

La Lettre d'information en bref

- Nos Actualités
- La jurisprudence en droit des **transports** :
 - ❖ La Cour de cassation a jugé qu'en vertu de l'article 1^{er} de la CMR, celle-ci n'est pas applicable aux dommages subis par les marchandises stockées dans un entrepôt dans l'attente de leur chargement, le transporteur terrestre n'ayant pas encore été mis en possession des marchandises.
- La jurisprudence en matière **douanière** :
 - ❖ Le Tribunal de l'UE s'est prononcé sur un litige de valeur en douane où la Douane avait appliqué la méthode résiduelle « fall back ».
 - ❖ Le Tribunal de l'UE a déclaré contraire au droit de l'UE un mécanisme allemand très spécifique pour la circulation de produits soumis à accises dans le cadre de livraisons consécutives entre trois opérateurs.
 - ❖ Dans un autre dossier concernant une opération triangulaire en droit de la TVA, le Tribunal a jugé que le mécanisme de circulation des produits soumis à accise était sans incidence sur l'appréciation du moment où est transféré le pouvoir de disposer du bien transporté comme un propriétaire.
 - ❖ Le Tribunal de l'UE a rappelé les critères d'exonération pour les droits d'accise sur l'alcool dénaturé.
 - ❖ La Cour de justice de l'Union européenne a examiné les règles italiennes et leur conformité au droit communautaire pour accorder une autorisation d'exploiter un entrepôt fiscal de produits énergétiques en régime suspensif.
 - ❖ Le Tribunal de l'UE a statué sur la notion d'usage comme combustible et a jugé qu'une utilisation de propane pour tester le fonctionnement de brûleurs relève de la directive sur la taxation de l'énergie 2003/96/CE.

NOS ACTUALITES

L'AJ Pénal Lefebvre Dalloz de septembre 2026 publie la chronique de Vincent Courcelle-Labrousse consacrée à la refonte du Code des douanes, applicable depuis le 1er mai dernier. Une réforme qui redessine l'architecture d'un texte majeur de la matière douanière, entre continuités historiques, évolutions normatives et enjeux contentieux.

Stéphane Le Roy est co-rédacteur d'une chronique « *Douane : contrôle – sanctions – contentieux* » dans la revue *TVA Douane Environnement*, n°2-2026, juin 2026, rubrique n° 11 (Editions JFA Juristes & Fiscalistes Associés). Stéphane Le Roy a commenté deux arrêts de la chambre criminelle de la Cour de cassation du 18 février 2026 concernant les modalités de rédaction d'un procès-verbal de saisie (pourvoi n° 25-81.285, §§ 22 à 27, pp. 291-293) et du 25 mars 2026 sur la notion de « détenteur de la marchandise de fraude » (pourvoi n° 25-81.864, §§ 40 à 47, pp. 295-297).

TRANSPORT ROUTIER INTERNATIONAL – POINT DE DEPART DE L'APPLICATION DE LA CMR

Des marchandises ont fait l'objet d'un transport multimodal, tout d'abord un transport aérien, ensuite un transport terrestre.

A l'issue du transport aérien, les marchandises ont été stockées dans un entrepôt appartenant au transporteur aérien, dans l'attente de leur prise en charge par le transporteur routier.

Des dommages ont été constatés à l'arrivée à l'issue du transport terrestre. Il a été établi que ceux-ci étaient survenus au cours de l'entreposage.

La question se posait de savoir quel était le régime de responsabilité applicable : la Convention de Montréal applicable au transport aérien ou la CMR applicable au transport routier.

Par un arrêt du 20 mai 2026 (n°24-17.614), la Cour de cassation a rappelé, sur le fondement de l'article 1^{er} de la CMR, que celle-ci n'est pas applicable tant que le transporteur terrestre n'a pas été mis en possession des marchandises. Les dommages aux marchandises s'étant produits après la phase aérienne du transport mais avant que le transporteur terrestre ne prenne en charge les marchandises, le dépôt des marchandises dans les entrepôts du transporteur aérien ne relevait pas de la CMR.

