi n° 16 du 2 mars 2012), la société fournisseur a versé au Trésor italien la taxe additionnelle à l'accise sur le produit vendu à l'entreprise cliente et a répercuté sur cette dernière la taxe ainsi acquittée (article 16, paragraphe 3, du décret législatif n° 504 du 26 octobre 1995), récupérant ainsi intégralement sa contrevaleur.

- 2 Par des motifs non frappés d'appel, et par conséquent non soumis au contrôle de la Cour d'appel [OMISSIS] [*détails sur le droit interne*], la juridiction de première instance a constaté l'existence du titre donnant naissance à la relation juridique ainsi que la matérialité des paiements, jugeant ceux-ci incontestables et prouvés par les factures produites par l'intimée. Elle a ensuite estimé que l'article 6 du décret-loi n°511 du 28 novembre 1988 était contraire à l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008, et a, en conséquence, écarté l'application de cette règle de droit interne, ordonnant le remboursement des paiements qui avaient été effectués en faveur de la société fournisseur depuis l'expiration du délai de transposition de la directive (le 1^{er} avril 2010 : voir article 7 de la directive) jusqu'à la suppression de la taxe (le 1^{er} avril 2012 : voir article 4, paragraphe 10, du décret-loi n° 16 du 2 mars 2012) pour défaut de *causa debendi* (enrichissement sans cause : voir article 2033 du code civil italien).

* Ndt : En droit italien, l'indu est dit objectif lorsque le paiement effectué n'était nullement du ; l'indu est dit subjectif lorsque le paiement effectué était à la charge d'autres sujets de droit.

- 3 Par acte régulièrement signifié le 19 mai 2021, l'appelante a demandé que, par voie de réformation de l'ordonnance, la demande soit rejetée et que soit ordonné le remboursement du paiement dont elle s'est spontanément acquittée à la suite de sa condamnation.

Dans ses conclusions en défense, l'intimée a invoqué le caractère non fondé de l'appel et demandé la confirmation de l'ordonnance.

La cour d'appel a mis l'affaire en délibéré par décision du 14 avril 2023, communiquée aux parties le 17 avril 2023.

1.2. L'objet de la procédure et les faits de l'affaire

- 4 L'appelante conteste l'ordonnance en cause dans la mesure où la juridiction de première instance a soutenu, par une motivation qui serait selon elle défailante ou erronée :
- a. que la taxe additionnelle et l'accise sont différentes, alors que la première ne serait qu'une majoration en pourcentage de la seconde [OMISSIS] *[renvoi au dossier de l'affaire]* ;
 - b. que les principes de droit énoncés par la Cour de justice de l'Union européenne, dans le cas où elle statue à la suite d'une demande de décision préjudicielle (article 267 TFUE), produisent des effets *erga omnes*, peu important que la directive soit ou non « autoexécutoire » et qu'elle ait ou non des effets directs dans les rapports horizontaux [OMISSIS] *[renvoi au dossier de l'affaire]*.
- 5 Les questions qui se posent aux fins de la solution du litige sont les suivantes :
- a) la taxe additionnelle peut-elle être considérée comme une « taxe indirecte supplémentaire » sur l'électricité ?
 - b) et si oui, l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE a-t-il un effet direct, et peut-on écarter l'article 6, paragraphes 1 et 2, du décret-loi n° 511 du 28 novembre 1988 dans les relations entre la société fournisseur et l'entreprise cliente ?

Pour pouvoir rendre sa décision, la Cour d'appel juge nécessaire de demander à la Cour de justice de se prononcer à titre préjudiciel sur l'interprétation à donner à l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE, pour les raisons qui vont être exposées. [OMISSIS] *[éléments mentionnés au point 11 ci-après]*.

2. LE DROIT NATIONAL

2.1. Les dispositions nationales invoquées

- 6 La taxe additionnelle à l'accise sur l'électricité a été introduite, en droit italien, par le décret législatif n° 26 du 2 février 2007 (« Mise en œuvre de la directive 2003/96/CE qui restructure le cadre communautaire pour la taxation des produits de l'énergie et de l'électricité »), dont l'article 5, paragraphe 1, modifie l'article 6 du décret-loi n° 511 du 28 novembre 1988 converti en loi (avec modifications) par la loi n° 20 du 27 janvier 1989.

Le préambule et l'article 6, paragraphes 1, 2 et 3, du décret-loi n° 511 du 28 novembre 1988 disposent : « Vu la nécessité, à titre extraordinaire et urgent, d'assurer les ressources nécessaires aux finances des collectivités régionales et locales afin de garantir l'accomplissement des missions institutionnelles [...] »

1. Il est institué une taxe additionnelle à l'accise sur l'électricité visée aux articles 52 et suivants du texte unique des dispositions législatives relatives aux taxes sur la production et la consommation ainsi qu'aux sanctions pénales et administratives en la matière, approuvé par le décret législatif n° 504 du 26 octobre 1995, ci-après dénommé « texte unique en matière d'accises », à hauteur de :

- a) 18,59 euros par 1 000 kWh, en faveur des communes, pour toute utilisation effectuée dans les habitations [OMISSIS] *[détails relatifs aux habitations et aux consommations]* ;
- b) 20,40 euros par 1 000 kWh, en faveur des communes, pour toute utilisation effectuée dans les résidences secondaires ;
- c) 9,30 euros par 1 000 kWh, en faveur des provinces, pour toute utilisation effectuée dans des locaux et lieux autres que les habitations, pour tous les contrats, dans la limite maximale de 200 000 kWh de consommation mensuelle.

2. Par décision qui devra être adoptée dans le délai d'approbation du bilan prévisionnel, les provinces peuvent augmenter la valeur prévue au paragraphe 1, sous c), jusqu'à un maximum de 11,40 euros par 1 000 kWh. Les décisions sont publiées sur le site informatique du département des politiques fiscales du ministère de l'économie et des finances [OMISSIS] *[modalités d'application]*.

3. Les taxes additionnelles visées au paragraphe 1 sont dues par les assujettis visés à l'article 53 du texte unique en matière d'accises lors de la fourniture de l'électricité aux consommateurs finaux ou, dans le cas de l'électricité produite ou achetée pour un usage propre, au moment de sa consommation. Les taxes additionnelles sont perçues et recouvrées selon les mêmes modalités que l'accise sur l'électricité.

4. [...]. 5. [...]. 6. [...] ».

L'article 52, paragraphe 1, du décret législatif n°504 du 26 octobre 1995 dispose :

« **1.** L'énergie électrique (code NC 2716) est soumise à un droit d'accise, aux taux prévus à l'annexe I, au moment de la fourniture aux consommateurs finaux ou au moment de la consommation de l'électricité produite par le producteur pour son usage propre ».

ANNEXE I : « ÉLECTRICITÉ. Pour chaque millier de kWh d'énergie employé : pour tout usage dans les habitations : 4,10 lire italiennes par kWh ; pour tout usage dans les locaux et lieux autres que les habitations : 6 lire italiennes par kWh ».

