

N° 390679
Sociétés Boréalis Chimie et
Yara France

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Séance du 21 septembre 2016
Lecture du 5 octobre 2016

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid NICOLAZO de BARMON, rapporteur public

Après la Cour de justice de l'Union européenne, la Cour de cassation et le Conseil constitutionnel, ce recours pour excès de pouvoir vous invite à vous pencher à votre tour sur le champ d'application des taxes intérieures de consommation sur les produits énergétiques, s'agissant des produits affectés à un double usage, c'est-à-dire utilisés dans un procédé de fabrication à la fois comme combustible et pour un autre usage. Est plus précisément en cause l'assujettissement à la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel (TICGN) du gaz servant à la fois de combustible et de matière première dans une réaction appelée réduction chimique.

Un bref rappel s'impose sur le cadre juridique dans lequel s'inscrit cette affaire.

Le droit de l'Union européenne n'en est que la toile de fond.

Ses Etats membres ont certes adopté un régime d'harmonisation des accises pesant sur les produits énergétiques et l'électricité afin d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur. Une directive¹ du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant ce cadre communautaire instaure dans ce but une taxation minimale des produits énergétiques, dont le gaz naturel.

Le b du paragraphe 4 de son article 2 exclut cependant du champ d'application de la directive les produits énergétiques à double usage. Selon ces dispositions, « *un produit énergétique est à double usage lorsqu'il est utilisé à la fois comme combustible et pour un usage autre que ceux de carburant ou de combustible* ». La directive précise ensuite que l'utilisation de produits énergétiques pour la réduction chimique, l'électrolyse ainsi que dans les procédés métallurgiques est considérée comme un double usage au sens de cette définition. Les Etats membres sont donc libres d'imposer tous les produits à double usage ainsi entendus, de ne taxer qu'une partie d'entre eux, ou de n'en imposer aucun (voyez en ce sens, CJCE, 5 juillet 2007, *Fendt Italiana Srl*, aff. C-145/06 et C-146/06 et CJUE, 2 octobre 2014, *X c. Voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst*, C-426/12). En particulier, la directive laisse expressément les Etats membres maîtres d'exercer leur compétence fiscale en taxant ou non le gaz naturel employé dans une réduction chimique, lequel échappe au régime d'accise harmonisé (a contrario, pour

¹ Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité.

une autre réaction chimique ne caractérisant pas un double usage du gaz naturel, voyez CJUE, 17 décembre 2015, *Yara Brunnsbüttel GmbH*, aff. C-529/14).

La loi du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007² a achevé la transposition de cette directive en insérant dans le code des douanes un article 266 quinquies qui assujettit à la taxe intérieure de consommation le gaz naturel employé comme combustible, et l'en dispense lorsqu'il est utilisé à un double usage au sens du 2° du I de l'article 265 C du même code. Ces dispositions, issues de la même loi, réitèrent mot pour mot la définition générale du double usage énoncée dans la directive, puis consacrent en droit interne les trois cas de double usage reconnus par la directive, dans les termes suivants : « *sont notamment considérés comme produits à double usage les combustibles utilisés dans des procédés métallurgiques, d'électrolyse ou de réduction chimique* ». Les articles 266 quinquies et 265 C renvoient tous deux à un décret le soin de fixer les modalités d'application de cette exemption de taxe.

Ce décret est paru le 24 septembre 2008³. Dans sa version initiale, son article 2 plaçait hors du champ de la taxe intérieure de consommation le gaz utilisé dans toutes les opérations de réduction chimique sans distinction. Un décret du 19 mars 2012 a toutefois complété cet article pour y introduire une double restriction. Désormais, le gaz consommé dans une réduction chimique n'est plus exempté de taxe qu'à la double condition d'une part d'être utilisé pour certaines activités de production limitativement énumérées, parmi lesquelles figure la fabrication de produits azotés et d'engrais, et d'autre part de participer à un procédé d'oxydo-réduction comportant une réaction endothermique et non exothermique.