VALEUR EN DOUANE – APPLICATION DE LA METHODE RESIDUELLE / FALLBACK

Dans un arrêt du 3 juin 2026 (T-224/25), le Tribunal de l'Union européenne a rendu une décision en matière de valeur en douane qui est intéressante en ce sens qu'elle prolonge la jurisprudence de la CJUE que nous avons déjà commentée (cf. notre Lettre d'information n°63 mars-avril 2026) sur l'application des méthodes résiduelles qui permettent à l'administration de simplifier les procédures d'évaluation en douane.

Il s'agissait d'importations faites en Hongrie par un représentant en douane qui avait déclaré en représentation indirecte (en son nom propre mais pour le compte d'un importateur).



Le représentant était donc déclarant. L'administration avait contrôlé la marchandise.

Dans le cadre de l'article 15 du CDU, la douane avait demandé au représentant de justifier du paiement du prix facturé.

Il s'agissait de « *marchandises en vrac sans caractéristiques particulières* » mais apparemment relevant toutes du même code TARIC. Importées en 2019 dans le cadre de plusieurs déclarations. La douane hongroise à l'époque n'avait procédé à aucun prélèvement d'échantillons. Un contrôle *a posteriori* avait abouti au contentieux.

Le Tribunal a d'abord considéré que le représentant indirect était tenu de fournir tous les éléments que la douane demandait concernant la valeur y compris ceux justifiant le prix effectivement payé (point 32). Le Tribunal a considéré que l'absence de fourniture de la preuve de ce paiement par le représentant indirect « *apparaît suffisante pour fonder les doutes éprouvés par cette autorité sur la réalité même de l'opération concernée et, partant, sur les valeurs transactionnelles déclarées* » (point 36).

L'article 140 du règlement d'exécution n°2015/2447 du 24 novembre 2015 permet à ce moment-là aux autorités de rejeter les valeurs transactionnelles.

La juridiction hongroise interrogeait le Tribunal sur le point de savoir si le fait que la douane n'avait pas pris la peine de procéder à des contrôles sur le champ des marchandises au moment où elles étaient présentées en douane posait une difficulté procédurale. Comme on pouvait s'y attendre, le Tribunal a souligné « *que la procédure de vérification de la déclaration en douane, prévue à l'article 188 du Code des douanes de l'Union, et celle de contrôle a posteriori, définie à l'article 48 de ce code, ne sont aucunement exclusives l'une*

de l'autre. En particulier rien, dans le libellé de ces dispositions, ne restreint le recours à une procédure en cas d'emploi de l'autre ni, à l'inverse, ne contraint les autorités douanières à suivre l'une ou l'autre de ces procédures » (point 40).

Par conséquent, dans le cadre d'un contrôle *a posteriori*, l'administration doit suivre l'ordre qui est prévu en matière de valeur en douane, à savoir d'abord l'article 70 (principe d'évaluation sur la base de la valeur transactionnelle), puis les différentes méthodes secondaires prévues par l'article 74 (paragraphe 1, 2 et 3 à appliquer subsidiairement et dans cet ordre).

Le Tribunal a considéré que, pour pouvoir appliquer les méthodes reposant sur des comparaisons avec des marchandises identiques ou similaires, encore fallait-il que la description des marchandises dans les factures fût suffisamment complète. Ce n'était pas le cas. A partir du moment où les autorités ont examiné « *chacune de ces méthodes avec la diligence requise et que ce représentant, dûment mis en mesure de le faire, n'a pas pu fournir de données suffisantes sur les caractéristiques essentielles de ces marchandises, qu'il s'agisse de leurs caractéristiques physiques ou de leurs aspects qualitatifs...* » (point 52), les autorités pouvaient donc passer à la règle subsidiaire de dernier recours prévue à l'article 74 § 3 du CDU.

En l'occurrence, les douanes hongroises avaient appliqué une règle simple fondée sur des « *données extraites de la base de données, relatives à des marchandises provenant du même pays que les marchandises en cause, classées sous le même code TARIC que ces marchandises et mises en libre pratique au cours des 45 jours précédant et des 45 jours suivant la date d'acceptation de la déclaration en douane* » (point 58).

Le Tribunal a considéré que l'utilisation de cette moyenne permettait d'éviter l'utilisation de la valeur la plus élevée de deux valeurs possibles « *puisque, d'une part, une moyenne arithmétique ne fournit qu'une seule valeur et, d'autre part, par définition, cette valeur est une valeur moyenne, ce qui exclut la sélection systématique de la valeur la plus élevée.* » (point 61).