L'article 2, paragraphe 2 bis, du décret-loi n° 225 du 29 décembre 2010 dispose :

« **2bis.** Dans l'attente de la mise en œuvre intégrale des dispositions à caractère financier relatives au cycle de gestion des déchets, y compris celles contenues dans les articles 11 et 12 du décret-loi n° 195 du 30 décembre 2009, converti en loi, avec modifications, par la loi n° 26 du 26 février 2010, la couverture intégrale des coûts directs et indirects de l'ensemble du cycle de gestion des déchets peut être assurée, même en l'absence de déclaration de l'état d'urgence et par dérogation aux dispositions en vigueur concernant la suspension, jusqu'à la mise en œuvre du fédéralisme fiscal, du pouvoir d'augmenter les contributions fiscales, les taxes additionnelles, les taux ou majorations des taux, des collectivités territoriales, dans les conditions suivantes : a) [...] ; b) les communes peuvent décider d'une majoration appropriée de taxe additionnelle à l'accise sur l'électricité prévue par l'article 6, paragraphe 1, sous a) et b), du décret-loi n° 511 du 28 novembre 1988, converti en loi, avec modifications, par la loi n° 20 du 27 janvier 1989, avec une majoration non supérieure au montant en vigueur de ladite taxe additionnelle ».

- 7** La directive 2008/118/CE, en procédant à la refonte du régime des accises directes ou indirectes sur la consommation de divers produits, reprend (dans son article 1^{er}, paragraphe 1, sous a)) le principe limitatif qui était déjà énoncé à l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12/CEE pour les huiles minérales, l'alcool, les boissons alcooliques et les produits manufacturés du tabac, en l'étendant à l'électricité et aux produits énergétiques, lesquels peuvent faire l'objet d'autres taxes indirectes à des fins spécifiques, dans le respect des règles d'imposition applicables aux accises ou à la taxe sur la valeur ajoutée. En outre, elle réserve aux États membres le pouvoir de réglementer les modalités de remboursement de l'accise (article 9, paragraphe 2).

Le décret législatif n° 48 du 29 mars 2010 pris pour la transposition de la directive 2008/118/CE n'a pas abrogé l'article 6 du décret-loi n° 511 du 28 novembre 1988. Celui-ci a été abrogé par l'article 2, paragraphe 6, du décret

législatif n° 23 du 14 mars 2011 dans les régions à statut ordinaire, telles que l'Emilie-Romagne où siège la présente cour d'appel, et par l'article 4, paragraphe 10, du décret-loi n° 16 du 2 mars 2012, converti en loi, avec modifications, par la loi n° 44 du 26 avril 2012 dans les régions à statut spécial.

L'article 2, paragraphe 6, du décret législatif n° 23 du 14 mars 2011 dispose : « 6. À partir de l'année 2012, la taxe additionnelle à l'accise sur l'électricité prévue à l'article 6, paragraphe 1, sous a) et b), du décret-loi n° 511 du 28 novembre 1988, (converti en loi, avec modifications, par la loi n° 20 du 27 janvier 1989) cesse d'être appliquée dans les régions à statut ordinaire et, dans lesdites régions, l'accise est augmentée de façon à assurer la neutralité fiscale de la présente mesure aux fins du respect de l'équilibre des finances publiques. Les modalités d'application du présent paragraphe seront définies par arrêté du ministre de l'économie et des finances, qui sera adopté d'ici le 31 décembre 2011 ».

L'article 4, paragraphe 10, du décret-loi n° 16 du 2 mars 2012 dispose : « 10. Afin de concilier les dispositions fiscales nationales appliquées à la consommation d'électricité avec le contenu de l'article 1^{er}, paragraphe 2, 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, l'article 6 du décret-loi n° 511 du 28 novembre 1988, converti en loi, avec modifications, par la loi n° 20 du 27 janvier 1989, est abrogé à partir du 1^{er} avril 2012 ».

- 8 Le décret législatif n° 504 du 26 octobre 1995 prévoit que l'obligation fiscale concernant les produits soumis à accise prend naissance au moment de leur fabrication ou de leur importation (article 2, paragraphe 1) à la charge de ceux qui facturent la consommation d'électricité (article 53, paragraphe 1, sous a).

À la différence de la taxe sur la valeur ajoutée, l'accise et/ou la taxe additionnelle peut – mais ne doit pas – être répercutée sur l'acquéreur du produit (article 16, paragraphe 3), y compris lorsque cet acquéreur est le consommateur final (article 56, paragraphe 1).

Le vendeur est le débiteur exclusif de l'obligation fiscale ; par conséquent, il ne répercute pas sur l'utilisateur un substitut fiscal, mais se contente de lui facturer le poids économique de l'accise et/ou de la taxe additionnelle à l'accise calculée en pourcentage du prix du bien cédé ou du service fourni. Il s'ensuit que, à partir de l'expiration du délai de transposition de la directive et jusqu'à la suppression de la taxe additionnelle, l'action en répétition de l'indu de la part de l'utilisateur doit être, le cas échéant, exercée – comme cela a été le cas en l'espèce – contre le vendeur/fournisseur et non pas contre l'administration fiscale, puisque seule la société fournisseur est redevable de la taxe et que c'est elle qui doit, en cas d'accise « indument payée » à l'État (article 14, paragraphe 1) et indument répercutée sur l'entreprise cliente, en demander le remboursement à l'administration fiscale, dans le délai de forclusion de quatre-vingt-dix jours à compter du jour où sa condamnation à restituer ces montants à l'utilisateur acquiert

force de chose jugée (article 14, paragraphe 4). L'action de l'entreprise cliente est, quant à elle, régie par les règles relatives à la répétition de l'indu objectif (article 2033 du code civil italien).

L'article 2, paragraphe 1, du décret législatif n° 504 du 26 octobre 1995 dispose : « **1.** Pour les produits soumis à accise, l'obligation d'acquitter la taxe prend naissance au moment de leur fabrication, y compris l'extraction du sous-sol dans le cas où l'accise est applicable, ou de leur importation ».

L'article 53, paragraphe 1, sous a), dispose : « 1. Sont assujettis au paiement de l'accise sur l'électricité : a) ceux qui facturent l'électricité au consommateur final, ci-après désignés comme les vendeurs ».

L'article 16, paragraphe 3, dispose : « **3.** Les créances détenues par les assujettis, après acquittement de la taxe, sur les acquéreurs des produits au titre desquels ils ont versé cette taxe, peuvent être répercutées dans la facturation [...] ».

L'article 14 dispose : « **1.** L'accise est remboursée lorsqu'il s'avère qu'elle a été indûment payée ; [OMISSIS].

2. Sous réserve de ce qui est prévu à l'article 7, paragraphe 1, sous e), et à l'article 10-ter, paragraphe 1, sous d), le remboursement doit être demandé, sous peine de déchéance, dans un délai de deux ans à compter de la date du paiement, ou de la date à laquelle le droit s'y rapportant peut être exercé.

3. [...].

