

Commentaire

Décision n° 2014-445 QPC du 29 janvier 2015

Société Thyssenkrupp Electrical Steel Ugo SAS

(Exonération de taxes intérieures de consommation pour les produits énergétiques faisant l'objet d'un double usage)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 12 novembre 2014 par la Cour de cassation (chambre commerciale, arrêt n° 1105 du 12 novembre 2014) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Thyssenkrupp Electrical Steel Ugo SAS, relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des dispositions de l'article 265 C du code des douanes.

Dans sa décision n° 2014-445 QPC du 29 janvier 2015, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les dispositions du 2° du paragraphe I de l'article 265 C du code des douanes, dans sa version issue de l'article 62 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 et dans celle issue de l'article 23 de la loi n° 2010-1488 du 7 décembre 2010 portant nouvelle organisation du marché de l'électricité, ainsi que le paragraphe II de cet article 265 C.

I. – Les dispositions contestées

A.– Historique et contexte des dispositions contestées

Les dispositions de l'article 265 C du code des douanes prévoient des exonérations de taxes intérieures de consommation pesant sur les produits énergétiques mentionnés à l'article 265 du même code, sous certaines conditions.

Le 2° du paragraphe I de l'article 265 C, dont les dispositions sont issues du paragraphe VIII de l'article 62 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007, prévoit une telle exonération lorsqu'un produit énergétique fait l'objet d'un « *double usage* ».

Le premier alinéa du 2° définit la notion de « *double usage* » comme correspondant aux cas dans lesquels un produit est utilisé à la fois comme combustible et pour des usages autres que carburant ou combustible.

Le second alinéa du 2° fournit des exemples de « *double usage* » au sens de son premier alinéa : initialement ce second alinéa précisait que sont notamment considérés comme produits faisant l'objet d'un « *double usage* » les combustibles utilisés dans des procédés métallurgiques ou de réduction chimique. Ce second alinéa a été complété par le paragraphe IX de l'article 23 de la loi n° 2010-1488 du 7 décembre 2010 portant nouvelle organisation du marché de l'électricité, pour mentionner au titre des produits faisant l'objet d'un « *double usage* » les combustibles utilisés dans des procédés « *d'électrolyse* ».

L'objet de l'article 62 de la loi du 25 décembre 2007 était de mettre la législation française en matière de taxation des produits énergétiques et de l'électricité en conformité avec le droit de l'Union européenne, c'est-à-dire avec la directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité.

Cette directive poursuit trois objectifs : « *introduire un régime soumettant à une taxation minimale les produits énergétiques, assurer le bon fonctionnement du marché intérieur en réduisant les écarts entre les niveaux nationaux de taxation de l'énergie et améliorer la protection de l'environnement* »¹.

Son article 2, paragraphe 4, b), deuxième tiret prévoit que sont placés hors du champ d'application de la directive les « *produits énergétiques à double usage* ». Ces dispositions précisent qu'« *un produit énergétique est à double usage lorsqu'il est destiné à être utilisé à la fois comme combustible et pour des usages autres que ceux de carburant ou de combustible. L'utilisation de produits énergétiques pour la réduction chimique et l'électrolyse ainsi que dans les procédés métallurgiques est considérée comme un double usage* »².

La transposition des dispositions de l'article 2, paragraphe 4, b), deuxième tiret de la directive 2003/96/CE par le 2° du paragraphe I de l'article 265 C du code des douanes s'est traduite par l'exonération de certains produits des taxes intérieures de consommation, mais c'est en revanche un choix du législateur national qui est à l'origine de l'exonération pour cause de « *double usage* ».

Sont concernés par l'exonération pour cause de « *double usage* » au sens de l'article 265 C :

– les produits mentionnés à l'article 265 du code des douanes, c'est-à-dire les produits pétroliers soumis à la taxe intérieure de consommation sur les produits

¹ Conclusions de Mme E. Sharpston sous l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) C-426/12 du 2 octobre 2014.

² Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité.

énergétiques (TICPE), qui a remplacé la taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP) en 2011 ;

– le gaz, soumis à la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel (TICGN) prévue à l'article 266 *quinquies* du même code ;

– le charbon, soumis à la taxe intérieure de consommation sur le charbon (TICC), prévue à l'article 266 *quinquies* B du même code.

Un décret a été pris pour l'application de l'article 265 C du code des douanes. Il s'agit du décret n° 2008-1001 du 24 septembre 2008 pris pour l'application des dispositions des 2° et 3° du I et du II de l'article 265 C du code des douanes, du 2° du *a* du 4 de l'article 266 *quinquies* et des *b* et *c* du 1° du 4 de l'article 266 *quinquies* B du même code relatif aux produits énergétiques, mentionnés aux articles 265, 266 *quinquies* et 266 *quinquies* B du même code, qui font l'objet d'une utilisation placée en dehors du champ d'application des taxes intérieures de consommation sur les produits énergétiques.