L'utilisation de cette période de 90 jours (45 jours précédant et 45 jours suivant le dédouanement) a déjà été consacrée par un arrêt du 9 juin 2022 (C-187/21) (voir notre Lettre d'information n°43 mai-juin 2022).

■ **CLASSEMENT TARIFAIRE - NACELLE ELEVATRICE**

Le 10 juin 2026, le Tribunal de l'Union européenne (T-321/25) a statué sur le classement tarifaire d'une nacelle élévatrice autopropulsée articulée. Ces véhicules sur roues sont équipés d'un petit moteur et permettent d'élever une nacelle articulée munie d'une plateforme de travail à une grande hauteur. Une personne peut ainsi y prendre place et procéder à différents travaux en hauteur. Une société belge importait plusieurs types de nacelles à ciseaux, nacelles à flèche articulée, des nacelles à flèche télescopique et des nacelles mobiles verticales et bénéficiait de renseignement tarifaire contraignant à la position 8428 90 90 de la nomenclature combinée avec une exemption de droits de douane. Ce faisant, les RTC appliquaient un règlement de classement n°738/2000 du 7 avril 2000.

Or, des divergences étaient apparues sur le classement tarifaire et l'Organisation Mondiale des Douanes (OMD) avait rendu un avis de classement

8427.10/1 lors de sa 68^{ème} session en septembre 2021. L'OMD avait retenu un classement à la position 8427 10. Par conséquent, la Commission européenne avait considéré que le règlement n°738/2000 n'était plus conforme au Système Harmonisé administré par l'OMD et avait pris un nouveau règlement de classement n°2022/1610 du 13 septembre 2022 pour rectifier le classement tarifaire.

Par conséquent, le RTC belge avait été révoqué. La société belge contestait cette révocation.

Elle considérait en substance que, pour pouvoir relever de la position 8427, encore aurait-il fallu que ces nacelles disposent de capacités de transport minimales, ce qui ne serait pas le cas. Les caractéristiques fondamentales des produits résidaient uniquement dans leur capacité d'élévation des personnes pour effectuer des travaux en hauteur. Quoiqu'en présence d'un avis de classement de l'OMD, qui fait généralement autorité, la société belge avait réussi à convaincre le Tribunal de première instance de Bruxelles de poser une question préjudicielle à la CJUE qui l'avait transmise au Tribunal de l'UE.

Après un examen des différentes positions tarifaires concurrentes, le Tribunal a considéré que l'avis de classement de l'OMD fait une interprétation de la position 8427 exacte et a conclu que « *le simple fait que des engins tels que ceux en cause dans l'affaire au principal ne soient pas conçus pour le transport de marchandises ou de personnes et que leur fonction de déplacement soit purement accessoire et destinée à permettre l'exécution de l'opération de levage ne suffit pas, à lui seul, à exclure qu'ils soient classés dans la position 8427 de la NC* » (points 52). Ainsi, « *une machine autopropulsée dotée d'un moteur électrique et équipée d'un dispositif de levage à l'extrémité duquel se trouve une plate-forme munie d'une nacelle de sécurité, exclusivement destinée*

au levage de marchandises et de personnes et ne convenant pas au transport de celles-ci, même sur de courtes distances, en raison de sa capacité de propulsion très limitée relève de la position 8427 de la NC » (point 53).

Par conséquent, le Tribunal a retenu que le règlement de classement n°2022/1610 ne posait aucun problème de validité.

DROITS D'ACCISE – LIVRAISONS CONSECUTIVES

Les droits d'accise font l'objet de différents régimes d'imposition et de circulation et de stockage. Le régime de circulation et de stockage en suspension de droits est prévu par la directive 2008/118/CE du 16 décembre 2008. En revanche, certains cas d'exonération pure et simple des droits d'accise relèvent de l'article 27 de la directive 92/83/CE du 19 octobre 1992 qui reste en vigueur. L'exonération dépend des caractéristiques intrinsèques des produits, notamment leur dénaturation et leurs usages par certains destinataires spécialisés par exemple dans l'industrie pharmaceutique à des usages non alimentaires.