4. Si, à l'issue d'une procédure juridictionnelle, l'assujetti à l'accise est condamné à restituer à des tiers des sommes indûment perçues au titre de la répercussion de l'accise, le remboursement est demandé par ledit assujetti, sous peine de déchéance, dans les quatre-vingt-dix jours du passage en force de chose jugée de la décision de justice [lui] imposant de restituer les sommes ».

L'article 2033 du code civil italien dispose : « Toute personne ayant effectué un paiement indu est en droit de demander la répétition de ce qu'elle a payé. Elle a également droit aux fruits et intérêts à compter du jour du paiement si la personne qui l'a reçu était de mauvaise foi, ou, si celle-ci était de bonne foi, à compter du jour de la demande en justice ».

2.2. La jurisprudence nationale :

- 9** La décision entreprise s'inscrit dans un courant jurisprudentiel qui s'est dessiné avec l'arrêt de la Corte Civile di Cassazione (sezione quinta) (cour de cassation, cinquième chambre civile) du 24 mai 2019 n° 14200 et s'est progressivement enraciné dans la jurisprudence [OMISSIS] [références à d'autres arrêts de la Corte di Cassazione (cour de cassation)]. Ce courant considère que les règles

relatives au remboursement de la taxe additionnelle sont compatibles avec le droit de l'Union dès lors que, en l'absence de règles de l'Union gouvernant les demandes de restitution de taxes, c'est à l'ordre juridique interne de chaque État membre qu'il appartient de prévoir les conditions dans lesquelles ces demandes peuvent être exercées, pourvu que ces conditions respectent les principes d'équivalence et d'effectivité, c'est-à-dire ne soient pas moins favorables que celles concernant des réclamations semblables, ni aménagées de manière à rendre pratiquement impossible l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (arrêt de la Cour, deuxième chambre, du 15 mars 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken C-35/05*, EU:C:2007:167, point 37 ; arrêt du 7 novembre 2018, *K, B, C-380/17*, EU:C:2018:877, points 56 et 58 ; arrêt du 14 février 2019, *Nestrade, C-562/17*, EU:C:2019:115, points 40 à 41). Ainsi, l'utilisateur peut demander la répétition de la taxe additionnelle au vendeur/fournisseur (en matière de TVA, voir arrêt du 15 décembre 2011, *Banca popolare antoniana veneta, C-427/10*, EU:C:2011:844, point 42 ; en matière d'accise, voir arrêt du 20 octobre 2011, *Danfoss, C-94/10*, EU:C:2011:674, points 27 à 29) et ce n'est que dans le cas où le remboursement de la part de celui-ci est impossible, ou excessivement difficile, comme lorsqu'il est en faillite, que l'utilisateur peut diriger sa demande de remboursement contre l'administration fiscale, exceptionnellement habilitée à répondre face à une demande formée en application du principe d'effectivité (arrêt du 27 avril 2017, *Farkas, C-564/15*, EU:C:2017:302, point 57 ; arrêt du 31 mai 2018, *Kollroß, C-660 à C-661/16*, EU:C:2018:372, point 66).

- 10** Une partie de la jurisprudence des juges du fond, estimant au contraire qu'il y a contrariété à la Constitution italienne, a soulevé une double question de constitutionnalité, pendante à l'heure actuelle [OMISSIS] [*références aux affaires pendantes*]. [La] première de ces questions [OMISSIS] [*détails sur la procédure nationale pendante devant la Corte costituzionale (cour constitutionnelle)*] porte sur un sujet qui se recoupe partiellement avec le présent litige. Il convient néanmoins de considérer que la question doit d'abord être examinée par la Cour de justice et que ce n'est que dans le cas où celle-ci ne reconnaîtrait pas la possibilité d'invoquer l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE, que la constitutionnalité de l'article 6 du décret-loi n° 511 du 28 novembre 1988 devrait être examinée [OMISSIS] [*détails sur la pertinence d'une question de constitutionnalité*].

La question a, en outre, déjà été posée à la Cour de justice par le Tribunale di Como (tribunal de Come, Italie) par ordonnance du 24 février 2022, et l'affaire est actuellement pendante devant la Cour (affaire C-316/22). Le présent renvoi a toutefois un objet qui ne coïncide que partiellement avec la demande de décision préjudicielle déjà présentée par le juge italien en vertu de l'article 267 TFUE.

- 11** La jurisprudence [OMISSIS] [*références à la jurisprudence nationale*] à laquelle le Tribunale di Bologna (tribunal de Bologne) s'est rallié, dans la partie de son raisonnement dont il n'est pas fait appel, est unanime pour exclure que la taxe additionnelle poursuive des fins spécifiques telles que requises par l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE : son seul objectif est d'« assurer les

ressources nécessaires aux finances des collectivités régionales et locales, afin de garantir l'accomplissement de leurs missions institutionnelles » (préambule du décret-loi n° 511 du 28 novembre 1988), tandis que son autre finalité hypothétique, à savoir contribuer au service d'élimination des déchets (article 2, paragraphe 2bis, du décret-loi n° 225 du 29 décembre 2010, converti par la loi n° 10 du 26 février 2011) n'est présentée par la loi que comme potentielle et il n'est apporté aucune preuve de ce que cette finalité a été poursuivie. Il apparaît au contraire, comme le relève l'ordonnance entreprise, que l'arrêté du ministère de l'économie et des finances du 11 juin 2007 (« Modalités pratiques pour la publication sur le site internet du ministère de l'économie et des finances des décisions en matière de taxe additionnelle provinciale à l'accise sur l'électricité »), adopté en application de l'article 6, paragraphe 2, du décret-loi n° 511 du 28 novembre 1988, n'a pas non plus défini les objectifs inhérents à ce produit fiscal supplémentaire.

- 12 S'agissant de la première des questions susmentionnées (point 5, sous a), on note que l'accise et la taxe additionnelle ont une structure et un régime qui coïncident partiellement ; en particulier, la seconde renforce le taux de la première et a des modalités de liquidation, d'établissement et de perception identiques [OMISSIS] [références à la jurisprudence nationale]. Pour cette raison, l'appelante est d'avis que la taxe additionnelle ne constitue pas une « taxe indirecte supplémentaire » au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE, mais seulement une majoration de l'accise sur l'électricité, comme l'a estimé un courant minoritaire de la jurisprudence des juges du fond [OMISSIS] [références à la jurisprudence nationale].

La jurisprudence majoritaire [OMISSIS] [références à la jurisprudence de la Corte di Cassazione (cour de cassation)] estime, en revanche, de façon implicite que les taxes sont distinctes, lorsqu'elle affirme que les règles en cause sont conformes à la première condition prescrite par l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE (« à condition que ces impositions respectent les règles de taxation communautaires applicables à l'accise ou à la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt »), mais elle n'a pas encore abordé directement la question de façon spécifique.

