



RAPPORT DE Mme TOSTAIN, CONSEILLÈRE RÉFÉRENDARE

**Arrêt n° 459 du 17 septembre 2025 (F-B) – Chambre commerciale
financière et économique**

Pourvoi n° 24-16.318

Décision attaquée : Cour d'appel de Dijon du 9 avril 2024

la société Le jardin de Rabelais

C/

**la direction interrégionale des douanes de Bourgogne Franche-Comté
Centre-Val de Loire**

Rapport comportant des propositions rejet non spécialement motivé

La procédure semble régulière.

1 - Rappel des faits et de la procédure

La société Le Jardin de Rabelais (la société) a pour activité la production de tomates sous serres.

Le 26 février 2020, soutenant que la société n'était pas éligible au tarif réduit de la taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité (TICFE), prévu à l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes, l'administration des douanes a émis à son encontre un avis de mise en recouvrement (AMR) d'un rappel de cette taxe pour la période du 1er janvier 2016 au 31 juillet 2018 (prod. MA n° 02).

Le 1er septembre 2020, après le rejet de sa contestation, la société a assigné l'administration des douanes en annulation de l'AMR et de la décision de rejet et en décharge du rappel de taxe mis en recouvrement.

Par un jugement du 15 novembre 2022 (prod. MA n° 01), le tribunal judiciaire de Dijon a rejeté les demandes de la société, l'a condamnée à payer à l'administration des douanes la somme de 1 500 euros en application de l'article 700 du code de procédure civile et dit n'y avoir lieu à dépens.

La société a formé appel de ce jugement.

Par un arrêt du 9 avril 2024, la cour d'appel de Dijon a confirmé le jugement sauf en sa disposition relative aux dépens et, statuant à nouveau sur ce point et ajoutant, a condamné la société aux dépens de première instance et d'appel et à payer à l'administration des douanes la somme globale de 1 500 euros en application de l'article 700 du code de procédure civile en cause d'appel.

C'est l'arrêt attaqué par le pourvoi de la société.

2 - Analyse succincte des moyens¹

Par un premier moyen, articulé en trois branches, la société fait grief à l'arrêt de dire n'y avoir lieu à annuler l'AMR du 26 février 2020 émis à son encontre pour un montant de 2 466 841 euros, ainsi que la décision de rejet du 3 juillet 2020, alors :

« 1°/ qu'une loi qui prévoit que les modalités de son application seront définies par un décret ne peut recevoir application tant que ce décret n'a pas été publié ; que les dispositions de l'article 266 quinquies C du code des douanes prévoient que les modalités de contrôle de la TICFE doivent être fixées par décret ; qu'en l'absence de publication du décret relatif aux modalités de contrôle de la TICFE, les dispositions de l'article 266 quinquies C du code des douanes ne pouvaient s'appliquer ; que la cour d'appel, en considérant que le contrôle était régulier malgré l'absence de publication d'un décret prévoyant les modalités de contrôle de la TICFE, aux motifs que l'administration des douanes pouvait malgré tout mettre en oeuvre les pouvoirs généraux de contrôle dont elle dispose, a violé le principe selon lequel en l'absence de publication d'un décret expressément prévu par la loi, celle-ci doit être regardée comme étant insusceptible d'application ; **(proposition de RNSM)**

2°/ qu'en retenant, pour juger que la société n'avait pas été assujettie à des sommes supplémentaires à l'issue d'une procédure irrégulière, qu'il ne pouvait pas être déduit du seul emploi du mot "contrôle" que le pouvoir réglementaire était tenu d'élaborer une procédure spécifique de contrôle permettant à l'administration des douanes d'apprécier *a posteriori* si les consommateurs d'électricité redevables de la TICFE s'en étaient acquitté au bon taux, tandis qu'il résultait des termes de l'article 266 quinquies C du code des douanes, et notamment du fait qu'il exige qu'un décret "détermine" les "modalités du contrôle" et de la destination de l'électricité, qu'une procédure spécifique

¹ Les soulignements dans les moyens sont ajoutés par le rapporteur

devait être définie, la cour d'appel a violé l'article 266 quinquies C du code des douanes ;

3°/ que, en tout état de cause, l'administration des douanes n'avait pas soutenu, dans ses écritures d'appel, que ses pouvoirs généraux de contrôle lui permettraient, en l'absence de décret, de procéder aux contrôles en litige ; qu'en retenant que, à supposer même que le législateur ait confié au pouvoir réglementaire la définition d'une procédure de contrôle spécifique, l'administration ne pouvait être privée des pouvoirs généraux de contrôle dont elle dispose en vertu du code des douanes, sans inviter les parties à présenter leurs observations sur ce moyen qu'elle relevait d'office, la cour d'appel a méconnu l'article 16 du code de procédure civile. » **(proposition de RNSM conditionnel)**

Par un second moyen, composé de six branches, la société fait le même grief à l'arrêt, alors :

« 1°/ que constituait une installation industrielle au sens de l'article 266 quinquies C du code des douanes dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 1er juillet 2018, une unité technique au sein de laquelle étaient effectuées une ou plusieurs des activités relevant des sections B, C, D et E de l'annexe au décret n° 2007-1888 du 26 décembre 2007 portant approbation des nomenclatures d'activités et de produits français, parmi lesquelles figure au paragraphe 37.00Z la collecte et le traitement des eaux usées ; qu'en l'espèce, la cour d'appel a constaté que la société collectait et traitait des eaux d'origine pluviale ou fluviale ; qu'en retenant que cette activité ne constituait pas une activité industrielle au sens du droit douanier, tandis que les eaux pluviale ou fluviale collectées devaient être considérées comme des eaux usées, la cour d'appel a violé les articles 266 quinquies C du code des douanes et 2 du décret n° 2010-1725 du 30 décembre 2010, ensemble le décret n° 2007-1888 du 26 décembre 2007 ; **(proposition de RNSM conditionnel)**

2°/ que le taux réduit de TICFE prévu par l'article 266 quinquies C du code des douanes dans sa version en vigueur jusqu'au 1er juillet 2018 s'appliquait dès lors qu'était exercée l'une des activités industrielles visées, sans qu'il soit exigé qu'elle soit exercée de manière autonome ; que, selon l'article 288 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, une directive lie les États membres destinataires quant au résultat à atteindre et, dans un litige opposant un particulier à un État membre, les dispositions claires et précises d'une directive peuvent être appliquées directement et imposer au juge national d'écarter une disposition nationale contraire (CJCE, 4 décembre 1974, Van Duyn, 41/74) ; que ce principe, s'il permet à un particulier d'opposer à un État une directive, ne peut, à l'inverse, permettre à un État d'écarter l'application de règles qu'il a lui-même définies aux motifs qu'elles seraient contraires à une directive (CJCE, 26 février 1986, Marshall, 152/84) ; que la cour d'appel, pour écarter l'application du taux réduit de TICFE, a estimé que l'article 266 quinquies C du code des douanes, pris en sa version applicable jusqu'au 1er juillet 2018, devait être lu au regard de la directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003 (la directive 2003/96) et qu'il en résultait qu'une installation industrielle s'entendait d'une entité indépendante, capable de fonctionner par ses propres moyens ; qu'elle en a déduit que les activités industrielles exercées par la société ne pouvaient bénéficier du taux réduit de TICFE dans la mesure où elles n'étaient pas dissociables de l'activité agricole exercée ; qu'en jugeant que seules pouvaient bénéficier du taux réduit de TICFE les installations

industrielles autonomes, tandis que l'article 266 quinquies C du code des douanes alors applicable ne posait pas une telle condition, la cour d'appel a méconnu ce texte, ensemble le principe selon lequel un Etat membre ne peut écarter l'application de règles qu'il a lui-même définies aux motifs qu'elles seraient contraires à une directive ; (proposition de RNSM conditionnel)

3°/ que, en tout état de cause, la société a fait valoir qu'il résultait d'une circulaire 90/10/18 que la condition d'autonomie prévue par l'article 266 quinquies C du code des douanes, à la supposer même applicable, était remplie dès lors que les installations pouvaient fonctionner alors que les autres installations étaient à l'arrêt ; qu'en retenant que les installations invoquées par la société n'étaient pas autonomes, sans rechercher si elles pouvaient fonctionner quand les autres installations étaient à l'arrêt, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article 266 quinquies C du code des douanes ; **(proposition de RNSM)**

4°/ que, en tout état de cause encore, à supposer que l'article 266 quinquies C du code des douanes doive être lu à la lumière de la directive 2003/96, il résulte de l'article 11 de celle-ci que les entreprises pouvant bénéficier du taux réduit doivent constituer "une exploitation indépendante, c'est-à-dire une entité capable de fonctionner par ses propres moyens" ; qu'en retenant qu'il résultait de l'article 266 quinquies C du code des douanes lu à la lumière de la directive 2003/96 que les activités industrielles de la société ne pouvaient bénéficier du taux réduit dans la mesure où elles n'étaient pas autonomes parce que non dissociables de l'activité agricole de production de tomates sous serres qui en dépendait, tandis que la directive impose uniquement que les installations puissent fonctionner par leurs propres moyens, la cour d'appel a violé l'article 11 de la directive 2003/96 ; **(proposition de RNSM conditionnel)**