Dans le cadre des circulations sous régime suspensif, le mécanisme usuel prévoit qu'un mouvement de produits soumis à accise débute à partir des locaux d'un entrepositaire agréé situé dans un Etat membre et se termine par la prise en charge des produits et l'apurement du document de mouvement dans les locaux d'un autre entrepositaire agréé établi dans le même pays ou dans un autre Etat membre. L'article 17 de la directive permettait dans certains cas de procéder à des livraisons directes à condition que le droit national le prévoit spécifiquement.

Dans le cas d'espèce qui a donné lieu à un arrêt du 1^{er} juillet 2026 du Tribunal de l'Union européenne (T-361/25), le droit allemand, avec sa sophistication parfois extrême, avait mis en place un système qui n'était pas fondé sur l'article 17 de la directive mais qui était singulier reposant sur une « *fiction juridique* ».

Le début du rappel des faits par le Tribunal illustre la problématique : « *Brenntag est une société de droit allemand dont l'activité consiste en la commercialisation de produits chimiques industriels et spéciaux. Le bureau des douanes lui a octroyé, avec effet au 21 janvier 2011, l'autorisation de stocker de l'alcool sous un régime de suspension de droits. En vertu de cette autorisation, Brenntag est habilitée à recourir au mécanisme du mouvement subséquent (weiterbefördern), prévu à l'article 26, paragraphe 7, de la BrStV. Par ce mécanisme, les produits sont acheminés directement depuis les fournisseurs de Brenntag vers les clients de cette dernière établis sur le territoire fiscal allemand, sans qu'elle soit tenue de procéder à une prise de livraison physique préalable de ces produits dans son entrepôt fiscal. Dans ce contexte, le mouvement subséquent s'analyse comme le mouvement fictif des produits depuis l'entrepôt fiscal de Brenntag vers les entrepôts fiscaux des clients de celle-ci ou vers les exploitations d'utilisateurs professionnels au sens de l'article 26, paragraphe 7, du BrStV.* » (point 17)

Ce mécanisme ressemblait d'un point de vue logistique à une livraison triangulaire en matière de TVA mais, à la différence de ce régime, n'était pas prévu par le régime des accises. La difficulté pour le demandeur au principal résidait dans le fait qu'il n'avait pas organisé certains transports pour aller chercher les produits chez ses propres fournisseurs.

Or, le droit allemand faisait de cette organisation du transport de bout en bout par l'entrepôt agréé un élément de prise en charge indirecte permettant précisément de valider l'ensemble du mécanisme reposant sur cette « *fiction juridique* ». Les fournisseurs ayant mandaté les transporteurs avaient créé des DAE pour que les produits aillent chez Brenntag.

Cependant, aucun DAE subséquent n'avait été émis vers les clients de Brenntag, dès lors que l'opérateur croyait bénéficier de la loi allemande BrStV de bout en bout pour ces mouvements.

Le Tribunal a relevé que les conditions prévues par l'article 17 de la directive, à savoir une autorisation spécifique pour une sorte de trafic triangulaire n'avaient pas été remplies. Le Tribunal a considéré que l'unité de l'application du droit communautaire excluait que ce mécanisme complexe puisse être maintenu. Le régime organisé par la loi de 2009 (article 26 paragraphe 7) a été considéré comme étant contraire à la directive.

Une seconde question se posait du point de savoir si l'absence de la documentation pour la circulation de ces produits entre l'entrepôt de la société allemande et ses propres clients, résultant de l'application erronée de la « *fiction juridique* » pouvait poser un problème sur le droit à bénéficier de l'exonération.

Le Tribunal a jugé qu'il n'en était rien et a appliqué le principe de proportionnalité (point 40). Le Tribunal a notamment jugé que « *en cas d'absence de transmission ou de transmission irrégulière de la documentation requise pour le mouvement de produits soumis à accise lors de leur mouvement, un État membre ne saurait refuser l'exonération prévue par l'article 27, paragraphes 1 et 2, de la directive 92/83 si, au vu des éléments dont disposent les autorités compétentes, les*

conditions de fond relatives à son application sont satisfaites. » (point 50).

Utilisant dans la continuité de son raisonnement des principes qu'il applique depuis longtemps aux opérations couvertes par la TVA, le Tribunal juge que « *il n'en irait autrement que si l'opérateur concerné avait intentionnellement participé à une fraude, à une évasion ou à un abus, ou si l'absence ou, le cas échéant, la tardiveté ou l'inexactitude de la documentation devant accompagner les produits soumis à accise lors de leur mouvement avait empêché d'apporter la preuve certaine que l'alcool avait été utilisé à des fins exonérées (voir, par analogie, arrêt du 13 mars 2025, Alsen, C-137/23, EU:C:2025:179, point 68), ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.* » (point 51).