- 13 S'agissant de la deuxième question (point 5, sous b), une partie de la jurisprudence [OMISSIS] [références à la jurisprudence de la Corte di Cassazione (cour de cassation)] soutient qu'il y a lieu d'écarter l'article 6, paragraphes 1 et 2, du décret-loi n° 511 du 28 novembre 1988, indépendamment de l'effet direct – horizontal ou vertical – de l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE. Et ce en raison du principe de l'applicabilité immédiate de l'interprétation du droit de l'Union donnée par la Cour de justice sur le fondement de l'article 267 TFUE [OMISSIS] [référence à la jurisprudence de la Corte di Cassazione (cour de cassation)]. Toutefois, dans les affaires examinées, le destinataire de la demande en restitution était toujours l'administration, raison pour laquelle la question de l'effet horizontal de la directive n'intervenait pas.

Enfin, pour des raisons non développées, ce courant jurisprudentiel estime que, pour assurer le respect du principe d'effectivité, l'usager peut agir à l'encontre du vendeur en répétition de l'indu ou, éventuellement, contre l'État en réparation du dommage causé par la transposition inexacte de la directive de l'Union [OMISSIS] [références à la jurisprudence de la Corte di Cassazione (cour de cassation)].

La jurisprudence divergente des juges du fond reconnaît une incidence triangulaire de l'effet direct de l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE dans les rapports horizontaux [OMISSIS] [références à la jurisprudence nationale] ou soutient que l'absence d'effets dans les rapports horizontaux empêche l'entreprise cliente de s'en prévaloir à l'encontre de la société fournisseur [OMISSIS] [références à la jurisprudence nationale], auquel cas il ne lui reste que l'action en réparation (responsabilité) pour protéger ses droits (arrêt de la Cour du 19 novembre 1991, Francovich, C-6/90 à C-9/90, EU:C:1991:428).

3. LES DISPOSITIONS DU DROIT DE L'UNION EUROPÉENNE

- 14** Pour résoudre les questions qui se posent, il y a lieu de tenir compte des principes généraux et des dispositions du droit de l'Union reproduits ci-après.

Le principe de primauté

Dans les déclarations annexées à l'acte final de la Conférence intergouvernementale qui a adopté le traité de Lisbonne signé le 13 décembre 2007 figure : – **A. Déclaration relative à la primauté** : « **17.** La Conférence rappelle que, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, les traités et le droit adopté par l'Union sur la base des traités priment le droit des États membres, dans les conditions définies par ladite jurisprudence ».

Les principes d'effectivité et d'équivalence

L'article 47, paragraphe 1, de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne dispose : « Droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial. 1. Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article ».

L'article 19, paragraphe 2, TUE dispose : « 3. Les États membres établissent les voies de recours nécessaires pour assurer une protection juridictionnelle effective dans les domaines couverts par le droit de l'Union ».

Le principe de coopération loyale

L'article 4, paragraphe 3, TUE dispose : « 3. En vertu du principe de coopération loyale, l'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités ».

L'article 288 TFUE dispose : « Pour exercer les compétences de l'Union, les institutions adoptent des règlements, des directives, des décisions, des recommandations et des avis. Le règlement a une portée générale. Il est obligatoire dans tous ses éléments et il est directement applicable dans tout État membre. La directive lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens. La décision est obligatoire dans tous ses éléments. Lorsqu'elle désigne des destinataires, elle n'est obligatoire que pour ceux-ci. Les recommandations et les avis ne lient pas ».

L'article 1^{er}, paragraphe 2 de la directive 2008/118/CE dispose : « Les États membres peuvent, à des fins spécifiques, prélever des taxes indirectes supplémentaires sur les produits soumis à accise, à condition que ces impositions respectent les règles de taxation communautaires applicables à l'accise ou à la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt, ces règles n'incluant pas les dispositions relatives aux exonérations ».

L'article 9, paragraphe 2 de la directive 2008/118/CE dispose : « Les droits d'accise sont prélevés, perçus et, le cas échéant, remboursés ou remis selon les modalités établies par chaque État membre. Les États membres appliquent les mêmes modalités aux produits nationaux et aux produits en provenance des autres États membres ».

4. LES MOTIFS DU RENVOI PREJUDICIEL EN INTERPRETATION

- 15 La jurisprudence de la Cour de justice permet, pour les raisons déjà énoncées par la Corte Civile di Cassazione (cour de cassation, Italie) (voir point 9 ci-dessus), de considérer que les règles internes relatives au recours récursoire sont légales. En revanche, le sens à donner à l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE soulève des interrogations, et ce d'un double point de vue : d'une part quant au point de savoir si la taxe additionnelle et l'accise sont une seule et même chose, et d'autre part quant à la possibilité d'invoquer les limites du pouvoir d'imposition de l'État membre dans les rapports horizontaux.
- 16 La raison d'être de l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE est d'empêcher que des taxes indirectes supplémentaires ne fassent indument obstacle aux échanges dans l'Union européenne. Il énonce à cet effet trois conditions qui sont cumulatives (arrêt du 24 février 2000, Commission/France C-434/97, EU:C:2000:98, point 26 ; arrêt du 9 mars 2000, EKW et Wein & Co., C-437/97, EU:C:2000:110, point 46).
- 17 L'interprétation donnée jusqu'à présent à la notion de « fins spécifiques » par la Cour de justice, reprise par le Tribunale di Bologna (tribunal de Bologne) dans la partie des motifs de l'ordonnance dont il n'est pas fait appel, empêche de ranger dans ces fins spécifiques l'objectif poursuivi par la taxe additionnelle litigieuse. En effet, on ne saurait qualifier de spécifique qu'une fin autre que purement

budgétaire – quand bien même la taxe serait affectée au financement de dépenses déterminées (arrêt du 27 février 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, points 28 et 29 ; arrêt du 5 mars 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, point 37) – visant, si elle n’a pas d’affectation prédéterminée, à supprimer les coûts sociaux liés à la consommation du produit auquel est déjà appliquée l’accise (arrêt du 25 juillet 2018, Messer France s.a.s., C-103/17, EU:C:2018:587, points 38/39).

L’objectif d’« assurer les ressources nécessaires aux finances des collectivités régionales et locales, afin de garantir l’accomplissement de leurs missions institutionnelles » (préambule du décret-loi n° 511 du 28 novembre 1988) s’apparente donc à une simple modalité d’organisation interne du budget de la collectivité publique, et n’est donc pas suffisante, tout État membre pouvant décider, quelle que soit la finalité poursuivie, d’affecter le produit d’une taxe au financement de dépenses déterminées. S’il en était autrement, toute finalité pourrait être considérée comme spécifique et l’article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118 se verrait privé de son effet utile (ordonnance du 7 février 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, points 24 et 2[6]).

- 18** Un doute subsiste néanmoins quant au point de savoir si la taxe additionnelle doit être considérée comme une taxe différente de l’accise, puisqu’elle n’en constitue qu’une fraction ou un multiple. En particulier, alors qu’une surtaxe autonome s’applique sur l’assiette d’une première taxe, l’assiette de la taxe additionnelle est l’accise, avec pour conséquence que la taxe additionnelle pourrait être vue comme une simple aggravation de l’accise, non liée à une obligation d’affectation à une fin spécifique.