Ces termes qualifient le bilan énergétique global de toute réaction chimique, qui consiste à casser des liaisons entre atomes pour en reformer de nouvelles : lorsque le processus dans son ensemble libère de l'énergie, parce qu'il a consommé moins d'énergie pour rompre les liaisons préexistantes qu'il n'en a dégagé lors de la formation des nouvelles, la réaction est dite exothermique ; lorsqu'au contraire la réaction consomme davantage d'énergie qu'elle n'en libère, la réaction est endothermique.

La restriction introduite sur le fondement de cette distinction technique par le décret de 2012 mécontente les sociétés Boréalchimie et Yara France qui, pour fabriquer les engrais qu'elles commercialisent, synthétisent de l'ammoniac à partir de gaz naturel. Celui-ci remplit bien un double usage dans le processus, puisqu'il sert à la fois de combustible et de matière première pour former l'ammoniac : le méthane contenu dans le gaz, chauffé par combustion, se transforme en dihydrogène qui, combiné à du diazote par oxydo-réduction, donne de l'ammoniac. Mais cette réaction est exothermique, ce qui a pour conséquence de faire entrer le gaz utilisé par les sociétés Boréalchimie et Yara France dans le champ de la TICGN.

Parallèlement aux recours de plein contentieux qu'elles ont engagés devant le juge judiciaire pour contester les impositions qui ont été mises à leur charge, elles ont demandé au Premier ministre d'abroger les dispositions de l'article 2 du décret modifié en tant qu'elles restreignent la notion de double usage aux seules réductions exothermiques. Par le présent recours pour excès de pouvoir, elles contestent la décision implicite de rejet née du silence gardé par le Premier ministre sur cette demande.

² Article 62 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007.

³ Décret n° 2008-1001.

La recevabilité de la requête ne soulève pas de difficulté. La qualité pour agir des deux requérantes s'impose avec plus d'évidence encore que celle d'un consommateur de produits pétroliers contre la décision du ministre refusant de prendre l'arrêté nécessaire à l'application de la taxe intérieure sur les produits pétroliers flottante, que vous avez admise dans votre décision du 14 mars 2003, *M...*, n° 251935, inédite, à la RJF 2003 n° 660) ; elle ne fait pas plus de doute que celle d'une entreprise de collecte de déchets à l'encontre d'un arrêté relatif aux justificatifs à fournir pour obtenir le remboursement de la taxe intérieure de consommation sur le gazole utilisé par ses camions bennes (*Société Véolia Propreté Nord-Normandie*, 1^{er} juin 2016, n° 391065).

La requête des sociétés Boréalchimie et Yara France articule deux moyens.

Commençons par dire quelques mots du second, qui est une exception d'inconventionnalité. Les sociétés soutiennent qu'à supposer que le 2° du I de l'article 265 C puisse être lu comme n'excluant du champ de la TICGN que certains types de réductions chimiques, ainsi que le prétend le ministre, la loi française serait contraire aux objectifs de la directive de 2003 et son décret d'application, illégal pour ce motif.

Un tel raisonnement ne tient pas, car le décret est hors champ de la directive. Rappelons que l'arrêt *X c. Voorzitter* précité de la Cour de justice reconnaît au contraire aux Etats membres la faculté de retenir en droit interne une acception du double usage plus restrictive que celle de la directive et donc de ne soustraire à l'impôt qu'une partie des réductions chimiques placées hors champ de la directive.

Ajoutons que si le législateur français a repris l'expression « double usage » lors de la transposition de la directive, nous ne sommes pas dans la configuration des décisions *SARL Méditerranée Automobiles* et *Société Finaparco* du 17 juin 2011, où, dans la lignée de l'arrêt *Leur-Bloem* de la CJCE, vous avez admis qu'un contribuable n'entrant pas dans le champ d'une directive puisse néanmoins valablement invoquer celle-ci au soutien de son interprétation d'une loi de transposition (CJCE, 17 juillet 1995, *Leur-Bloem*, aff. C-29/95, RJF 1997 n° 1002 ; CE, 17 juin 2011, *SARL Méditerranée Automobiles* n° 324392 et *Société Finaparco*, n° 314667, au Rec., RJF 2011 n° 1035 ; voyez aussi Ass., *M. J...*, 31 mai 2016, n° 393881, au rec.). A la différence de ces précédents, en reprenant la notion de double usage, le législateur national n'a pas entendu étendre à des situations purement internes une règle posée par le droit de l'Union pour les situations transnationales identiques ; il a seulement délimité librement son pouvoir d'imposer à l'intérieur de la marge de manœuvre laissée par une directive d'harmonisation.