5°/ que constituait une installation industrielle au sens de l'article 266 quinquies C du code des douanes dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 1er juillet 2018, une unité technique au sein de laquelle étaient effectuées une ou plusieurs des activités relevant des sections B, C, D et E de l'annexe au décret n° 2007-1888 du 26 décembre 2007 portant approbation des nomenclatures d'activités et de produits français, parmi lesquelles figurent au paragraphe 37.00Z la collecte et le traitement des eaux usées et au paragraphe 35.30Z la production et la distribution de vapeur d'air conditionné ; qu'une installation qui procède à la distribution d'eau chaude ou au traitement des eaux usées pour ses propres besoins doit être regardée comme une installation industrielle au sens de ces dispositions ; qu'en retenant, par motifs adoptés, que la société n'exerçait pas une activité industrielle au sens du droit douanier dès lors que ses activités de traitement des eaux usées et de production d'eau chaude servaient à son auto-consommation, la cour d'appel a violé les articles 266 quinquies C du code des douanes et 2 du décret n° 2010-1725 du 30 décembre 2010, ensemble le décret n° 2007-1888 du 26 décembre 2007 ; **(proposition de RNSM conditionnel)**

6°/ que la directive 2003/96, et en particulier son article 5, permet de retenir des taux différents pour les consommations professionnelles et non professionnelles, mais ne permet pas de distinguer l'auto-consommation et la production de biens ou services destinée à des tiers ; qu'en retenant, par motifs adoptés, que la société n'exerçait pas une activité industrielle au sens du droit douanier dès lors que ses activités de traitement des eaux usées et de production d'eau chaude servaient à son auto-

consommation, la cour d'appel a méconnu les termes de la directive 2003/96. »
(proposition de RNSM)

3 - Identification du ou des points de droit faisant difficulté à juger

Le premier moyen porte sur la régularité du contrôle dont a fait l'objet la société au titre de la TICFE. Il pose, en sa deuxième branche, la question nouvelle de l'interprétation à donner de la seconde phrase du second alinéa du paragraphe 10 de l'article 266 quinquies C du code des douanes, dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, et amènera la chambre à déterminer si, comme le soutient la société demanderesse au pourvoi, le législateur a confié au pouvoir réglementaire la définition d'une procédure spécifique de contrôle de la TICFE ou si, comme l'a jugé la cour d'appel, tel n'est pas le cas, de sorte que le contrôle douanier dont la société avait fait l'objet était régulier malgré l'absence de publication d'un décret instituant une procédure spécifique de contrôle de la TICFE.

Le second moyen porte sur le **champ d'application du tarif réduit de la TICFE, prévu à l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes, dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, au bénéfice des personnes qui exploitent des installations industrielles électro-intensives.**

Le caractère électro-intensif des installations de la société n'est pas contesté ; **c'est leur nature d'« installations industrielles » au sens de ce texte qui fait débat.**

Les première et cinquième branches portent sur l'interprétation de l'adjectif « industrielles ». Elles posent deux questions nouvelles :

- celle de savoir si, comme le soutient la société, une installation qui procède à la collecte et au traitement d'eaux pluviales et fluviales doit être considérée comme exerçant l'activité 37.00Z de la section E de la NAF« collecte et traitement des eaux usées », et constitue en conséquence une installation « industrielle » au sens de l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes, dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, à savoir une unité technique fixe au sein de laquelle sont effectuées une ou plusieurs des activités relevant des sections B, C, D ou E de la NAF, ou si tel n'est pas le cas, comme l'a retenu la cour d'appel par motifs propres (B1).

- celle de savoir si, comme le soutient la société, une installation qui procède à la distribution d'eau chaude ou à la collecte et au traitement des eaux usées pour ses propres besoins constitue une installation « industrielle » au sens de l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes, dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, à savoir une unité technique fixe au sein de laquelle sont effectuées une ou plusieurs des activités relevant des sections B, C, D ou E de la NAF, ou si tel n'est pas le cas, comme l'a retenu la cour d'appel par motifs adoptés (B5).

Les deuxième et quatrième branches portent sur l'interprétation de l'expression « installations industrielles ».

Elles posent la **question nouvelle** de savoir si cette expression doit être interprétée à la lumière de la directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité ([la directive 2003/96](#)) et, partant, être assimilée à la notion d' « entreprise » définie à l'article 11, paragraphe 2, de cette directive, soit une « entité capable de fonctionner par ses propres moyens » (B2), et, le cas échéant, de savoir comment s'interprète l'expression « entité capable de fonctionner par ses propres moyens » (B4).

4- Propositions de rejet non spécialement motivé

4-1 Réponse au premier moyen, pris en sa première branche

Il est proposé de **rejeter par décision non spécialement motivée le premier moyen, pris en sa première branche. Le grief manque en fait.** En effet, la cour d'appel n'a pas retenu que le contrôle était régulier malgré l'absence de publication d'un décret prévoyant les modalités de contrôle de la TICFE aux motifs que l'administration des douanes pouvait malgré tout mettre en œuvre les pouvoirs généraux de contrôle dont elle dispose, mais aux motifs que le législateur n'avait pas confié au pouvoir réglementaire la définition d'une procédure de contrôle spécifique de la TICFE. Ce n'est qu'à titre surabondant que la cour d'appel a retenu, à supposer que le législateur ait confié au pouvoir réglementaire la définition d'une procédure spécifique de contrôle, que l'administration des douanes ne pouvait pas, dans l'attente de la publication d'un décret sur ce point, être privée des pouvoirs généraux de contrôle dont elle dispose en vertu d'articles législatifs du code des douanes (arrêt, p. 6, §§ 3 et 4). **En tout cas, le grief manque en droit.** Selon une jurisprudence constante, les dispositions de loi qui se suffisent à elles-mêmes sont applicables dès la publication de celle-ci en dépit de l'absence du décret auquel elles renvoient (2e Civ., 21 juin 2012, n° 11-20.578, *Bull.* n° 112 ; 3e Civ., 2 décembre 1981, n° 80-14.325, *Bull.* n° 199 ; Crim., 3 mai 2018, n° 17-82.334 ; Crim., 15 décembre 2015, n° 14-85.261). Il en est ainsi notamment quand une disposition de loi est suffisamment précise et que la loi n'indique pas que l'entrée en vigueur de cette disposition serait subordonnée à celle du décret dont elle prévoit l'adoption aux fins de préciser ses modalités d'application (1re Civ., 12 mai 2016, n° 15-12.120, *Bull.* n° 108 ; 1re Civ., 3 juin 2015, n° 14-16.424, *Bull.* n° 129 ; 1re Civ., 8 mars 2023, n° 21-24.070, n° 21-24.087 et n° 21-24.088 ; Crim., 11 septembre 2018, n° 18-80.706).

4-2 Réponse au premier moyen, pris en sa troisième branche

Il est proposé de **rejeter par décision non spécialement motivée le premier moyen, pris en sa troisième branche dans l'hypothèse où la chambre rejetterait le premier moyen, pris en sa deuxième branche.** Dans cette hypothèse, la décision serait légalement justifiée par les motifs vainement critiqués par la deuxième branche et, partant, la troisième branche serait inopérante pour critiquer des motifs surabondants.

4-3 Réponse au second moyen, pris en ses première, cinquième et sixième branches

Il est proposé de **rejeter par décision non spécialement motivée le second moyen, pris en ses première, cinquième et sixième branches, dans l'hypothèse où la chambre rejetterait le second moyen, pris en ses deuxième, troisième et quatrième branches**. En effet, dans cette hypothèse, la décision serait légalement justifiée par les motifs vainement critiqués par les deuxième, troisième et quatrième branches et, partant, les première, cinquième et sixième branches seraient **inopérantes** pour critiquer des motifs surabondants. Dès lors que les juges du fond seraient approuvés d'avoir retenu que les installations de collecte et de traitement des eaux et de production d'eau chaude exploitées par la société ne constituaient pas des « installations » au sens des dispositions de l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes, dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, et, partant, n'étaient pas éligibles au taux réduit de la TICFE, il serait sans incidence que ces installations n'exercent pas une activité industrielle au sens de ces dispositions.

4-4 Réponse au second moyen, pris en sa sixième branche

En toute hypothèse, il est proposé de rejeter par décision non spécialement motivée le second moyen, pris en sa sixième branche. En effet, **le grief est inopérant**. L'article 5 de la [directive 2003/96](#), qui distingue, aux fins d'application de taux de taxation différenciés, la consommation professionnelle et non professionnelle *des produits énergétiques et de l'électricité visés aux articles 9 et 10* n'est pas applicable à l'espèce qui concerne la qualification d'activité industrielle d'activités de collecte et de traitement des eaux usées et de production d'eau chaude dans un but d'autoconsommation.

4-5 Réponse au second moyen, pris en sa première branche

Il est proposé de **rejeter par décision non spécialement motivée le second moyen, pris en sa première branche, dans l'hypothèse où la chambre rejetterait le second moyen, pris en sa cinquième branche**. En effet, dans l'hypothèse où la chambre rejetterait le moyen, pris en ses cinquième et sixième branches, la décision serait légalement justifiée par les motifs vainement critiqués par ces branches et, partant, la première branche serait inopérante pour critiquer des motifs surabondants. Dès lors que les juges du fond seraient approuvés d'avoir, pour rejeter la demande de la société de bénéficier du tarif réduit de la TICFE, retenu qu'une personne qui collecte et traite des eaux usées **pour ses propres besoins** n'exploite pas une installation industrielle au sens des dispositions de l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes, dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, il serait sans incidence que les eaux pluviales et fluviales collectées et traitées par la société ne constituent pas des eaux usées au sens du code NAF 37.00Z.