L’existence d’une demande de décision préjudicielle analogue, émanant d’une juridiction fiscale allemande, ayant un objet partiellement similaire en matière de taxe additionnelle sur le tabac à chauffer (affaire C-336/22) confirme le caractère controversé de la question.

- 19** Si l’on considère qu’il s’agit de taxes distinctes, alors il peut y avoir une antinomie dont la résolution entraînera (ou non) le caractère répétable des paiements effectués par l’intimée : si c’est l’article 6, paragraphes 1 et 2, du décret-loi n° 511 du 28 novembre 1988 qui prévaut, les paiements sont dus ; si c’est au contraire l’article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE qui prévaut, les paiements ne sont pas dus et doivent être restitués.
- 20** L’antinomie ne peut pas être éliminée au moyen d’une interprétation conforme (arrêt du 13 novembre 1990, Marleasing, C-106/89, EU:C:1990:395, point 8 ; arrêt du 14 juillet 1994, Faccini Dori, C-91/92, EU:C:1994:292, point 26 ; arrêt du 25 février 1999, Carbonari, C-131/97, EU:C:1999:98, point 48 ; arrêt du 27 juin 2000, Océano, C 240/98 à C-244/98, EU:C:2000:346, point 30), qui serait *contra legem* (arrêt du 29 mai 1997, Commission/Royaume-Uni, C-300/95, EU:C:1997:255, point 18 ; arrêt du 16 juin 2005, Pupino, C-105/03, EU:C:2005:386, point 47) car l’article 6, paragraphes 1 et 2, du décret-loi n° 511

du 28 novembre 1988 n'implique nullement la « marge discrétionnaire » requise (arrêt du 10 avril 1984, Von Colson, C-14/83, EU:C:1984:153, points 11 et 28) permettant d'identifier une autre règle : la taxe additionnelle est due ou elle ne l'est pas ; ainsi, si l'on applique la règle de droit interne, les paiements effectués par l'entreprise cliente ne sont pas susceptibles de récupération.

- 21 Si l'on suit l'ordre indiqué par la Cour de justice (arrêt du 24 janvier 2012, Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, point 44), la seconde solution, à savoir écarter la règle de droit interne, soulève la question de savoir si l'on peut laisser de côté l'effet direct de l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE pour résoudre l'antinomie en défaveur de l'article 6, paragraphes 1 et 2, du décret-loi n° 511 du 28 novembre 1988, dès lors que la portée erga omnes de l'interprétation du droit de l'Union donnée par la Cour de justice sur le fondement de l'article 267 TFUE n'englobe pas la question, logiquement et juridiquement préalable, de l'identification de la règle applicable [OMISSIS] [références à la jurisprudence de la Corte di Cassazione (cour de cassation)].
- 22 La Cour de justice a admis les effets directs de l'article 1^{er}, paragraphe 3, de la directive 2008/118/CE qui permet aux États membres d'appliquer des taxes sur des produits autres que ceux soumis à accise, ainsi que sur les prestations de services accessoires, à condition qu'un tel prélèvement n'entraîne pas de formalités liées au passage des frontières dans le cadre des échanges entre les États membres (arrêt du 17 décembre 2015, Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, point 27).
- 23 Bien que la nature « autoexécutoire » du troisième paragraphe de l'article 1^{er} de la directive 2008/118/CE découle d'emblée des articles 28 et 30 TFUE qui interdisent l'application de droits ou taxes d'effet équivalent (arrêt du 17 décembre 1970, Sace, C-33/70, EU:C:1970:118, points 10 et 13), la Cour a ensuite affirmé le caractère précis et inconditionnel de l'obligation qui y est instituée.

Le paragraphe 2, qui est de construction identique, introduit pour les États membres une obligation complémentaire elle aussi dépourvue d'équivoque, non conditionnelle et n'impliquant pas l'adoption de mesures supplémentaires ; il remplit donc les conditions pour pouvoir être invoqué par un particulier à l'encontre de l'État membre (arrêt du 5 avril 1979, Ratti, C-148/78, EU:C:1979:110, point 23 ; arrêt du 4 décembre 1974, Van Duyn, C-41/74, EU:C:1974:133, points 13 et 15).

- 24 L'appelante n'est pas une entreprise à participation publique et n'est pas non plus chargée d'un service public avec des pouvoirs exorbitants par rapport au droit commun national (CG 10.10.2017, Farrell, C-413/15, EU:C:2017:745, points 26-29), si bien qu'elle ne peut pas être considérée comme un organisme soumis à l'autorité de l'État membre (arrêt du 12 juillet 1990, Foster, C-188/89, EU:C:1990:313, points 18 à 20). Il en découle que le rapport de droit objet du litige, bien qu'il dépende d'un rapport vertical, présente une nature horizontale.

25 La qualification d'organisme de droit public étant exclue, il semble qu'il faille aussi exclure que l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE tire des effets directs horizontaux de règles issues des traités, ou de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. En particulier, l'article 47 de la charte des droits fondamentaux (le « droit à un recours effectif et à un tribunal impartial ») a été appliqué aux particuliers, conformément à sa teneur littérale [OMISSIS] [texte de l'article 47 cité au point 14 ci-dessus], seulement en concours avec d'autres dispositions de la charte, comme par exemple l'article 21 (« Non-discrimination »), qui sont dotées d'effet direct (arrêt du 17 avril 2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, points 75 à 77 ; arrêt du 22 janvier 2019, Cresco Investigation, C-193/17, EU:C:2019:43, point 76) ou l'article 20 (« Égalité devant la loi »). Sur le fond, il convient toutefois d'observer que :

- a. le critère objectif sur lequel se fonde la discrimination, à savoir la nature publique d'un des cocontractants, est totalement différent des paramètres cités à titre d'exemples par l'article 21 de la charte qui ont tous trait à la personnalité et à la dignité de l'individu et ne peuvent pas être étendus par le juge (arrêt du 11 juillet 2006, Chacón Navas, C-13/05, EU:C:2006:456, point 56 ; arrêt du 17 juillet 2008, Coleman, C-303/06, EU:C:2008:415, point 46, et arrêt du 9 mars 2017, Milkova, C-406/15, EU:C:2017:198, point 42) ;
- b. l'article 20, auquel l'effet direct n'a pas été reconnu à ce jour, a une structure ouverte et transversale, insusceptible de conférer aux particuliers un droit ayant un contenu déterminé et correspondant à une obligation pour autrui, il n'a donc pas de caractère impératif et inconditionnel (voir les conclusions de l'avocat général Giovanni Pitruzzella présentées le 30 mars 2023 dans l'affaire K.L., C-715/20, EU:C:2023:281, points 70 à 74).