L'article 1^{er} de ce décret fournit une définition générale de la notion de « *double usage* », tandis que ses articles 2 et 3 précisent les notions de « *procédés de réduction chimique* », de « *procédés d'électrolyse* » et de « *procédés métallurgiques* ».

B. – Origine de la QPC et question posée

La société requérante utilise du gaz naturel pour les besoins de son activité de fabrication et de parachèvement de tôles magnétiques à grains orientés. Celui-ci est soumis à la TICGN.

Le 30 mars 2011, elle a demandé la restitution des droits acquittés au titre de la période du 1^{er} avril 2008 au 28 février 2011, en faisant valoir que les procédés qu'elle utilise ouvrent droit à exonération en vertu du 2° du paragraphe I de l'article 265 C du code des douanes.

Après le rejet de cette demande, la société requérante a vainement saisi le juge d'instance de Dunkerque puis la cour d'appel de Douai. C'est à l'appui de son pourvoi en cassation contre l'arrêt de la cour d'appel de Douai que la société requérante a posé la QPC à l'origine de la décision commentée, laquelle a été renvoyée par la Cour de cassation.

La société requérante soutient qu'en renvoyant à un décret le soin de préciser les produits faisant l'objet d'un « *double usage* » qui ouvrent droit à une exonération des taxes intérieures de consommation sur le fondement de l'article

265 C du code des douanes et en ne précisant pas les critères donnant lieu à la qualification de produit faisant l'objet d'un « *double usage* », le législateur a méconnu l'étendue de sa compétence dans des conditions portant atteinte au droit de propriété, à la liberté d'entreprendre, au principe d'égalité devant l'impôt, et à l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi.

II. – Examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

A. – Les dispositions soumises à l'examen du Conseil constitutionnel

L'arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 12 novembre 2014 ne précisait pas quelle était la version de l'article 265 C du code des douanes qui était renvoyée.

Dès lors, le Conseil constitutionnel a précisé, dans la décision commentée, le texte dont il est saisi en recherchant quelles étaient les versions applicables au litige³.

Le litige à l'occasion duquel la QPC a été posée porte sur la restitution de droits de TICGN acquittés au titre de la période allant du 1^{er} avril 2008 au 28 février 2011. Au cours de cette période, plusieurs versions de l'article 265 C du code des douanes ont été successivement en vigueur :

- celle issue de l'article 62 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 ;
- celle issue de l'article 70 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 ;
- celle issue de l'article 23 de la loi n° 2010-1488 du 7 décembre 2010 portant nouvelle organisation du marché de l'électricité.

Par ailleurs, l'arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 12 novembre 2014 a renvoyé au Conseil constitutionnel l'ensemble des dispositions de l'article 265 C. Or, le grief d'incompétence négative invoqué par la société requérante était exclusivement dirigé contre les dispositions du 2^o du paragraphe I (qui définissent la notion de double usage et en fournissent des exemples) et du paragraphe II (qui renvoient à un décret la fixation des modalités du paragraphe I) de l'article 265 C.

³ Pour des précédents en ce sens, voir les décisions n^{os} 2013-300 QPC du 5 avril 2013, *Chambre de commerce et d'industrie de Brest (Champ d'application de la « réduction Fillon » des cotisations patronales de sécurité sociale)*, cons. 1 ; 2012-280 QPC du 12 octobre 2012, *Société Groupe Canal Plus et autre (Autorité de la concurrence : organisation et pouvoir de sanction)*, cons. 1.

En conséquence, le Conseil constitutionnel a cité les dispositions du 2° du paragraphe I de l'article 265 C du code des douanes dans ses deux versions successives applicables au cours de la période du litige, issues des lois du 25 décembre 2007 et du 7 décembre 2010 susmentionnées (ces dispositions n'avaient pas été modifiées par la loi du 30 décembre 2008 susmentionnée), et celles de son paragraphe II dans sa seule version issue de la loi du 25 décembre 2007 (ces dispositions n'avaient pas été modifiées par les lois du 30 décembre 2008 et du 7 décembre 2010) (cons. 1 à 3).

Le Conseil constitutionnel a ensuite, comme il a l'occasion de le faire régulièrement⁴, restreint son appréciation aux seules dispositions du 2° du paragraphe I et du paragraphe II de l'article 265 C (cons. 5).

B. - L'incompétence négative du législateur en matière fiscale

1. – La jurisprudence du Conseil constitutionnel

La TICGN, la TICPE et la TICC, à l'exonération desquelles les dispositions contestées du 2° du paragraphe I de l'article 265 C du code des douanes ouvrent droit, sont des impositions de toutes natures.

En vertu de l'article 34 de la Constitution, le législateur doit fixer les éléments déterminants de l'assiette, du taux et des modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, et ce de manière suffisamment précise. Dans le cas contraire, le législateur n'épuise pas sa compétence.