4-6 Réponse au second moyen, pris en ses deuxième, troisième et quatrième branches

Il est proposé de **rejeter par décision non spécialement motivée le second moyen, pris en ses deuxième, troisième et quatrième branches, dans l'hypothèse où la chambre rejetterait le second moyen, pris en ses première, cinquième et sixième**

branches. En effet, dans cette hypothèse, la décision serait légalement justifiée par les motifs vainement critiqués par les première, cinquième et sixième branches et, partant, les deuxième, troisième et quatrième branches seraient **inopérantes** pour critiquer des motifs surabondants. Dès lors que les juges du fond seraient approuvés d'avoir retenu que les installations de collecte et de traitement des eaux et de production d'eau chaude exploitées par la société n'exerçaient pas une activité « industrielle » au sens des dispositions de l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes, dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, et, partant, n'étaient pas éligibles au tarif réduit de la TICFE, il serait sans incidence que ces installations ne constituaient pas des « installations » industrielles au sens de ces dispositions.

4-7 Réponse au second moyen, pris en sa troisième branche

En toute hypothèse, il est proposé de rejeter par décision non spécialement motivée le second moyen, pris en sa troisième branche. En effet, **le grief n'est pas fondé.** En retenant, par motifs adoptés (jugement, p. 10, § 4), que le fait que la société produise de l'eau chaude dans un local distinct, séparé des serres, et que l'installation soit susceptible de fonctionner même lorsqu'il n'y a pas d'activité sur le site n'est pas suffisant pour retenir la qualification d'installation industrielle au sens de l'article 266 quinquies C du code des douanes en l'absence d'exploitation indépendante au sens du droit de l'Union, **la cour d'appel a procédé à la recherche invoquée. En tout état de cause, la cour d'appel n'avait pas à procéder à une recherche inopérante.** En effet, dès lors que les termes d'une circulaire ne s'imposent pas au juge (3e Civ., 26 mai 1992, n° 90-18.391, *Bull.* n° 167 ; 2e Civ., 7 mai 2015, n° 14-14.956, *Bull.* n° 101) et qu'il résulte de [l'article 345 bis du code des douanes](#) que seules les circulaires publiées avant la date du fait générateur des impositions sont opposables à l'administration (Com., 15 janvier 2013, n° 12-10.203, *Bull.* n° 6), la société ne pouvait utilement se prévaloir des dispositions de la « circulaire n° 90/10/18 »² du 9 octobre 2018 (prod. MA n° 06) pour demander à être déchargée d'impositions dues pour la période du 1er janvier 2016 au 31 juillet 2018.

5 - Discussion citant les références de jurisprudence et de doctrine

Selon l'article 266 quinquies C du code des douanes, dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, il est institué une « **taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité** » (TICFE) assise sur la quantité d'électricité fournie ou consommée, exprimée en mégawattheure (MWh) ou fraction de MWh, et dont le tarif est de 22,50 euros par MWh.

Des **tarifs réduits** ont été prévus au bénéfice des personnes exploitant des installations industrielles électro-intensives.

² circulaire du 9 octobre 2018 du ministre de l'action et des comptes publics aux opérateurs économiques et aux services des douanes relative à la taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité [DA 18-052](#) (NOR : CPAD1819011C), publiée au bulletin officiel des douanes n° 7262 du 9 octobre 2018

En effet, [l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes](#), dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 ([article 14](#)), applicable du 1er janvier 2016 au 1er juillet 2018³, dispose :

« **C.-a.** Pour les personnes qui exploitent des **installations industrielles électro-intensives** au sens où, au niveau de l'entreprise ou de ses sites, le montant de la taxe qui aurait été due en application du B, sans application des exonérations et exemptions, est au moins égal à 0,5 % de la valeur ajoutée, **le tarif** de la taxe intérieure de consommation applicable aux consommations finales d'électricité effectuées pour leurs besoins **est fixé à :**

2 € par mégawattheure, si la consommation du site ou de l'entreprise est strictement supérieure à 3 kilowattheures par euro de valeur ajoutée ;

5 € par mégawattheure, si la consommation du site ou de l'entreprise est comprise entre 1,5 et 3 kilowattheures par euro de valeur ajoutée ;

7,5 € par mégawattheure, si la consommation du site ou de l'entreprise est strictement inférieure à 1,5 kilowattheure par euro de valeur ajoutée. »

Aux termes de son paragraphe 10, second alinéa, cet article dispose :

« **Un décret** détermine les modalités d'application de l'assiette de la taxe lorsque les livraisons d'électricité donnent lieu, de la part des fournisseurs, à des décomptes ou à des encaissements successifs ou à la perception d'acomptes financiers. Il **détermine également les modalités du contrôle et de la destination de l'électricité et de son affectation aux usages mentionnés aux 4 à 6 et au C du 8.** »

[L'article 2, alinéa 1er, du décret n° 2010-1725 du 30 décembre 2010 pris pour l'application de l'article 266 quinquies C du code des douanes](#), dans sa rédaction issue du décret n° 2016-556 du 6 mai 2016 ([article 3](#))⁴, prévoit :

« Pour l'application du a du C du 8 de l'article 266 quinquies C du code des douanes, **on entend par "installation industrielle" une unité technique fixe au sein de laquelle sont effectuées une ou plusieurs des activités relevant des sections B, C, D et E de l'annexe au décret n° 2007-1888 du 26 décembre 2007 portant approbation des nomenclatures d'activités et de produits françaises ainsi que** toute autre activité s'y rapportant directement, exercée sur le même site et techniquement liée à ces activités. »

Ces dispositions réglementaires renvoient donc, concernant la qualification d'activité industrielle, à la nomenclature d'activités française (NAF)

La structure de la NAF en vigueur depuis le 1er janvier 2008 (rév.2) figure à [l'annexe au décret n° 2007-1888 du 26 décembre 2007 portant approbation des nomenclatures d'activités et de produits françaises](#). Elle comporte 21 sections nommées de A à U, la

³ Les lois n° 2016-1917 du 29 décembre 2016, n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 et n° 2017-227 du 24 février 2017 ont modifié l'article 266 quinquies C du code des douanes, mais non les dispositions figurant au 8, C, a, de cet article. La loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 ([article 88](#)) a modifié ces dispositions à compter du 1er juillet 2018.

⁴ Dispositions décrites par la circulaire d'application du 11 mai 2016 du ministère des finances et des comptes publics relative à la taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité (NOR : FCPD 1600922C), publiée au bulletin officiel des douanes [n° 7116](#) du 11 mai 2016

section A étant intitulée « agriculture, sylviculture et pêche », la B « industries extractives », la C « industrie manufacturière », la D « production et distribution d'électricité, de gaz, de vapeur et d'air conditionné » et la E « production et distribution d'eau ; assainissement, gestion des déchets et dépollution ».

L'INSEE explique que « *les nomenclatures d'activités et de produits ont été élaborées principalement en vue de faciliter l'organisation de l'information économique et sociale. Leur finalité est donc essentiellement statistique et d'ailleurs les critères d'ordre juridique ou institutionnel sont écartés en tant que tels dans leur construction.* »⁵

L'attribution par l'INSEE du code APE (Activité Principale Exercée) ne crée par elle-même ni droits ni obligations pour les entreprises. Le code APE constitue une présomption, mais non une preuve d'appartenance à un secteur d'activité visé par ce texte ou ce contrat⁶.

5-1 Sur le premier moyen, pris en ses deuxième et troisième branches

Selon l'article 1er, alinéa 1er, du code civil, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2004-164 du 20 février 2004, les lois entrent en vigueur à la date qu'elles fixent ou, à défaut, le lendemain de leur publication. Toutefois, l'entrée en vigueur de celles de leurs dispositions dont l'exécution **nécessite** des mesures d'application est reportée à la date d'entrée en vigueur de ces mesures.

Tout renvoi, par la loi, à un décret d'application n'a donc pas pour effet de subordonner l'applicabilité de la loi à l'intervention dudit décret⁷.

Selon une jurisprudence constante, lorsque le législateur a prévu des décrets d'application sans qu'il s'agisse d'une condition expresse et nécessaire de mise en œuvre de la loi, les dispositions « suffisamment claires et précises » que celle-ci comporte sont immédiatement applicables (1re Civ., 12 mai 2016, n° 15-12.120, *Bull.* n° 108 ; 1re Civ., 3 juin 2015, n° 14-16.424, *Bull.* n° 129 ; 1re Civ., 8 mars 2023, n° 21-24.070, n° 21-24.087 et n° 21-24.088 ; Crim., 11 septembre 2018, n° 18-80.706 ; Crim., 18 septembre 1990, n° 89-85.717, *Bull.* n° 315 ; Crim., 9 juillet 2003, n° 03-82.119, *Bull.* n° 138). Une disposition de loi se suffisant à elle-même est applicable dès la publication de celle-ci en dépit de l'absence du décret auquel elle renvoie (2e Civ., 21 juin 2012, n° 11-20.578, *Bull.* n° 112 ; 3e Civ., 2 décembre 1981, n° 80-14.325, *Bull.* n° 199 ; Crim., 3 mai 2018, n° 17-82.334 ; Crim., 15 décembre 2015, n° 14-85.261).