26 Cela étant, écarter l'application au particulier de l'article 6, paragraphes 1 et 2, du décret-loi n° 511 du 28 novembre 1988 passe inévitablement par l'affirmation alternative

- a. de l'effet horizontal des règles « autoexécutoires » des directives ou, au moins, de leur « effet d'exclusion » ;
- b. de la possibilité de distinguer entre, d'une part, l'« effet de substitution » (c'est-à-dire la possibilité d'invoquer la directive *en lieu et place* de la règle de droit interne) qui, impliquant d'écarter la règle de droit interne au profit de la disposition de la directive, découle nécessairement de l'admission de l'effet direct de cette dernière, et, d'autre part, l'« effet d'exclusion »* qui, en

* Ndt : Littéralement, en italien, l'effet d'obstacle (effetto ostativo), mais cette expression a été traduite par « effet d'exclusion » dans les conclusions présentées par l'avocat général Saggio dans les affaires C-240/98 à C-244/98 : « Il convient ensuite de noter qu'une solution de ce type, qui distingue entre "effet de substitution" et "effet d'exclusion" d'une directive non transposée dans les délais, apparaît déjà in nuce dans la jurisprudence de la Cour relative aux conséquences de la déclaration de manquement aux obligations découlant du traité. Comme on le sait, la Cour a plusieurs fois affirmé que le fait d'établir une violation d'une obligation imposée par le droit

impliquant d'écarter la règle de droit interne (ici l'article 6 du décret-loi du 28 novembre 1988 n° 511) au profit d'une autre règle de droit interne (ici l'article 2033 du code civil italien), est une conséquence de la primauté du droit de l'Union, dont la disposition non correctement transposée n'est qu'un paramètre pour apprécier la légalité du droit national ;

- c. de l'effet direct incident de l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE en raison de la nature trilatérale du rapport entre l'État, la société fournisseur et l'entreprise cliente.

27 Dans la jurisprudence de la Cour de justice, le principe a maintes fois été énoncé que les directives, en instituant des obligations seulement à la charge de l'État membre, peuvent créer des avantages pour le particulier à l'encontre de l'État, mais ne peuvent pas lui conférer de droits dans les rapports interindividuels (arrêt du 26 février 1986, Marshall, C-152/84, EU:C:1986:84, point 48 ; arrêt du 8 octobre 1987, Kolpinghuis Nijmegen, C-80/86, EU:C:1987:431, point 9 ; arrêt du 26 septembre 1996, Arcaro, C-168/95, EU:C:1996:363, points 36-38 ; arrêt du 5 octobre 2004, Pfeiffer, C-397/01 à C-403/01, EU:C:2004:584, points 108-109 ; arrêt du 8 octobre 2020, Subdelegación del Gobierno en Toledo, C-568/19, EU:C:2020:807, point 35). La distinction entre les deux cas de figure dans lesquels la règle de droit interne se trouve écartée (par effet de substitution ou par effet d'exclusion) est toutefois mentionnée dans les conclusions présentées dans les affaires Océano (C-240/98 à C-244/98, EU:C:1999:620, point 37), Linster (C-287/98, EU:C:2000:3, points 57-58, 67) et Popławski (C-573/17, C :2018:957, points 115-117) par les avocats généraux Antonio Saggio, Philippe Léger et Manuel Campos Sánchez-Bordona.

On ne sait pas clairement, pourtant, si l'interdiction de « l'horizontalité » des directives s'étend à leur *effet d'exclusion*, qui conduit à écarter la règle de droit interne qui y est contraire, c'est-à-dire au premier segment logique de la mise à l'écart de la règle interne. Certains arrêts, en outre, confortent le doute répandu dans la doctrine quant au point de savoir si *l'effet de substitution* implique l'effet direct de la directive ou si, en revanche, *l'effet d'exclusion*, découlant de la primauté du droit de l'Union, peut s'en dispenser. En particulier, la Cour a affirmé que :

- a. l'inobservation de l'obligation, prescrite par une directive, de notifier des règles techniques les rend inopposables aux particuliers, c'est-à-dire

communautaire implique pour les autorités juridictionnelles et administratives de l'État membre en question l'obligation de ne pas appliquer les dispositions internes incompatibles. Initialement appliquée aux violations des dispositions du traité, cette obligation a ensuite été étendue aussi aux violations des dispositions d'une directive non transposée. Si l'on considère qu'un arrêt de la Cour en application de l'article 169 du traité CE (devenu article 226 CE) ne crée aucun droit, puisqu'il se limite à établir un manquement de l'État, il en résulte que l'intervention de la Cour n'est pas nécessaire pour que cet effet d'"exclusion" qui découle directement de l'obligation de collaboration visée à l'article 5 du traité, se produise dans tous les cas dans lesquels la disposition est mise en avant, y compris, évidemment, les litiges entre particuliers.) ».

inapplicables dans les rapports horizontaux (arrêt du 30 avril 1996, CIA Security International SA, C-194/94, EU:C:1996:172, point 54). Le principe a été confirmé par la jurisprudence postérieure (arrêt du 26 septembre 2000, Unilever, C-443/98, EU:C:2000:496, points 49-50 ; arrêt du 27 octobre 2016, James Elliott Construction, C-613/14, EU:C:2016:821, point 64 ; arrêt du 22 octobre 2020, Sportingbet, C-275/19, EU:C:2020:856, points 53 et 54), même s'il est observé que, dans le litige objet de l'arrêt antérieur (arrêt CIA Security International SA), la directive violée n'imposait qu'une obligation procédurale de notification, sans créer de droits ni d'obligations dans le chef des particuliers (arrêt du 7 septembre 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, points 52 à 54) ;

- b. le particulier peut invoquer la disposition d'une directive même si elle n'est pas suffisamment précise ou inconditionnelle, afin qu'on ne lui applique pas une règle de droit interne que l'État membre aurait adoptée pour la transposition de la directive en outrepassant la marge d'appréciation qui lui est reconnue dans la directive (arrêt du 24 octobre 1996, Kraaijeveld e.a., C-72/95, EU:C:1996:404, points 56 à 61, et arrêt du 16 septembre 1999, WWF e a., C-435/97, EU:C:1999:418, points 69 à 71) ;
- c. la juridiction nationale a l'obligation d'appliquer intégralement le droit de l'Union, en écartant au besoin la réglementation interne incompatible (arrêt du 4 octobre 2018, Link Logistic N&, C-384/17, EU:C:2018:810, point 61, qui concernait une affaire dans laquelle la directive n'avait pas d'effet direct et où la règle interne n'était pas susceptible de faire l'objet d'une interprétation conforme).

28 Après l'arrêt Link Logistic, la Cour (arrêt du 24 juin 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, points 61-62), se prononçant sur une décision-cadre mais étendant son raisonnement aux directives, semble assimiler effet direct et mise à l'écart de la règle interne, puisqu'elle affirme l'obligation pour le juge national, en cas d'impossibilité de donner une interprétation conforme à la règle étatique contraire à une disposition du droit de l'Union, d'écarter la première seulement si la seconde est suffisamment claire, précise et inconditionnelle. Or l'arrêt du 18 janvier 2022 (Thelen Technopark Berlin GmbH, C-261/20, EU:C:2022:33, point 33), tout en confirmant cette observation, admet la possibilité pour le juge, comme pour toutes les émanations de l'État membre, d'écarter selon le droit interne une règle de droit national contraire à une disposition de droit de l'Union dépourvue d'effet direct.