Dans sa décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, le Conseil constitutionnel a ainsi censuré les dispositions de la loi de finances qui régissaient sans précision suffisante les modalités de recouvrement de la taxe sur les activités à caractère saisonnier : si le législateur « *peut, lorsqu'il s'agit d'une imposition perçue au profit d'une collectivité locale, confier à cette dernière la tâche d'assurer ce recouvrement, il doit en déterminer les règles avec une précision suffisante ; qu'en se bornant à prévoir que : "Le recouvrement de la taxe sur les activités à caractère saisonnier est opéré par les soins de l'administration municipale ; il peut être poursuivi solidairement contre le propriétaire du local ou du terrain où le redevable exerce son activité", le législateur a méconnu l'étendue de la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution ; que l'article 99 doit, par suite, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens invoqués, être regardé comme contraire à la Constitution* »⁵.

⁴ Pour des exemples récents, voir les décisions n°s 2014-441/442/443 QPC du 23 janvier 2015, *Mme Michèle C. et autres (Récupération des charges locatives relatives aux énergies de réseaux)*, cons. 4 ; 2014-438 QPC du 16 janvier 2015, *SELARL GPF Claeys (Conversion d'office de la procédure de sauvegarde en une procédure de redressement judiciaire)*, cons. 3.

⁵ Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, *Loi de finances pour 1999*, cons. 59.

Cependant, le Conseil constitutionnel a jugé que, pour être invocable à l'appui d'une QPC, le grief tiré de l'incompétence négative du législateur doit mettre en cause une hypothèse dans laquelle l'incompétence dénoncée affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit.

– Dans sa décision *Kimberly Clark* n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010, le Conseil constitutionnel a jugé « *que la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit ; ... qu'aux termes de l'article 34 de la Constitution : " La loi fixe les règles concernant... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures... Les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique... "* ; **que les dispositions de l'article 14 de la Déclaration de 1789 sont mises en œuvre par l'article 34 de la Constitution et n'instituent pas un droit ou une liberté qui puisse être invoqué, à l'occasion d'une instance devant une juridiction, à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution** »⁶. Dès lors, le Conseil a refusé d'examiner un grief d'incompétence négative relatif à l'insuffisante détermination par le législateur des règles d'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée.

– On sait que depuis sa décision n° 2012-254 QPC *FNEM-FO* du 18 juin 2012⁷, le Conseil constitutionnel a précisé le considérant de principe de sa décision *Kimberly Clark* pour juger « *que la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où cette méconnaissance affecte **par elle-même** un droit ou une liberté que la Constitution garantit* » (cons. 3).

– Dans sa décision n° 2014-419 QPC du 8 octobre 2014, le Conseil constitutionnel a jugé : « **que la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence dans la détermination de l'assiette ou du taux d'une imposition n'affecte par elle-même aucun droit ou liberté que la Constitution garantit ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance par le législateur de sa compétence en matière de règles concernant le taux de la contribution au service public de l'électricité doit être écarté** »⁸.

⁶ Décision n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010, *SNC Kimberly Clark (Incompétence négative en matière fiscale)*, cons. 4.

⁷ Décision n° 2012-254 QPC du 18 juin 2012, *Fédération de l'énergie et des mines – Force ouvrière FNEM FO (Régimes spéciaux de sécurité sociale)*, cons. 3.

⁸ Décision n° 2014-419 QPC du 8 octobre 2014, *Société Praxair SAS (Contribution au service public de l'électricité)*, cons. 11.

– Enfin, dans sa décision n° 2014-431 QPC du 28 novembre 2014, le Conseil constitutionnel a jugé que « *le pouvoir donné par la loi à l'administration de fixer, contribuable par contribuable, les modalités de détermination de l'assiette d'une imposition méconnaît la compétence du législateur dans des conditions qui affectent, par elles-mêmes, le principe d'égalité devant les charges publiques* »⁹.

2. – L'application à l'espèce

En l'espèce, le Conseil constitutionnel a fait application de sa jurisprudence bien établie en matière d'incompétence négative dans la définition de l'assiette ou du taux d'une imposition. Il a en effet jugé « *que la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence dans la détermination de l'assiette ou du taux d'une imposition n'affecte par elle-même aucun droit ou liberté que la Constitution garantit ; qu'il s'ensuit que doit être écarté le grief tiré de ce que le législateur aurait méconnu l'étendue de sa compétence en renvoyant au décret le soin de fixer des règles relatives à l'assiette des taxes intérieures de consommation dont un contribuable peut être exonéré lorsqu'un produit énergétique fait l'objet d'un "double usage" au sens du 2° du paragraphe I de l'article 265 C du code des douanes* » (cons. 9).

Les dispositions contestées n'étant contraires à aucun droit ou liberté que la Constitution garantit, il les a déclarées conformes à la Constitution (cons. 10).

⁹ Décision n° 2014-431 QPC du 28 novembre 2014, *Sociétés ING Direct NV et ING Bank NV (Impôts sur les sociétés - agrément ministériel autorisant le report de déficits non encore déduits)*, cons. 9.