⁵ <https://www.insee.fr/fr/metadonnees/nafr2/section/A?champRecherche=true>

⁶ Voir article 5 du décret n° 2007-1888 du 26 décembre 2007 précité ; article R. 123-231 du code de commerce, dans sa rédaction antérieure à celle issue du décret n° 2022-1014 du 19 juillet 2022 ; et circulaire du 28 novembre 2007 « Annonce d'un changement de la nomenclature d'activités économiques au 1er janvier 2008 », BO du ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et du ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique N° 25 – 1er trimestre 2008, p. 4

⁷ Voir - M. Gicquel, JCl. Administratif, « Fasc. 30 : Loi », 1er janvier 2021, dernière mise à jour : 15 février 2022, § 44,

- Y. Gaudemet et B. Plessix, JCl. Civil Code, « Art. 1 Fasc. 10 : Promulgation et publication des lois » 19 novembre 2018, §§ 159

- V. Lasserre, Répertoire de droit civil, « Loi et règlement », juillet 2015 (actualisation : janvier 2016), § 126

- M. Guyomar, commissaire du gouvernement, dans ses conclusions sous l'arrêt CE, 23 mars 2005, n° 266873, AJDA 2005 p.901

A l'inverse, pour des dispositions nécessitant des mesures d'application, voir 2e Civ., 11 juillet 2019, n° 17-27.540, publié ; Soc., 10 octobre 2018, n° 17-10.248, publié ; 2e Civ., 1er février 2024, n° 21-19.868.

La TICFE a été créée par la loi n° 2010-1488 du 7 décembre 2010 ([article 23, V](#)).

La loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 l'a « rénovée »⁸, en élargissant son assiette, en supprimant les dispositifs de plafonnement existants et en introduisant des tarifs réduits en faveur des industries électro-intensives.

Comme il a été dit ci-avant, [l'article 266 quinquies C du code des douanes](#), dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, applicable au litige, précise, à son paragraphe 10, second alinéa, seconde phrase, qu'un décret « détermine également les modalités du contrôle et de la destination de l'électricité et de son affectation aux usages mentionnés aux 4 à 6 et au C du 8. »

Dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, ce texte indiquait déjà qu'un décret « détermine également les modalités du contrôle et de la destination de l'électricité et de son affectation aux usages mentionnés aux 4 à 6. » La loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 ([article 14, I, 6](#)) n'a fait qu'ajouter les termes « et au C du 8 » afin d'englober les nouveaux tarifs réduits de la TICFE.

Cette phrase « [un décret] détermine également les modalités du contrôle et de la destination de l'électricité et de son affectation aux usages mentionnés aux 4 à 6 » figure au paragraphe 10 de l'article 266 quinquies C du code des douanes depuis la création de ce texte par la loi n° 2010-1488 du 7 décembre 2010 ([article 23, XI](#)). Elle est issue d'un amendement parlementaire⁹ déposé en commission des affaires économiques de l'Assemblée nationale et a été adoptée sans modification, sa rédaction n'ayant, au vu de l'examen des travaux parlementaires ([dossier législatif](#)), généré aucune discussion particulière.

Il n'existe qu'un seul décret pris pour l'application de l'article 266 quinquies C du code des douanes. Il s'agit du [décret n° 2010-1725 du 30 décembre 2010](#) modifié par le décret n° 2016-556 du 6 mai 2016, précité, lequel, sauf erreur, ne décrit pas de procédure spécifique de contrôle de la TICFE.

La loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 dispose entrer en vigueur immédiatement ([article 123](#)) et n'indique pas que l'entrée en vigueur des modifications qu'elle introduit à

⁸ [Rapport n° 229](#) (2015-2016) de M. de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, déposé le 9 décembre 2015 au Sénat, sous article 11

voir également - [Projet de loi de finances rectificative pour 2015](#), présenté au nom de M. Valls, premier ministre par M. Sapin, ministre des finances et des comptes publics, et par M. Eckert, secrétaire d'État chargé du budget, enregistré à la présidence de l'Assemblée nationale le 13 novembre 2015, p. 18 et exposé des motifs de l'article 11, p. 53

- [Rapport n° 3282](#) fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de finances rectificative pour 2015 (n° 3217) par Mme Rabault, rapporteure générale, députée, enregistré à la présidence de l'Assemblée nationale le 26 novembre 2015, tome I, exposé général, examen des articles, article 11

⁹ [Amendement](#) présenté par M. de Courson, article additionnel après l'article 11, déposé en commission des affaires économiques de l'Assemblée nationale

l'article 266 quinquies C du code des douanes ([article 14](#)) serait subordonnée à l'entrée en vigueur du décret prévu au paragraphe 10 de cet article.

Quant à la loi n° 2010-1488 du 7 décembre 2010 qui a créé, par son article 23, XI, l'article 266 quinquies C du code des douanes, y compris son paragraphe 10, elle indique, au [XIV](#) de son article 23, que les I à XII dudit article entrent en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2011.

Enfin, l'article 266 quinquies C du code des douanes, aujourd'hui abrogé, se situait dans le titre X du code des douanes intitulé « impositions relevant des missions fiscales de la douane » et prévoyait, à son paragraphe 9, dans sa rédaction issue de la loi n° 2010-1488 du 7 décembre 2010 : « La taxe est acquittée, selon une périodicité trimestrielle, auprès de l'administration des douanes et des droits indirects » et, dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 : « La taxe est déclarée et acquittée, selon une périodicité trimestrielle, auprès de l'administration des douanes et des droits indirects. »

Dans ses **conclusions** (prod. MA n° 03, p. 10 et p. 14), la société soutenait qu'en l'absence de « *décret qui devait déterminer les modalités du contrôle de la TICFE* », l'administration des douanes avait procédé au contrôle de la TICFE « *en toute illégalité réglementaire.* » Elle demandait à la cour d'appel d' « *annuler[a] en intégralité la procédure de contrôle douanier entaché d'irrégularités, car effectuée sans aucune base réglementaire et en violation avec plusieurs principes fondamentaux de notre ordre judiciaire : principe de sécurité juridique, objectif de clarté du droit, objectif d'intelligibilité du droit.* »

Dans ses **conclusions** (prod. MA. n° 04, p. 4 à 6), l'administration opposait notamment que « *le point C du 8 du dernier alinéa de l'article 266 quinquies C du code des douanes, complété par le seul décret n° 2010-1725 du 30 décembre 2010 (qui définit le caractère industriel d'une activité électro-intensive), est suffisamment clair* » mais, sauf erreur, n'invoquait pas les pouvoirs généraux de contrôle de l'administration des douanes.

L'arrêt retient qu'il ne peut pas être déduit du seul emploi du mot « contrôle » dans le second alinéa du paragraphe 10 de l'article 266 quinquies C du code des douanes que le pouvoir réglementaire devait élaborer une procédure spécifique de contrôle permettant à l'administration des douanes d'apprécier *a posteriori* si les consommateurs d'électricité redevables de la TICFE s'en étaient acquittés au bon tarif et que les modalités que le pouvoir réglementaire devaient définir étaient destinées à préciser les conditions de fond et de forme dans lesquelles les professionnels devaient payer la TICFE et, pour certains, pouvaient prétendre aux tarifs réduits de cette taxe, ce qui a été fait par le décret n° 2016-556 du 6 mai 2016 ayant modifié le décret n° 2010-1725 du 30 décembre 2010. Il en déduit que le moyen soulevé par la société est inopérant (p. 6, § 3).

Le **MA** soutient que les termes « *détermine* » et « *contrôle* » figurant au second alinéa du paragraphe 10 de l'article 266 quinquies C du code des douanes ne peuvent s'entendre que de l'élaboration d'une procédure de contrôle spécifique de la TICFE permettant à l'administration de s'assurer que les entreprises ayant affecté l'électricité à l'un des usages mentionnés aux 4 à 6 et au C du 8 de ce texte, l'ont fait à bon escient,

et qu'en retenant le contraire, la cour d'appel a violé l'article 266 quinquies C du code des douanes.

Le **MD** conclut au rejet du moyen. Il oppose que le législateur n'a aucunement entendu subordonner la mise en oeuvre des contrôles douaniers en matière de TICFE à la publication d'un décret instituant un contrôle spécifique en la matière, dès lors que l'article 266 quinquies C du code des douanes ne prévoit pas expressément que de tels contrôles douaniers ne pourraient être mis en œuvre tant qu'un tel décret ne serait pas publié. Il soutient que, comme l'a retenu la cour d'appel, le décret prévu au paragraphe 10 de l'article 266 quinquies C du code des douanes n'avait aucunement pour objet de créer une procédure de contrôle spécifique en matière de TICFE, mais seulement de déterminer les conditions de fond et de forme auxquelles les opérateurs pouvaient bénéficier du tarif réduit de la TICFE, de manière à permettre à l'administration des douanes de « contrôler » si un tel tarif pouvait être appliqué. Il en conclut que l'administration des douanes pouvait parfaitement contrôler, même en l'absence de décret, si la société était éligible au tarif réduit de la TICFE dont elle avait demandé le bénéfice. Il ajoute qu'en toute hypothèse, les dispositions législatives préexistantes, dont l'article 63 ter du code des douanes, qui permettaient de mettre en œuvre des contrôles douaniers aux fins de vérifier si les opérateurs avaient respecté leurs obligations en matière de TICFE, étaient suffisamment claires et précises pour fonder de tels contrôles, sans qu'il soit besoin qu'un décret crée une procédure spécifique de contrôle en cette matière, et que la mise en œuvre des contrôles douaniers, qui répondent à des besoins sociaux impérieux puisqu'ils tendent à sauvegarder l'ordre public et à lutter contre la fraude et les trafics, ne peut être subordonnée à la publication d'un décret.