29 La Cour de justice a affirmé maintes fois, dans le cadre de litiges liés à la transposition inexacte, tardive ou inexistante d'une directive, l'incidence triangulaire (ou transversale) de son effet vertical direct, soutenant que de simples répercussions négatives sur les droits d'un individu, même si elles sont certaines, ne justifient pas de refuser à un particulier la possibilité d'invoquer les dispositions d'une directive à l'encontre de l'État membre (arrêt du 22 juin 1989, Fratelli Costanzo, C-103/88, EU:C:1989:256, points 29 à 33 ; arrêt du 12 mars

1996, Panagis Pafitis, C-441/93, EU:C:1996:92, points 68 à 70 ; arrêt du 24 octobre 1996, Kraaijeveld BV, C-72/95, EU:C:1996:404, points 56 à 61 ; arrêt du 12 novembre 1996, Smith & Nephew, C-201/94, EU:C:1996:432, points 35 à 39 ; arrêt du 27 février 2003, Santex, C-327/00, EU:C:2003:109, point 48 ; arrêt du 7 janvier 2004, Delena Wells, C-201/02, EU:C:2004:12, points 56 et 57 ; arrêt du 7 juillet 2008, Arcor AG & Co. KG, C-152/07 à C-154/07, EU:C:2008:426, points 35 à 38) et de ses ramifications, telles que l'administration fiscale (arrêt du 19 janvier 1982, Ursula Becker, C-8/81, EU:C:1982:7, points 17 à 26, ; arrêt du 22 février 1990, CECA/. Fallimento Acciaierie e Ferriere Busseni, C-221/88, EU:C:1990:84, points 21 à 23).

Dans cette jurisprudence, on décèle un *distinguo* selon que la directive est destinée à régir des rapports entre particuliers ou à régir des rapports verticaux entre les particuliers et les États, en n'affectant alors que de façon incidente ou par ricochet les rapports interindividuels : dans le premier cas, la directive ne peut pas être invoquée à l'encontre d'un particulier pour en modifier les droits et obligations, ne servant que comme paramètre pour apprécier la légalité de règles internes ; dans le second cas, en revanche, elle peut créer de « simples répercussions négatives sur les droits de tiers » (arrêt du 7 janvier 2004, Delena Wells, C-201/02, EU:C:2004:12, point 57 ; arrêt du 7 juillet 2008, Arcor AG & Co. KG, C-152/07 à C-154/07, EU:C:2008:426, point 36), voire être appliquée dans les rapports horizontaux si, outre qu'elle ne crée ni des droits ni des obligations pour les particuliers, elle ne définit nullement le contenu matériel de la règle de droit sur le fondement de laquelle le juge national doit trancher le litige pendant devant lui (arrêt du 26 septembre 2000, Unilever, C-443/98, EU:C:2000:496, point 51).

30 Les éléments supplémentaires suivants concourent à alimenter le doute :

- a. les directives produisent des effets juridiques à partir du moment où elles entrent en vigueur, liant les États membres en leur imposant d'atteindre un résultat (articles 4, paragraphe 3, TUE et 288, paragraphe 3, TFUE) ;
- b. la constatation de la violation du droit de l'Union oblige l'État membre, au niveau judiciaire comme administratif, à écarter la règle interne incompatible (pour les traités, voir arrêt du 13 juillet 1972, Commission/Italie, C-48/71, EU:C:1972:65, point 7 ; pour les directives, voir arrêt du 19 janvier 1993, Commission/Italie, C-101/91, EU:C:1993:16, point 23). L'obligation ne tire pas son origine de l'éventuel arrêt de la Cour de justice rendu sur le recours introduit par la Commission (article 258, paragraphe 2, TFUE), qui donne lieu à une constatation purement déclaratoire, mais du devoir de coopération loyale (article 4, paragraphe 3, TUE). Par conséquent, l'effet d'exclusion résultant de ce devoir de coopération joue dans tous les cas où la règle de droit de l'Union entre en compte [pour la solution du litige], y compris les litiges entre particuliers (voir conclusions de l'avocat général Saggio, présentées le 16 décembre 1999 dans l'affaire Océano, C-240/98 à C-244/98, EU:C:1999:620, point 37) ;

- c. l'interprétation conforme, constituant une obligation spécifique pour le juge, fondée sur le devoir de coopération (arrêt du 10 avril 1984, Von Colson, C-14/83, EU:C:1984:153, point 26), est indépendante du caractère inconditionnel de la directive et de la dimension verticale ou horizontale du rapport de droit sur lequel elle opère, mais conduit, tout comme l'effet d'exclusion à appliquer la règle interne, souvent étendue bien au-delà du champ sémantique de sa teneur littérale, spécialement dans le contexte des relations de travail (voir arrêt du 24 janvier 2012, Domínguez, C-282/10, EU:C:2012:33 ; arrêt du 29 novembre 2017, King, C-214/16, EU:C:2017:914).

31 La présente juridiction se demande par conséquent si

- a. les principes réaffirmés par la Cour de justice, en particulier dans l'arrêt *Popławski*, et le principe de coopération loyale (article 4, paragraphe 3, TUE) qui oblige les États membres et leurs autorités, y compris les juges, à adopter les mesures nécessaires pour éliminer les répercussions illégales de la violation du droit de l'Union européenne (arrêt du 29 juillet 2019, *Inter-Environnement Wallonie*, C-411/17, EU:C:2019:622, point 170) peuvent, dans le cas où l'interprétation conforme est exclue, être conciliés en écartant la règle de droit interne, exclue car en conflit avec la règle [de l'Union européenne] « autoexécutoire » (l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive [2008/118/CE] quel que soit son fondement normatif, ou seulement en appliquant la solution résiduelle de l'action en réparation du dommage (arrêt du 19 novembre 1991, *Francovich*, C-6/90 à C-9/90, EU:C:1991:428 ; arrêt du 14 juillet 1994, *Faccini Dori*, C-91/92, EU:C:1994:292), dont l'application incombe à la juridiction nationale (arrêt du 16 juillet 2020, *Presidenza del Consiglio dei Ministri*, C-129/19, EU:C:2020:566, points 58-61), après l'éventuelle appréciation de la constitutionnalité de la règle interne ?
- b. les principes énoncés par la Cour de justice quant aux rapports triangulaires peuvent-ils être appliqués au cas d'espèce, où un particulier ne s'oppose pas directement à l'État en invoquant l'application à son encontre de la disposition d'une directive dont la transposition correcte l'aurait favorisé au détriment d'un tiers, mais à une entreprise qui, pour sa part, devra se retourner contre l'État avec une demande récursoire. Les rapports respectifs, le premier horizontal et le second vertical, sont interdépendants : le fournisseur, débiteur de la taxe additionnelle peut opposer au Trésor l'illégalité de l'imposition fiscale, mais dans ses rapports avec son cocontractant, il n'a pas de droit – ni d'intérêt – à être remboursé par l'État tant qu'il n'a pas restitué l'indu à l'usager ; et le particulier a intérêt à demander la répétition du paiement, mais n'a pas le droit de le faire s'il ne peut pas opposer au fournisseur l'illégalité de l'imposition fiscale.