Le premier moyen des requérantes est plus délicat et, pour tout dire, nous le croyons fondé. Les deux sociétés affirment que les dispositions du 2° du I de l'article 265 C excluent du champ d'application de la TICGN l'ensemble des procédés de réduction chimique. Par conséquent, en restreignant cette exclusion aux seuls procédés endothermiques, le pouvoir réglementaire aurait illégalement ajouté à la loi une condition restrictive, rendant ainsi imposables des produits énergétiques que le législateur avait placés hors champ de la taxe.

Le ministre prétend au contraire que la loi n'a prévu d'exempter de taxe que certains procédés de réduction chimique et qu'en précisant lesquels, le décret qui fâche les sociétés s'est borné à fixer les modalités d'application de la loi dans les limites de l'habilitation que lui avait conféré le législateur.

Le sort du moyen dépend du point de savoir si, en visant « les combustibles utilisés dans (...) des procédés de réduction chimique », la loi vise tous ces procédés dans leur ensemble ou seulement certains d'entre eux.

Les parties estiment toutes avoir la grammaire de leur côté. Selon le ministre, l'emploi de l'article indéfini « des » montre que le législateur n'a entendu assimiler à des produits à double usage et exclure du champ de l'impôt qu'une partie des procédés de réduction chimique, faute de quoi il aurait employé l'article défini « les » pour englober toutes les catégories de réduction. Les sociétés requérantes répondent que le terme « des » n'a rien de restrictif, un article indéfini étant au contraire le marqueur de la généralité. Elles ajoutent que la loi ne prévoit expressément aucune distinction entre les procédés de réduction chimique. Cette seconde lecture nous paraît, pour cette raison, plus cohérente, mais la lettre du texte n'est pas suffisamment claire pour invalider à elle seule la thèse du ministre.

Les travaux préparatoires de la loi de finances rectificative pour 2007 ne sont pas aisés à exploiter. Ils penchent en faveur de l'interprétation des sociétés. Il en ressort en effet que le législateur a voulu transposer les « exonérations » que la directive « impose », notamment pour les produits à double usage. Il a donc sans doute voulu reprendre sans changement le périmètre des produits énergétiques à double usage de la directive, qui inclut sans ambiguïté la réduction chimique en général. Il est toutefois délicat de fonder une interprétation de la loi sur une déduction à partir de travaux préparatoires partant d'un postulat erroné puisque, comme on l'a vu, la directive n'oblige pas les Etats membres à renoncer à imposer en bloc toutes les réactions de réduction chimique.

Dans le doute laissé par la lettre du texte et les travaux parlementaires, vous privilégiez toujours l'interprétation de la loi qui la rend constitutionnelle, comme le rappelait votre commissaire du gouvernement Terry Olson dans ses conclusions sur l'affaire de Section L... du 22 juin 2007 (n° 288206, au Rec.). La thèse du ministre pose à cet égard deux difficultés.

S'il est loisible au législateur de n'imposer que le gaz consommé dans certains types de réduction chimique déterminées, encore faut-il que la distinction qu'il établit repose sur des critères objectifs et rationnels, en rapport avec l'objet de la loi fiscale. Or, à aucun moment n'est avancée de justification au traitement différencié des réductions chimiques endothermiques et exothermiques au regard de la TICGN, si bien que la lecture du ministre met d'abord la loi en délicatesse avec les principes d'égalité des contribuables devant la loi fiscale et devant les charges publiques.

Elle expose ensuite la loi au grief tiré de la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence en renvoyant au pouvoir réglementaire le soin de déterminer l'assiette de la taxe sans aucune indication sur les critères à mettre en œuvre. Saisi d'une QPC sur renvoi de la Cour de cassation, le Conseil constitutionnel a bien écarté ce grief et déclaré les dispositions du 2° du I de l'article 265 C du code des douanes conformes à la Constitution dans une décision *Société Thyssenkrupp Electrical Steel Ugo SAS* du 28 janvier 2015 (CC, n° 2014-445 QPC). Mais il s'est abrité derrière l'inopérance en QPC du grief tiré de l'incompétence négative du législateur dans la détermination de l'assiette ou du taux d'imposition, réputée n'affecter par elle-même aucun droit ou liberté que la Constitution garantit, depuis sa décision *Société Praxair* du 8 octobre 2014 (CC, n° 2014-419 QPC). Il n'a pas eu à se prononcer sur l'interprétation de la loi, dont la constitutionnalité est seulement, sur ce point, définitivement acquise.