Il appartiendra à la chambre d'apprécier, au vu de ces éléments, la pertinence du premier moyen, pris en sa deuxième branche, et en particulier de répondre à la question de savoir si, en retenant que le législateur n'avait pas confié au pouvoir réglementaire la définition d'une procédure spécifique de contrôle de la TICFE, de sorte que le contrôle douanier dont la société avait fait l'objet était régulier malgré l'absence de publication d'un décret instituant une telle procédure, la cour d'appel a violé l'article 266 quinquies C du code des douanes.

5-2 Sur le second moyen

5-2-1 Sur le second moyen, pris en ses première, cinquième et sixième branches : nature industrielle des activités exercées ?

Dans ses **conclusions d'appel** (prod. MA n° 03, p. 18 et 19), la société soutenait que, nonobstant son code APE 01.13Z « culture de légumes, de melons, de racines et de tubercules » relevant de la section A de la NAF « Agriculture, Sylviculture et Pêche », non éligible au tarif réduit de la TICFE, elle exerçait :

- une activité de collecte et de traitement des eaux usées, correspondant au code 37.00Z « collecte et traitement des eaux usées » figurant dans la section E de la NAF ;
- une activité de production d'eau chaude, correspondant au code 35.30Z « Production et distribution de vapeur et d'air conditionné » figurant dans la section D de la NAF, activités industrielles au sens de l'article 266 quinquies C, 8, c, a, du code des douanes lui permettant de bénéficier du tarif réduit de la TICFE.

5-2-1-1 Sur le second moyen, pris en sa première branche : une activité de collecte et de traitement des eaux usées relevant de la section E de la NAF ?

Dans ses **conclusions d'appel** (prod. MA n° 03, p. 18 et 19), la société soutenait :

« Durant la période contrôlée, la société Le Jardin de Rabelais exploitait des installations de retraitement des eaux usées dont l'activité est couverte par la classification NAF 37.00Z "Collecte et traitement des eaux usées" de la nomenclature des activités françaises.

Pièce n° 14

*En effet, le site de la Société dispose d'un très grand nombre de gouttières placées au niveau des toitures des serres, desquelles s'écoule de l'eau **pluviale**. Cette eau est amenée par des tuyaux de récupération et est ainsi collectée dans des réservoirs ouverts ou couverts selon les sites.*

*L'eau est ensuite acheminée vers différentes installations de désinfection puis de traitement. En effet, l'eau **de pluie** est désinfectée grâce à des installations d'émission d'ultra-violets, lesquelles ont une action visant à éradiquer l'ensemble des organismes présents dans l'eau usée tels que les virus et les bactéries.*

*L'eau **de pluie** fait ensuite l'objet d'une filtration par des installations composées de filtres à tamis et de filtres à sable puis est acheminée vers des cuves de stockage des eaux de pluie.*

*La Société traite également de l'eau **brute de la Loire**. Cette eau est alors également filtrée puis oxygénée par ajout de peroxyde d'hydrogène avant d'être mélangée à l'eau de pluie traitée.*

L'eau traitée est alors aspirée par des pompes pour être rééquilibrée en pH, par ajouts d'acide ou de bicarbonate ainsi que pour être fertilisée par ajouts d'engrais. Un réseau de distribution d'eau composé d'un très grand nombre de tuyaux permet de faire circuler l'eau traitée et fertilisée dans les serres aux fins d'être irriguées. La présence de ces installations industrielles de retraitement des eaux usées a été constatée par huissier de justice.

Pièce n° 13

Le retraitement des eaux usées est expressément couvert par le code NAF 37.00Z "Collecte et traitement des eaux usées" appartenant à la section E de la nomenclature des activités françaises. Ce code NAF comprend notamment les activités de "traitement des eaux usées (ménagères et industrielles, eaux usées des piscines etc.) au moyen de procédés physiques, chimiques et biologiques, tels que la dilution, le criblage, la filtration, la sédimentation, etc." Cette activité est considérée comme industrielle au sens du droit douanier.

Or, l'ensemble des codes NAF couvert par les sections B à E de la classification NAF sont considérés comme industriels au sens du droit douanier.

Pièce n° 14 »

Sauf erreur, la Cour de cassation n'a jamais été saisie de la question, posée par le second moyen, pris en sa première branche, de savoir si une installation qui procède à la collecte et au traitement d'eaux pluviales et fluviales doit être considérée comme exerçant l'activité 37.00Z « collecte et traitement des eaux usées » relevant de la section E de la NAF, et constitue en conséquence une installation « industrielle » au sens de l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes, dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, à savoir une unité technique fixe au sein de laquelle sont effectuées une ou plusieurs des activités relevant des sections B, C, D ou E de la NAF.

Il n'a pas non plus été trouvé de jurisprudence du Conseil d'Etat sur ce point.

Selon le [dictionnaire de l'Académie française](#) (9e éd.), les eaux pluviales sont les eaux causées, formées par la pluie ; les eaux fluviales sont les eaux des fleuves ou des rivières.

Selon le [vocabulaire de l'environnement](#), publié au JORF n° 0013 du 15 janvier 2017, L' « **eau de ruissellement** » est définie comme : « *Forme développée : eau de ruissellement pluvial. (...) Eau issue des précipitations atmosphériques qui s'écoule sur une surface.*

Note :

1. Dans le langage professionnel, on utilise fréquemment le terme "eaux pluviales".
2. L'eau de ruissellement s'infiltre dans le sol, rejoint le réseau hydrique ou est collectée. Dans ce dernier cas, lorsqu'elle a ruisselé sur une surface non contaminée, elle peut être utilisée par exemple pour l'arrosage et les chasses d'eau des cabinets d'aisance. »

Selon le même vocabulaire, les « **eaux usées** » sont définies ainsi : « *Eaux souillées par l'usage qui en a été fait.*

Note :

1. Les eaux usées d'origine domestique ou industrielle sont généralement rejetées dans un dispositif d'évacuation, voire d'assainissement.
2. **Certaines eaux de ruissellement**, qui, notamment en milieu urbain, sont souvent plus contaminées que les eaux usées d'origine domestique, **sont considérées comme des eaux usées**. »

Le code de l'environnement définit, pour les besoins de l'application des dispositions réglementant les usages et conditions d'utilisation des eaux de pluie et des eaux usées traitées, les « *eaux de pluie* » comme « *les eaux issues des précipitations atmosphériques collectées à l'aval de surfaces inaccessibles aux personnes, en dehors des opérations d'entretien et de maintenance* » ([article R. 211-123 du code de l'environnement](#)). Tandis que l'utilisation des eaux de pluie n'est pas subordonnée à autorisation (article R. 211-127 du code de l'environnement), l'utilisation des eaux usées traitées est soumise à une procédure d'autorisation (articles R. 211-129 et suivants du code de l'environnement).

Les [notes explicatives¹⁰ de la NAF rév. 2](#) (en vigueur depuis janvier 2008), publiées par l'INSEE¹¹, précisent, au sujet de la [section E](#) « *production et distribution d'eau ; assainissement, gestion des déchets et dépollution* » :

« Cette section comprend les activités liées à la **gestion** (comprenant les services de collecte, de traitement et d'élimination) **de différents types de déchets**, tels que les déchets, solides ou non, produits par les industries ou les ménages, ainsi que des sites contaminés. Le produit résultant du processus de traitement des déchets ou **des eaux usées** peut être éliminé ou devenir un input pour un autre processus de

¹⁰ Selon le [guide d'utilisation de la nomenclature](#) (p. 28), « Dans un souci de clarté et de brièveté, les notes explicatives ne mentionnent que les produits ou les activités qui semblent les plus significatifs à un instant donné. Elles reprennent aussi les cas marginaux dès lors qu'ils peuvent être sujets à diverses interprétations et de façon à mieux préciser les limites entre postes. »

¹¹ <https://www.insee.fr/fr/information/2406147>

production. Les activités liées à la distribution d'eau sont également comprises dans cette section, car elles sont souvent effectuées en liaison avec le traitement des eaux usées ou par des unités actives dans ce domaine. »

Au sujet de la [division 37](#), « collecte et traitement des eaux usées », elles précisent :

« Cette division comprend **l'exploitation** de réseaux d'assainissement ou d'installations de traitement **des eaux usées** procédant à la collecte, au traitement et à l'élimination des déchets. »

Concernant la [sous-classe 37.00Z](#), « collecte et traitement **des eaux usées** », elles indiquent :

« **Cette sous-classe comprend**

- l'exploitation de réseaux d'assainissement ou d'installations de traitement des eaux usées
- la collecte et le transport **des eaux usées ménagères ou industrielles et des eaux de pluie** au moyen de réseaux d'assainissement, de collecteurs, de fosses et d'autres moyens de transports (camions de vidange, etc.)
- la vidange et le nettoyage des puisards, des fosses septiques, des puits et des fosses, l'entretien des toilettes chimiques
- le traitement des eaux usées (ménagères ou industrielles, eaux usées des piscines, etc.) au moyen de procédés physiques, chimiques et biologiques, tels que la dilution, le criblage, la filtration, la sédimentation, etc.
- l'entretien et le nettoyage des égouts et des canalisations, y compris le curage des égouts

Cette sous-classe comprend aussi

- l'évacuation et le traitement des boues d'épuration

Cette sous-classe ne comprend pas

- la décontamination des eaux de surface et des eaux souterraines polluées, in situ (cf. 39.00Z)
- la construction ou la réparation de réseaux d'égouts (cf. 42.21Z)
- le nettoyage et le débouchage de tuyaux d'écoulement dans des bâtiments (cf. 43.22A) »

En l'espèce, l'arrêt constate que l'activité relevant du code NAF 37.00Z « Collecte et traitement des eaux usées » appartenant à la section E de la NAF comprend les activités de traitement des eaux usées (ménagères et industrielles, eaux usées des piscines etc.) au moyen de procédés physiques et retient que la société, qui ne traite pas des eaux usées, mais des eaux pluviales et l'eau de la Loire, n'exerce pas une telle activité (arrêt, p. 7, § 2).