5. Les questions posées par la juridiction de renvoi

- 32 Au sujet de la première question (point 5, sous a), nous estimons que l'interprétation littérale, globale et téléologique de l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE s'oppose à ce que l'on considère l'accise sur l'électricité et la taxe additionnelle qui s'y applique comme une seule même taxe indirecte, puisque les deux impliquent des obligations autonomes de service dont les modalités uniformes de paiement remplissent précisément une des conditions prescrites par la réglementation (« à condition que ces impositions respectent les règles de taxation communautaires applicables à l'accise ou à la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt »).

Le système des accises de l'Union européenne se caractérise par une harmonisation sectorielle, c'est-à-dire limitée à des produits spécifiques, et permet la double imposition pour autant que la stabilité et le fonctionnement du marché interne ne s'en ressentent pas (considérant n^{os} 4 et 5). La directive, par conséquent, ne limite pas le pouvoir d'imposition des États membres en fonction des formes dans lesquelles il peut être exercé [OMISSIS] [*détails sur les formes de pouvoir d'imposition*], mais sous l'angle des finalités poursuivies et des répercussions que cela produit sur le marché interne : dans cette perspective, la perception de taxes supplémentaires associées à la consommation d'électricité peut aussi nuire à l'objectif sous-tendant l'harmonisation, indépendamment de la structure de la seconde taxe en tant que taxe additionnelle ou surtaxe. Font ainsi défaut les deux autres conditions cumulativement prescrites par l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118CE.

- 33 Sur la seconde question (point 5, sous b), affirmer l'applicabilité de l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE au rapport horizontal dépendant du rapport vertical assurerait pleinement la mise en œuvre des principes d'équivalence et d'effectivité, évitant ainsi de discriminer de façon déraisonnable le particulier, qui se voit conduit à espérer une exécution impossible de la part de son cocontractant pour pouvoir récupérer le paiement indu auprès de l'État, puisque, si la société fournisseur était en mesure d'obtempérer normalement à sa demande de restitution, l'usager ne pourrait pas lui opposer l'illégalité de la charge fiscale dont il a supporté le poids économique. Ainsi, la seule solution qui lui resterait serait l'action en réparation du dommage, avec pour conséquence un alourdissement de la charge de la preuve pesant sur lui : l'usager devrait prouver non seulement les paiements, mais que l'État membre a manqué de façon caractérisée à ses obligations (arrêt du 30 septembre 2003, Köbler, C 224/01, EU:C:2003:513, points 51 à 56), sous réserve de l'éventuelle déclaration d'inconstitutionnalité de la disposition nationale.
- 34 Compte-tenu du chemin qu'il faudrait alors parcourir à cette fin, nous estimons qu'il y a lieu de se demander s'il ne vaudrait pas mieux privilégier la solution alternative plus apte à garantir :

- a. l'application uniforme du droit de l'Union dans les États membres ;
 - b. la même efficacité pour les règles du droit interne de l'État membre, quelle qu'en soit la source, interne ou européenne ;
 - c. une égale protection des prérogatives individuelles, indépendamment de la nature publique ou privée du titulaire de l'obligation en cause ;
 - d. la même protection de la confiance légitime pour ceux qui, si la directive avait été correctement transposée en droit interne, bénéficieraient des obligations qui y sont énoncées ou y seraient soumis.
- 35** Si l'effet horizontal de la directive est jugé exclu par l'article 288 TFUE, on observe que, dans les rapports triangulaires, l'État auteur d'un manquement est toujours impliqué – même s'il est protégé en cas de litige opposant formellement des particuliers –; par conséquent, on pourrait considérer que l'effet direct de la directive conserve son caractère vertical, bien que répercuté (voir les conclusions de l'avocat général Poiares Maduro présentées le 23 mai 2007 dans l'affaire Viking Line ABP, C-438/05, EU:C:2007:292, point 40 : « S'agissant de la délimitation des sphères de droit respectives, l'effet horizontal indirect peut différer de l'effet horizontal direct dans la forme ; mais il n'y a pas de différence sur le fond »,) spécialement dans le cas des directives régissant des rapports avec les États membres, tels que la réglementation des accises établie par la directive 2008/118/CE dont l'article 1^{er}, paragraphe 2, n'institue pas de droits ni d'obligations pour les particuliers et ne définit pas, ne serait-ce qu'en partie, l'essence de l'article 2033 du code civil italien. Si l'on applique cela, par conséquent, on se contenterait de neutraliser l'article 6, paragraphes 1 et 2, du décret-loi n° 511 du 28 novembre 1988, empêchant d'en faire un titre légal pour le paiement des taxes additionnelles, rendant possible la répétition.
- 36** À titre subsidiaire, la subdivision entre la mise à l'écart du droit interne opérée dans le cadre de l'effet de substitution, découlant [de] l'effet direct de la disposition de la directive, et la mise à l'écart du droit interne opérée dans le cadre de l'effet d'exclusion, résultant de la primauté du droit de l'Union, permettrait d'écarter une règle interne contraire à une règle européenne « autoexécutoire » en faveur d'une autre règle interne ; par conséquent, le procédé herméneutique du juge se conclurait comme s'il avait pu procéder à une interprétation conforme, à savoir avec l'application d'une disposition nationale.

PAR CES MOTIFS

La Corte d'Appello di Bologna (cour d'appel de Bologne) [OMISSIS] soumet à la Cour de justice de l'Union européenne les questions d'interprétation suivantes à titre préjudiciel :

- a. **la taxe additionnelle à une accise sur l'électricité, appliquée par l'État membre en tant que fraction ou multiple de l'accise à laquelle est déjà soumis le produit, relève-t-elle de la notion de**

« taxes indirectes supplémentaires », expression employée à l'article 1^{er}, paragraphe 2, 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, ou doit-elle être vue comme une simple majoration du taux de l'accise, avec pour conséquence que l'État membre est libre de ne pas l'affecter aux « fins spécifiques » requises par l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE ?

- b. dans le cas où la taxe additionnelle à l'accise sur l'électricité relève de la notion de « taxes indirectes supplémentaires », l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008 doit-il être interprété en ce sens qu'il remplit les conditions pour pouvoir être invoqué par le particulier devant une juridiction nationale afin :**
- d'opposer au vendeur du produit soumis à la taxe additionnelle à l'accise, auquel le particulier a remboursé la taxe indirecte, le fait que le prélèvement fiscal opéré par l'État membre sur le vendeur est illégal, car fondé sur une disposition nationale contraire aux dispositions de la directive ?**
 - par voie de conséquence, d'agir contre le vendeur en répétition du paiement indu qui a été répercuté sur lui-même ?**

[OMISSIS] [*sursis à statuer, instructions au greffe*]

[OMISSIS] Bologne [OMISSIS] le 26 juillet 2023

[OMISSIS]