Cet arrêt apporte un éclairage heureux sur le fait le formalisme, même en matière d'accise, n'est pas une fin en soi.

DROITS D'ACCISE ET OPERATION TRIANGULAIRE EN DROIT DE LA TVA

En contrepoint, le Tribunal de l'Union européenne a statué sur une livraison qui correspondait indiscutablement à une opération triangulaire dans le cadre de la TVA (articles 138 et 141 de la directive 2006/112/ CE du 28 novembre 2006) par un arrêt du 9 septembre 2026 (T-614/25). Cette décision portait sur des produits soumis à l'accise (produits pétroliers). Le Tribunal était appelé à examiner l'incidence éventuelle du régime des accises sur l'identification de l'opération taxable à la TVA dans la chaîne des transactions.



Une société établie en Lettonie avait vendu en 2016 ces produits pétroliers sous le régime de suspension de droit d'accise à plusieurs entreprises établies en Estonie et au Royaume-Uni qui elles-mêmes avait revendu les marchandises dans des États membres de l'Union européenne autre que l'Estonie et le Royaume-Uni.

Les marchandises avaient fait l'objet d'un transport direct à ces derniers acquéreurs. Compte tenu des conditions contractuelles, l'administration lettone considérait que la première vente n'était pas une livraison intracommunautaire mais une vente intérieure taxable. Le transfert de propriété aurait eu lieu dans le cadre de la seconde vente avant le départ de la Lettonie. La première vente serait donc territorialisée en Lettonie, partant taxable. Le premier vendeur letton avait exercé un recours.

Le point intéressant était que le premier vendeur se prévalait des dispositions du régime d'accise pour trancher son problème de TVA en termes de transfert de propriété, en aval de sa livraison pour s'exonérer de la TVA locale.

Au-delà d'un rappel bienvenu des exigences réglementaires et jurisprudentielles sur les ventes triangulaires en matière de TVA, en particulier sur le moment auquel intervient le « transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire » (cf. points 24 à 33), le Tribunal a apporté une réponse négative concernant l'incidence du régime d'accise.

Le Tribunal a considéré que *« la circonstance que le transport des carburants en cause dans l'affaire au principal a été réalisé sous le régime de suspension des droits d'accise ne saurait constituer un élément décisif en vue de déterminer celle des livraisons de la chaîne en cause à laquelle ce transport doit être imputé. »* (point 34).

Aux yeux du Tribunal, le stade auquel le document administratif électronique d'accompagnement fait l'objet d'un « accusé de réception » à destination (valant apurement dans le système informatique EMCS) n'a aucune incidence sur le moment du transfert de propriété. Il ne s'agit que d'une preuve du départ de l'Etat membre l'expédition (point 37).



DROITS D'ACCISE – EXONERATION POUR LES PRODUITS NON DESTINES A LA CONSOMMATION HUMAINE

Le 8 juillet 2026, le Tribunal de l'Union européenne s'est à nouveau prononcé sur l'application de l'article 27 de la directive n°92/83/CE du 19 octobre 1992 (T-381/25).

Une société polonaise avait produit des diluants alcooliques en 2014 et entendait bénéficier de l'exonération obligatoire prévue par l'article 27 paragraphe 1 de cette directive lorsque les produits sont *« b. à la fois dénaturés conformément aux prescriptions d'un Etat membre et utilisés pour la fabrication de produits qui ne sont pas destinés à la consommation humaine. »*

L'administration polonaise avait constaté que les diluants auxquels le producteur avait ajouté 1% de propylène glycol en masse à de l'alcool partiellement dénaturé constituait en fait un alcool dénaturé qui aurait dû être classé à la position 2207 20 00 de la nomenclature combinée. Le classement tarifaire à la position 3814 00 90 était considéré comme erroné. Par conséquent, l'exonération était remise en cause.

Un problème était apparu au niveau des acheteurs des produits.



Trois cocontractants en avaient indiqué la destination, les six autres avaient revendu le produit « *d'une manière rendant impossible l'identification des destinataires au moyen de tickets de caisse.* » (point 10). Une partie des produits avait apparemment été revendue comme de l'alcool à boire à des consommateurs polonais...