Le **MA** soutient que l'activité de collecte et de transport des eaux pluviales entre expressément dans la sous-classe 37.00Z et que cela se justifie aisément dès lors que les eaux pluviales et fluviales, souillées par les pollutions atmosphériques et du sol, ne peuvent qu'être considérées comme des eaux usées ou, à tout le moins, comme non naturellement propres et qu'en retenant que la société ne disposait pas d'installations industrielles à raison de la collecte et du traitement d'eaux usées en ce qu'il s'agissait de collecter et de traiter des eaux pluviales ou fluviales, tandis que ces dernières devaient être considérées comme des eaux usées et leur collecte et leur traitement

comme une activité industrielle rendant éligible au tarif réduit de la TICFE, la cour d'appel a violé les articles 266 quinquies C du code des douanes et 2 du décret n° 2010-1725 du 30 décembre 2010, ensemble le décret n° 2007-1888 du 26 décembre 2007.

Le **MD** oppose que le grief est inopérant dès lors que c'est de manière surabondante que les juges d'appel ont retenu que les eaux pluviales et fluviales collectées et traitées par la société n'auraient pas constitué des eaux « usées », au sens du code NAF 37.00Z et que le constat de l'absence d'autonomie des installations de collecte et de traitement des eaux suffisait à exclure le caractère « industriel » de cette activité, peu important qu'il s'agisse ou non d'eaux « usées ».

Il appartiendra à la chambre d'apprécier, au vu de ces éléments, si une personne qui collecte et traite des eaux pluviales et fluviales exerce une activité de collecte et de traitement des eaux usées et, partant, exploite une installation industrielle au sens des articles 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes, dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, et 2, alinéa 1er, du décret n° 2010-1725 du 30 décembre 2010, dans sa rédaction issue du décret n° 2016-556 du 6 mai 2016, et si, en retenant le contraire, la cour d'appel a violé ces textes.

5-2-1-2 Sur le second moyen, pris en sa cinquième branche : une installation qui procède à la distribution d'eau chaude ou au traitement des eaux usées pour ses propres besoins doit-elle être regardée comme une installation industrielle au sens de l'article 266 quinquies C du code des douanes ?

Dans ses **conclusions d'appel** (prod. MA n° 03, p. 19 et 20), la société soutenait qu'outre l'activité de collecte et de traitement des eaux usées, elle exerçait l'activité industrielle de « production et distribution de vapeur et d'air conditionné », relevant du code 35.30Z de la section D de la NAF, lui ouvrant droit au bénéfice du tarif réduit de la TICFE :

« De plus, la Société exploitait des installations industrielles de production d'eau chaude.

(...) la société Mo de Rabelais exploite plusieurs chaudières industrielles permettant de collecter puis de chauffer les eaux à haute température pour les stocker dans des réservoirs de grande contenance avant de les distribuer à destination de ses serres grâce à un réseau de conduites prévues à cet effet. Or, cette activité est prévue par le code NAF 35.30Z "Production et distribution de vapeur et d'air conditionné", considéré comme industriel au sens du droit douanier. »

Elle soutenait encore (prod. MA n° 03, p. 21 et 22), en réponse aux conclusions de l'administration, que le code NAF 37.00Z « collecte et traitement des eaux usées » ne comportait pas le mot « distribution », que le code NAF 35.30Z « production et distribution de vapeur et d'air conditionné » couvrirait également les entreprises qui produisaient de l'eau chaude sans la distribuer et que l'ajout d'un critère supplémentaire lié à la commercialisation se ferait au mépris du principe de sécurité juridique et constituerait une rupture du principe constitutionnel d'égalité devant les charges publiques.

Sauf erreur, la Cour de cassation n'a jamais été saisie de la question de savoir si les activités de collecte et traitement des eaux usées et de production et distribution de vapeur et d'air conditionné destinées à une auto-consommation constituent des activités industrielles au sens de l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes, dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, et 2 du décret n° 2010-1725 du 30 décembre 2010, dans sa version résultant du décret n° 2016-556 du 6 mai 2016.

Toutefois, notre chambre a été saisie dans une espèce où le bénéfice du tarif réduit de la TICFE était sollicité par une société exerçant une activité de restauration rapide ainsi qu'une activité de préparation et de cuisson de pains spéciaux, de viennoiseries et de pâtisseries, à consommer sur place ou à emporter. Elle a approuvé la cour d'appel d'avoir déduit de ses constatations et appréciations souveraines, selon lesquelles la préparation de produits périssables, qui était nécessaire à l'activité de restauration rapide et lui était exclusivement destinée, ne pouvait être considérée comme une activité indépendante de l'activité principale, mais comme une activité faisant partie intégrante de cette dernière, que **la société ne démontrait pas exercer une activité industrielle** au sens des dispositions des articles 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes et 2 du décret n° 2010-1725 du 30 décembre 2010, dans sa version résultant du décret n° 2016-556 du 6 mai 2016, la rendant éligible au tarif réduit de la TICFE (Com., 10 juillet 2024, n° 23-14.316).

Saisie d'un pourvoi d'une société exploitant des centres de stockage de données numériques qui soutenait exercer une activité industrielle de distribution d'électricité relevant de la section D de la NAF, la rendant éligible au tarif réduit de la TICFE, notre chambre, se référant, bien que n'ayant pas force obligatoire, aux notes explicatives de la NAF pour interpréter les dispositions du décret n° 2010-1725 du 30 décembre 2010, a jugé qu' « une personne qui distribue de l'électricité **pour ses propres besoins** n'exploite pas une installation industrielle au sens des dispositions de l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes, dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 » (Com., 12 mars 2025, n° 23-22.252, publié).

Dans une espèce où une société de transport frigorifique soutenait exercer une activité industrielle éligible au tarif réduit de TICFE prévu à l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes, **une cour d'appel** a, en se fondant sur les notes explicatives de la NAF, jugé que la production et la distribution d'air réfrigéré - code 35.30Z de la section D de la NAF - impliquaient d'en assurer la livraison ou la distribution sous forme de chaleur ou de froid à différents clients ou abonnés par un réseau et que tel n'était pas le cas en l'espèce, la production de froid dans les installations de la société faisant partie intégrante du processus d'entreposage et de stockage frigorifié et étant inhérente à l'activité de transport routier exercée (CA Versailles, 1er mars 2022, [n° RG 20/05612](#), non frappé de pourvoi selon la base Jurica).

Les [notes explicatives¹² de la NAF rév. 2](#) (en vigueur depuis janvier 2008), publiées par l'INSEE¹³, précisent, au sujet de la [section D](#) :

¹² Selon le [guide d'utilisation de la nomenclature](#) (p. 28), « Dans un souci de clarté et de brièveté, les notes explicatives ne mentionnent que les produits ou les activités qui semblent les plus significatifs à un instant donné. Elles reprennent aussi les cas marginaux dès lors qu'ils peuvent être sujets à diverses interprétations et de façon à mieux préciser les limites entre postes. »

¹³ <https://www.insee.fr/fr/information/2406147>

« Cette section comprend **la fourniture** d'électricité, de gaz naturel, de vapeur et **d'eau chaude** via une infrastructure permanente (**réseau**) de lignes, canalisations et conduites, notamment pour les sites industriels et l'habitat résidentiel. La taille du réseau n'est pas décisive.

Cette section comprend par conséquent l'exploitation de compagnies d'électricité et de gaz assurant la production, la gestion et la distribution d'électricité ou de gaz naturel. Elle comprend également la production et la distribution de vapeur et d'air conditionné. »

Concernant la [sous-classe 35.30Z](#), « Production et distribution de vapeur et d'air conditionné », elles indiquent :

« Cette sous-classe comprend

- la production, la collecte et la distribution de vapeur et d'eau chaude pour le chauffage, la force motrice et d'autres usages
- la production et la distribution d'air réfrigéré
- la production et la distribution d'eau réfrigérée pour le refroidissement
- la production de glace pour des usages alimentaires ou autres, notamment frigorifiques
- la production et la distribution par conduites d'air comprimé »

Le [guide d'utilisation de la nomenclature](#), diffusé par l'INSEE¹⁴, indique, s'agissant du champ couvert par la NAF (point 5.1.1 ; p. 11) :

« La NAF est une nomenclature des activités économiques productives. Elle décompose l'univers des activités économiques de telle sorte qu'un code de la NAF puisse être associé à une unité statistique exerçant l'activité qu'il désigne.