La QPC ne tranche pas le litige qui vous est soumis ; elle vous oblige en revanche à donner de la loi une interprétation exempte de tout reproche sur le plan constitutionnel, donc ferme la solution consistant à juger que le vice qui affecte le décret proviendrait de la loi elle-même, qu'il reviendrait au juge constitutionnel d'abroger. La voie de la QPC ne permettant pas au contribuable de faire censurer la loi pour incompétence négative dans la fixation de l'assiette de l'impôt ou d'en obtenir une interprétation neutralisante par le juge constitutionnel, il vous appartient d'autant plus de faire prévaloir dans l'examen du présent recours pour excès de pouvoir une interprétation de la loi qui garantisse au contribuable le respect effectif des principes constitutionnels dans l'établissement de l'impôt, en jugeant qu'elle a entendu viser l'ensemble des procédés de réduction chimique sans distinction.

Une seule raison pourrait légitimement vous faire hésiter à accueillir le recours pour excès de pouvoir des deux sociétés : la jurisprudence judiciaire, qui est en sens contraire. Dans une série de onze affaires, la Cour de cassation a écarté l'exception d'illégalité du décret du 24 septembre 2008 en jugeant qu'en distinguant, au sein des procédés métallurgiques, ceux ouvrant droit à « exonération » de taxe intérieure de consommation pour le gaz naturel qui y est utilisé, le pouvoir réglementaire avait fixé les modalités d'application de la loi du 25 décembre 2007 sans restreindre son champ d'application. Selon la Cour, en effet, cette loi ne vise pas les procédés métallurgiques dans leur ensemble, mais seulement certains d'entre eux. D'après la Cour, la loi habilitait donc le pouvoir réglementaire à opérer des distinctions parmi les procédés métallurgiques (Cass. comm., 6 mai 2014, n° 12-20.847, *Société Arcelor Mittal Atlantique et Lorraine*, non publié au Bulletin, RJF 10/2014 n° 957).

En dépit des réticences que nous éprouvons à l'idée de créer une divergence manifeste de jurisprudence avec la Cour de cassation, nous ne parvenons pas à nous résoudre à vous préconiser un alignement sur sa décision *Arcelor Mittal*, pour les motifs constitutionnels que nous venons d'exposer. Nous relevons d'ailleurs que la chambre commerciale de la Cour de cassation a rendu l'arrêt *Arcelor Mittal*, du reste critiqué en doctrine, avant de renvoyer la QPC *Thyssen Group* au Conseil constitutionnel, signe qu'elle avait a minima quelques doutes sur la constitutionnalité de l'article 265 C du code des douanes.

Nous vous invitons donc à juger que le pouvoir réglementaire a illégalement élargi le champ d'application de la TICGN en ajoutant à la loi une condition qu'elle ne prévoit pas ayant pour effet de faire entrer dans le champ de cette taxe les procédés de réduction chimique comportant une réaction exothermique, et à annuler en conséquence la décision attaquée. Nous espérons que le ministre tire pleinement les conséquences de votre décision en abrogeant les dispositions restrictives du décret aussi bien en ce qui concerne les procédés de réduction chimique à son article 2 que les procédés métallurgiques à son article 3.

Quoi qu'il en soit, par les motifs précédemment exposés, nous concluons à l'annulation de la décision implicite du Premier ministre refusant l'abrogation de l'article 2 du décret du 24 septembre 2008 modifié en tant qu'il limite les procédés de réduction chimique exclus du champ d'application de la taxe intérieure de consommation aux seuls procédés d'oxydoréduction comportant une réaction endothermique, à ce que l'Etat verse une somme totale de 3 000 euros aux sociétés Boréalchimie et Yara France au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et au rejet des conclusions présentées par l'Etat sur le même fondement.