Le premier problème se posait donc du point de savoir si le classement tarifaire dans la nomenclature combinée de l'alcool éthylique dénaturé avait une incidence sur l'exonération des droits d'accise. Après avoir examiné attentivement la directive et la jurisprudence de la Cour de justice, le Tribunal en a conclu que « *Il ressort donc de la jurisprudence de la Cour que celle-ci s'oppose à l'application de critères ou de conditions qui ne ressortent pas, en eux-mêmes, du libellé de l'article 27, paragraphe 1, sous b), de la directive 92/83. Il doit, au contraire, être recherché, sur la base d'éléments concrets, si la condition relative à l'utilisation de l'alcool éthylique pour la fabrication de produits qui ne sont pas destinés à la consommation humaine est objectivement remplie, sans que cet examen puisse se limiter à la seule constatation d'un classement sous un code NC donné.* » (point 26).

Le Tribunal a fait prévaloir qu'au vu des « *objectifs poursuivis par la directive 92/83, les exonérations prévues par cette dernière visent, notamment, à neutraliser l'incidence des accises sur l'alcool en tant que produit intermédiaire entrant dans la composition d'autres produits commerciaux ou industriels....* » (point 29).

Aux yeux du Tribunal « *la mise en œuvre de l'exonération prévue à cette disposition l'article 27 paragraphe 1 sous b) lu en combinaison avec le vingtième considérant de cette directive par un Etat membre dépend de l'utilisation finale des produits concernés...* » (point 30).

La jurisprudence de la Cour a, de manière itérative, rappelé le caractère obligatoire de l'exonération de l'article 27. La limitation que les autorités lui apportent ne peut résulter que « *d'éléments concrets, objectifs et vérifiables étayant l'existence d'un risque sérieux de fraude, d'évasion ou d'abus (...)* » (point 32).

Le Tribunal a considéré que le classement du produit dans un code autre que la position 2207 de la nomenclature combinée « *n'est nécessaire ni pour assurer l'application correcte d'exonération prévue par l'article 27 paragraphe 1 sous b) de la directive 92/83, ni pour éviter des fraudes, des évasions ou des abus, ce qui n'incombe ni cependant à la juridiction de renvoi de vérifier sur le fondement des éléments concrets, objectifs et vérifiables dont elle dispose.* » (point 33).

Il fallait ensuite trancher si l'utilisation en définitive du produit par des consommateurs pour le boire était un élément imputable au producteur remettant en cause l'exonération.

Le Tribunal a répondu par la négative dès lors que le produit avait été correctement dénommé par le producteur comme diluant.

Apparemment, les personnes qui les avaient achetés en Pologne à des fins de consommation humaine savaient qu'elles achetaient des produits commercialisés en tant que diluant...

Le Tribunal a donc dit pour droit que « *le bénéfice de l'exonération de l'accise harmonisée qu'il prévoit ne saurait être refusé à un assujetti fabriquant des produits non destinés à la consommation humaine contenant de l'alcool éthylique soumis à accise, tels que des diluants, au seul motif que cet assujetti savait ou aurait dû savoir que lesdits produits étaient utilisés à des fins de consommation humaine* ».

FISCALITE ENERGETIQUE – AUTORISATION D'OUVERTURE D'UN ENTREPOT FISCAL DE STOCKAGE DE PRODUITS ENERGETIQUES

La Cour de justice de l'Union européenne a rendu un arrêt le 11 juin 2026 (C-386/24) qui est instructif sur les modalités d'octroi d'une autorisation d'exploiter un entrepôt de produits énergétiques sous le régime suspensif des droits d'accise.

Une société italienne avait obtenu en février 2016 une licence pour l'exploitation d'un entrepôt commercial l'équivalent d'un entrepôt fiscal de stockage de produits énergétiques pour du gaz de pétrole liquéfié. En février 2020, l'administration italienne avait suspendu cette licence en raison du non-respect de conditions prévues par l'article 23 § 4 d'un décret législatif italien n°504/1995. Selon l'administration, « *des exigences relatives à la nécessité opérationnelle d'approvisionnement de l'installation et à la quantité minimale de produits soumis à un droit d'accise à taux réduit au cours de la période de deux ans* » (point 20) visée par cet article 23 ne seraient pas respectées.