Il y a activité économique lorsque des ressources – telles que des biens d'équipement, de la main-d'œuvre, des techniques de fabrication ou des produits intermédiaires – sont combinées pour produire des biens ou des services spécifiques. Toute activité est caractérisée par une entrée de ressources, un processus de production **et une sortie de produits** (biens ou services).

Une activité ainsi définie peut consister en un processus unique (par exemple le tissage), mais peut également comporter **différents sous-processus** relevant chacun d'une autre catégorie de la classification (ainsi, la fabrication d'une voiture se décompose en activités spécifiques telles que la fonderie, le forgeage, le soudage, l'assemblage, la peinture, etc.). **Si le processus de production est organisé de manière à constituer une série intégrée d'activités élémentaires au sein d'une même unité statistique, la combinaison de toutes ces activités est considérée comme une seule activité.** »

Il indique, s'agissant de la définition des activités principales, secondaires et auxiliaires (point 5.3.2 ; p. 14) :

« Une unité peut exercer une ou plusieurs activités économiques correspondant à une ou plusieurs rubriques de la NAF.

L'activité principale d'une unité statistique est l'activité qui contribue le plus à la valeur ajoutée totale de cette unité. (...)

¹⁴ <https://www.insee.fr/fr/information/2120875>

*Une activité secondaire est toute autre activité de l'unité qui donne lieu à la production de biens ou de services appropriés **pour être destinés à des tiers**. (...)*

*(...) Les activités principales et secondaires sont généralement exercées avec le soutien d'un certain nombre d'activités auxiliaires, telles que la comptabilité, le transport, le stockage, les achats, la promotion des ventes, les travaux de réparation et d'entretien, etc. Par conséquent, **les activités auxiliaires sont celles qui ont pour seul objet de servir de soutien aux activités économiques principales et secondaires d'une unité en fournissant des biens ou des services au seul usage de cette unité.***

Une activité est dite auxiliaire si elle répond aux conditions suivantes :

- a) desservir uniquement la ou les unités considérées ;*
 - b) concourir aux coûts courants de l'unité ;*
 - c) produire le plus souvent des services ou, exceptionnellement, des biens qui n'entrent pas dans la composition du produit final de l'unité et n'engendrent pas de formation brute de capital fixe ;*
 - d) exister et avoir une importance comparable dans des unités productrices similaires.*
- »

Concernant les notes explicatives de la section E de la NAF et la sous-classe 37.00Z, il est renvoyé aux développements ci-avant.

En l'espèce, après avoir notamment cité les notes explicatives et le guide d'utilisation de la NAF, **l'arrêt**, par motifs adoptés, relève que la société, qui se présente comme producteur de tomates, traite des eaux usées et produit de l'eau chaude pour son usage personnel, puisque ces eaux sont dédiées à la culture des tomates en serres, et que ses installations techniques de traitement des eaux usées et de production d'eau chaude, qui sont inhérentes à la culture intensive des fruits pendant toute l'année et ne peuvent en être dissociées, mettent en oeuvre l'activité principale relevant de la section A de la NAF. Il ajoute que la production et la distribution au sens des codes 35.30Z et 37.00Z des sections D et E de la NAF exigent d'assurer la livraison et la distribution de l'eau chaude et l'exploitation de réseaux de traitement de l'eau impliquant nécessairement des tiers auxquels le produit est livré. Il en déduit que les installations de production d'eau chaude et de traitement des eaux usées de la société ne peuvent être considérées comme des unités économiques productives puisqu'elles assurent seulement les besoins internes de l'entreprise qui a fait le choix d'y recourir (jugement, p. 7, §§ 2 à 4, p. 8, § 1, et p. 9, §§ 1 et 2).

Le **MA** soutient que, dès lors que les notes explicatives de la NAF, tant concernant la production et distribution de vapeur et d'air conditionné que la collecte et le traitement des eaux usées, n'excluent aucunement l'auto-consommation d'eau, il n'y a pas lieu de distinguer, et qu'imposer que la production d'eau chaude ou le traitement des eaux usées soient destinées à des tiers et que les eaux soient commercialisées reviendrait à ajouter aux textes une condition qu'ils ne prévoient pas, de sorte qu'une installation qui procède à la production d'eau chaude ou au traitement des eaux usées pour ses propres besoins doit être regardée comme une installation industrielle au sens de l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes et que la cour d'appel, en jugeant le contraire, a violé ce texte et de l'article 2 du décret n° 2010-1725 du 30 décembre 2010 (B5).

Le **MD** oppose que les motifs critiqués par la cinquième branche sont surabondants dès lors que les motifs de l'arrêt selon lesquels les installations techniques en litige ne pouvaient être regardées comme étant indépendantes au sens de l'article 11, paragraphe 2, de la directive 2003/96, à la lumière duquel devait être lu l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes, suffisent à justifier la décision, peu important que les activités en cause aient été destinées aux propres besoins de la société et non à des tiers, et qu'en conséquence, le grief est inopérant.

Il appartiendra à la chambre d'apprécier, au vu de ces éléments, si une personne qui collecte et traite des eaux usées et produit de l'eau chaude pour ses propres besoins exploite une installation industrielle au sens des articles 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes, dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, et 2, alinéa 1er, du décret n° 2010-1725 du 30 décembre 2010, dans sa rédaction issue du décret n° 2016-556 du 6 mai 2016, et si, en retenant le contraire, la cour d'appel a violé ces textes.

5-2-2 Sur le second moyen, pris en ses deuxième et quatrième branches : existence d' « installations industrielles » ?

L'exigence d'interprétation conforme du droit national

Les directives ne pouvant, par définition, créer d'obligations qu'à l'égard des États membres destinataires, conformément au libellé de [l'article 288, alinéa 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne](#) (TFUE), il est de jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne qu'une directive ne peut pas, par elle-même, créer d'obligations à l'égard d'un particulier, et ne peut donc être invoquée en tant que telle à l'encontre de celui-ci devant une juridiction nationale (CJUE, arrêt du 24 juin 2019, Poplawski, [C-573/17](#), point 65 et jurisprudence citée). Il s'agit de la règle d'exclusion de l'effet direct « horizontal » des directives.

Il est ainsi jugé par la Cour de justice que, même claire, précise et inconditionnelle, une disposition d'une directive ne permet pas au juge national d'écarter une disposition de son droit interne qui y est contraire si, ce faisant, une obligation supplémentaire venait à être imposée à un particulier (CJUE, arrêt Poplawski, point 67 et jurisprudence citée).

Il est aussi jugé que le fait d'admettre qu'une émanation d'un État membre puisse opposer à un particulier les dispositions d'une directive que cet État n'a pas correctement transposée dans le droit national reviendrait à permettre audit État de tirer avantage de sa méconnaissance du droit de l'Union (CJUE, arrêt du 27 mars 2019, Pawlak, [C-545/17](#), point 89 et jurisprudence citée).

Cependant, même en l'absence d'un éventuel effet direct, la Cour de justice juge que les dispositions d'une directive peuvent être invoquées devant les juridictions nationales pour obtenir l'interprétation du droit interne en conformité avec la directive ou solliciter que soient écartées les dispositions de droit interne incompatibles avec la directive.

Il est de jurisprudence constante qu' « en appliquant le droit interne, les juridictions nationales sont tenues de l'interpréter dans toute la mesure du possible à la lumière du texte et de la finalité de la directive en cause pour atteindre le résultat visé par celle-ci et, partant, se conformer à l'article 288, troisième alinéa, TFUE. Cette obligation

d'interprétation conforme du droit national est en effet inhérente au système du traité FUE en ce qu'elle permet aux juridictions nationales d'assurer, dans le cadre de leurs compétences, la pleine efficacité du droit de l'Union lorsqu'elles tranchent les litiges dont elles sont saisies » (CJUE, arrêt du 24 janvier 2012, Dominguez, [C-282/10](#), point 24 et jurisprudence citée).

La Cour de justice précise que « ce principe d'interprétation conforme du droit national connaît certaines limites. Ainsi, l'obligation pour le juge national de se référer au contenu d'une directive lorsqu'il interprète et applique les règles pertinentes du droit interne est limitée par les principes généraux du droit et elle ne peut pas servir de fondement à une interprétation *contra legem* du droit national » (CJUE, arrêts du 4 juillet 2006, Adeneler, [C-212/04](#), point 100, Dominguez, précité, point 25, du 15 avril 2008, Impact, [C-268/06](#), point 100 et jurisprudence citée, et du 25 janvier 2024, Sofijski gradski sad, [C-722-22](#), point 24).

Toutefois, la Cour de justice rappelle systématiquement ensuite que « le principe d'interprétation conforme requiert néanmoins que les juridictions nationales fassent tout ce qui relève de leur compétence, en prenant en considération l'ensemble du droit interne et en faisant application des méthodes d'interprétation reconnues par celui-ci, aux fins de garantir la pleine effectivité de la directive en cause et d'aboutir à une solution conforme à la finalité poursuivie par celle-ci » (arrêts Adeneler, point 101, et Impact, point 101 et jurisprudence citée ; arrêt du 11 juillet 2024, Skarb Panstwa, [C-279/23](#), point 29).