Cette affaire a donné lieu à une longue procédure qui a été marquée de manière tout à fait remarquable par deux saisines de la CJUE par le Conseil d'Etat italien. La CJUE avait donc examiné cette affaire le 15 décembre 2022 (C-597/21). Toutefois, le litige n'avait pas été tranché.

La décision est d'abord intéressante pour les spécialistes du droit communautaire car c'est un florilège de la jurisprudence sur les cas et

conditions dans lesquels les juridictions suprêmes sont tenues de saisir la CJUE d'une question préjudicielle. Le droit italien soumettait à l'époque la responsabilité personnelle des juges à un régime tel que le renvoi préjudiciel intervenait systématiquement pour éviter toute critique.

Sur le fond, l'article 23 du décret législatif n°504/95 permettait pour des entrepôts fiscaux détenant du gaz de pétrole liquéfié d'une capacité inférieure à 400 m³ et des entrepôts fiscaux d'autres produits énergétiques d'une capacité inférieure à 10 000 m³ d'être autorisés moyennant la preuve des « *réelles nécessités opérationnelles et le besoin effectif d'approvisionnement de l'installation* ».

Il fallait également satisfaire une des conditions suivantes : les sorties des produits sous différents régimes possibles exonération, suspension ou exportation exonérée en dehors de l'Italie représentaient au moins 30% des sorties ; ou bien l'entrepôt était une « *dépendance d'un entrepôt fiscal situé à proximité immédiate et appartenant au même groupe de société* ».

Il incombait donc à la Cour de justice d'examiner si les conditions posées par le droit italien étaient conformes à l'article 16 § 1 de la directive 2008/118/CE du 16 décembre 2008.

La CJUE a reconnu que l'article 16 § 1 laisse une large marge d'appréciation aux Etats membres (point 80). Il faut simplement que le droit national poursuive l'objectif de prévention de la fraude et des abus et exige la constitution d'une garantie d'exploitation.

La Cour de justice a encadré les possibilités d'action au regard du principe de proportionnalité, imposant ainsi aux Etats membres d'avoir recours à des moyens qui tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne

« ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire et portent le moins atteinte aux autres objectifs et aux principes posés par la législation de l'Union » (point 82). Il faut donc utiliser, parmi plusieurs mesures appropriées, la moins contraignante et les inconvénients causés ne doivent pas être démesurés par rapport au but visé.

C'est au regard de ces principes que la CJUE a examiné la réglementation italienne. A l'audience, le gouvernement italien avait indiqué que le critère des « *réelles nécessités opérationnelles et le besoin effectif d'approvisionnement de l'installation* » « ...a pour but de vérifier la réalité de l'activité économique exercée dans l'entrepôt concerné, en contrôlant l'effectivité du besoin d'approvisionnement compte tenu, en particulier, de la situation géographique de ces entrepôts, de sa capacité de stockage et de l'existence d'un véritable besoin de marché » (point 84).

La première condition alternative permet de vérifier selon le gouvernement que la demande est « *l'expression de l'exigence de réels besoins opérationnels* ». La seconde condition permet de souligner qu'un petit entrepôt peut néanmoins être extrêmement sérieux dès lors qu'il constitue le « satellite » d'un plus grand qui est parfaitement contrôlé (point 85).

La CJUE a considéré que le critère des « *réelles nécessités opérationnelles et le besoin effectif d'approvisionnement de l'installation* » lui apparaissait relativement imprécis (point 88). La juridiction de renvoi devra donc examiner plus en détail l'application de ce critère. La juridiction italienne appréciera la conformité du décret de 1995 au regard des exigences du principe de proportionnalité du droit communautaire et appliquera ce principe à la situation de fait.

FISCALITE ENERGETIQUE – USAGES AUTRES QUE CEUX DE CARBURANT OU COMBUSTIBLE

La directive d'harmonisation de la taxation de l'énergie n°2003/96/CE du 27 octobre 2003 assure une harmonisation minimale de la taxation des produits énergétiques et de l'électricité. L'article 2 paragraphe 4 b prévoit une « *mise hors champ* » de la directive pour les utilisations des « *produits énergétiques destinés à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible*. »

Une société allemande présentée comme une entreprise de « *technologie énergétique* » exploitait sur un site des bancs d'essai pour les brûleurs de turbines à gaz. Elle avait consommé en 2021 du propane qu'elle avait acheté en payant la taxe sur l'énergie dont elle avait demandé le remboursement, au motif que ce propane n'était pas redevable de l'accise. L'administration avait rejeté sa demande au motif qu'il s'agissait bien d'un usage comme combustible et partant, la taxe était bel et bien due. Une juridiction allemande a soumis une question préjudicielle à la CJUE qui l'a transmise au Tribunal.

Par un arrêt du 15 juillet 2026 (T-562/25), le Tribunal a retenu cet usage comme un combustible. Selon l'entreprise, l'objectif de la consommation du propane ne serait pas de produire de l'énergie, mais simplement de tester le fonctionnement des brûleurs d'une turbine à gaz. Or, il s'agissait uniquement de la partie brûleur, en l'occurrence dépourvue de la turbine.

Par conséquent, l'énergie thermique n'était aucunement récupérée, ni utilisée d'une manière quelconque.

Aux yeux de l'administration, l'entreprise « utilise consciemment et volontairement l'énergie thermique produite lors de la combustion du propane pour atteindre son objectif économique, qui est l'obtention de résultats probants lors des essais. » (point 14). La juridiction allemande de renvoi avait relevé que « dans le cadre de l'essai d'un brûleur, un transfert d'énergie thermique a lieu qui contribue également à réunir les conditions de température nécessaires à la simulation de conditions réelles, lesquelles sont indispensables à l'exactitude des mesures prises. » (point 17), tout en doutant de la qualification comme « usage comme combustible » en l'occurrence.

Le Tribunal a examiné les différentes versions linguistiques de la directive pour en déduire que la notion d'usage de combustible n'impliquait pas pour autant qu'il faille qu'il s'agisse d'un chauffage. (points 24, 26). D'un point de vue technique, le Tribunal a considéré que « il ressort des éléments fournis au Tribunal que, dans le banc d'essai pour les brûleurs de turbines à gaz, tel que celui en cause dans le litige au principal, le brûleur assure le mélange de l'air, du propane et d'un flux complémentaire de gaz naturel. Il est constant que le propane est brûlé et que le processus de combustion du propane produit de la chaleur. Dans une turbine à gaz opérationnelle, l'énergie produite (chaleur) serait convertie en un mouvement rotatif. Toutefois, dans le banc d'essai, faute de turbine, l'énergie produite n'est pas convertie en énergie mécanique. Les gaz résultant de la combustion du propane traversent le banc d'essai sans qu'une telle récupération d'énergie intervienne et sont ensuite évacués, par une cheminée, vers l'atmosphère sous forme de gaz d'échappement, en dissipant l'essentiel de l'énergie issue de la combustion. » (point 27). Comme la juridiction de renvoi l'avait indiqué, « dans les scénarios de test de la requérante au principal, l'objectif de la simulation concernée réside dans l'exploitation des

propriétés de dilatation et d'expansion de volume des gaz utilisés, tout en visant, plus globalement, l'obtention d'un rendement élevé, d'émissions minimales et d'une flamme stable. Il est constant que, à défaut de conditions thermiques analogues à celles d'un fonctionnement réel, les mesures ainsi obtenues seraient dépourvues de valeur significative. » (point 28).

Le Tribunal en déduit que « bien que l'énergie thermique ainsi produite ne soit pas convertie en énergie mécanique, elle est transmise au flux gazeux et utilisée dans le cadre du processus industriel d'essai dont elle constitue un élément essentiel. » (point 29). Ainsi l'énergie thermique est « mise à profit à des fins de chauffage, pour obtenir des conditions thermiques analogues à celles du fonctionnement réel d'une turbine à gaz. » (point 30). Le Tribunal a donc déduit de tous ces éléments techniques et juridiques que le propane en question était bel et bien utilisé comme combustible.

L'entreprise n'avait droit à aucune exonération.



Godin Associés

A.A.R.P.I. inter-barreaux

Avocats aux Barreaux de Paris et Marseille

Nous trouver

12, rue du Quatre-Septembre
75002 Paris

72, rue Sainte
13007 Marseille

Nous contacter

Téléphone : +33 (0)1 44 55 38 83

Télécopie : +33 (0)1 42 60 30 10

Courriel : avocats@godinassocies.com

Toque : R 259