Comme l'explique la doctrine¹⁵, si, le juge national ne saurait être contraint, au nom de l'obligation d'interprétation conforme, à aller à l'encontre du sens clair et incontestable des normes nationales et si l'obligation d'interprétation conforme est moins une obligation de résultat qu'une obligation de moyens, la mise en œuvre d'une interprétation conforme du droit national à la lumière des dispositions des directives est devenue l'indication méthodologique prioritaire adressée au juge national.

En effet, l'obligation d'interprétation conforme, qui permet finalement à la juridiction nationale de vider la réglementation nationale de son « venin anticommunautaire » et de retenir une interprétation « eurocompatible », a été érigée en « exigence (...) inhérente au système du traité » (arrêt du 5 octobre 1994, Pfeiffer e.a., [C-397/01 à C-403/01](#), point 114), voire en principe (arrêts Adeneler, point 101, et Impact, point 101 et jurisprudence citée). Les juridictions nationales sont induites à « présumer que l'État membre a eu l'intention d'exécuter pleinement les obligations découlant de la directive concernée » (arrêt du 16 décembre 1993, Wagner Miret, [C-334/92](#), point 20), et l'interprétation du droit national à la lumière de l'objet et du but des directives ne fait que tirer les conséquences de cette présomption.

La mise en conformité du droit interne aux règles de l'Union en matière d'accise et d'aides d'Etat

¹⁵ Répertoire de droit européen, « [Directive](#) », §§ 151 à 163, Denys Simon, avril 2024

Voir également JurisClasseur Europe Traité, « [Fasc. 196](#) : Ordre juridique de l'Union européenne. – Primauté du droit de l'Union européenne », 9 mai 2022 Rostane Mehdi, §§ 107 et s.

C'est afin d'assurer la mise en conformité du droit interne avec le droit de l'Union européenne¹⁶, et particulièrement la directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité ([la directive 2003/96](#)), que, par la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 (article 14), le législateur a procédé à « *l'intégration de la contribution au service public de l'électricité (CSPE) dans une taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité (TICFE) rénovée.* »¹⁷

Constatant que, compte tenu de l'intégration de la CSPE dans la TICFE, taxe soumise aux règles européennes en matière d'accise, les dispositifs de plafonnement dont bénéficiaient les entreprises grandes consommatrices d'électricité, dites entreprises électro-intensives, ne pouvaient être conservés en l'état, le législateur a prévu, avec la volonté de respecter ces règles, de remplacer ces plafonnements par des tarifs réduits.¹⁸

Comme le gouvernement l'avait annoncé dans le projet de loi, la France a donc notifié à la Commission européenne comme aide d'Etat le système de tarifs réduits de la TICFE qui avait été adopté.

Dans sa décision du 11 août 2016¹⁹, la Commission, qui n'a pas soulevé d'objections à l'aide notifiée, a considéré que les réductions de TICFE destinées aux entreprises grandes consommatrices d'énergie répondaient aux critères mentionnés à l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 (points 34 à 40), tout en précisant qu'elle comprenait que la notion d'« installation » en droit français correspondait à la notion d'« entreprise » au sens de l'article 11 de cette directive (point 38).

La directive 2003/96

Selon l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la [directive 2003/96](#), « pour autant que les niveaux minima communautaires de taxation prévus par la présente directive soient respectés en moyenne pour chaque entreprise, les États membres pourront appliquer des réductions fiscales sur la consommation de produits énergétiques (...) et d'électricité (...) en faveur des entreprises grandes consommatrices d'énergie. **On entend par "entreprise grande consommatrice d'énergie", une entreprise, telle**

¹⁶ [Rapport n° 229](#) (2015-2016) de M. Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, déposé le 9 décembre 2015, sous article 11

Voir également [Projet de loi de finances rectificative pour 2015](#), présenté au nom de M. Manuel Valls, premier ministre par M. Michel Sapin, ministre des finances et des comptes publics, et par M. Christian Eckert, secrétaire d'État chargé du budget, enregistré à la présidence de l'Assemblée nationale le 13 novembre 2015, p. 18 et p. 53

[Avis n° 230](#) (2015-2016) de M. Jean-Claude Lenoir pour la commission des affaires économiques du Sénat, déposé le 9 décembre 2015

[Avis n° 3247](#) de Mme Béatrice Santais, fait au nom de la commission des affaires économiques de l'Assemblée nationale, déposé le 24 novembre 2015

Droit fiscal n° 9, 5 Mars 2018, [205](#) « Douanes : chronique de l'année 2017 », §§ 9 à 11

Conseil d'État, 22 février 2017, [n° 401137](#), point 8

¹⁷ [Rapport n° 229](#) (2015-2016) de M. Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, déposé le 9 décembre 2015, sous article 11

¹⁸ Idem préc. On notera également que le [décret n° 2010-1725 du 30 décembre 2010](#) et le [décret n° 2016-556 du 6 mai 2016](#) comportent le visa de la directive 2003/96.

¹⁹ Décision de la Commission européenne du 11 août 2016, [C\(2016\) 5251 final](#), Aide d'Etat SA. 43468 (2016/NN) - France - Taux réduits de taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité

que définie à l'article 11, dont les achats de produits énergétiques et d'électricité atteignent au moins 3 % de la valeur de la production ou pour laquelle le montant total des taxes énergétiques nationales dues est d'au moins 0,5 % de la valeur ajoutée. Dans le cadre de cette définition, les États membres peuvent appliquer des critères plus restrictifs, tels que des définitions du chiffre d'affaires, du procédé et du secteur industriel. »

Aux termes de l'article 11, paragraphe 2, de cette directive, « aux fins de la présente directive, on **ne** peut entendre par "entreprise" une entité d'une taille inférieure à celle d'une division d'une entreprise ou d'une entité juridique qui, **du point de vue de l'organisation**, constitue une **exploitation indépendante**, c'est-à-dire une **entité capable de fonctionner par ses propres moyens**. »

Après avoir notamment rappelé que l'article 17, paragraphe 1, de la directive 2003/96 définit la notion d'« entreprise grande consommatrice d'énergie »(point 48), la Cour de justice a dit pour droit que ce texte devait être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui prévoit des réductions fiscales sur la consommation d'électricité en faveur des entreprises grandes consommatrices d'énergie, **au sens de cette disposition**, du seul secteur manufacturier (CJUE, arrêt du 18 janvier 2017, IRCCS - Fondazione Santa Lucia, [C-189/15](#)).

Sauf erreur, il n'a pas été identifié de décision de la Cour de justice portant spécifiquement sur les termes « exploitation indépendante » au sens de la directive 2003/96.

Toutefois, dans son arrêt Andersen og Jensen du 15 janvier 2002 ([C-43/00](#), point 37 et dispositif), la Cour de justice, saisie à titre préjudiciel de l'interprétation de l'article 2, sous c) et i), de la [directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents](#), lequel définit une « branche d'activité » comme « l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, **une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens** », a énoncé que « **l'appréciation du caractère autonome d'une exploitation doit être laissée à la juridiction nationale, au vu des circonstances particulières de chaque espèce** » et dit pour droit qu'il revenait à la juridiction nationale d'apprécier si, dans les circonstances de l'espèce, un apport d'actifs portait sur une exploitation autonome au sens de cet article.

L'évolution postérieure de l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes

A compter du 1er janvier 2018, la [loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017](#)²⁰ a modifié [l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes](#), en ce sens notamment qu'il précise que « une installation s'entend de la plus petite division de l'entreprise dont l'exploitation est autonome, compte tenu de l'organisation de cette entreprise. »

²⁰ Droit fiscal n° 9, 5 Mars 2018, [205](#) « Douanes : chronique de l'année 2017 »

Cette modification est issue d'une initiative parlementaire²¹ reprise par le gouvernement²² afin de « **recentrer le périmètre des taux réduits de la TICFE accordés à raison d'une activité industrielle sur les seuls opérateurs disposant au moins d'une installation industrielle caractérisée par son autonomie** » en « **limit[ant] le bénéfice du taux réduit aux seuls sites ou entreprises industriels, en excluant donc les personnes n'ayant pas une activité industrielle à titre principal mais disposant d'installations industrielles** » et en « **modifi[ant] la définition de l'installation industrielle, en précisant qu'il doit nécessairement s'agir d'une entité autonome, c'est-à-dire capable de fonctionner par ses propres moyens, et qu'elle doit être principalement consacrée à la réalisation d'activités principalement industrielles.** »

Le [décret n° 2010-1725 du 30 décembre 2010](#) a été modifié en conséquence par le décret n° 2018-802 du 21 septembre 2018 ([article 1er](#)). Il dispose désormais, en son article 2, que, pour l'application de l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes, « présentent un caractère industriel, l'entreprise, le site ou l'installation où sont effectuées **à titre principal** une ou plusieurs des activités relevant des sections B, C, D et E de l'annexe au décret n° 2007-1888 du 26 décembre 2007 portant approbation des nomenclatures d'activités et de produits françaises. »

Depuis le 1er janvier 2022, la TICFE est devenue la fraction perçue sur l'électricité de l'accise sur les énergies, prévue aux articles du chapitre II du titre Ier du livre III du code des impositions sur les biens et services (CIBS). [L'article L. 312-65 du CIBS](#) prévoit des tarifs réduits sur les consommations des « **entreprises ayant une activité industrielle** ».

Notre chambre ne s'est jamais prononcée sur l'interprétation à donner des notions d' « installation industrielle » figurant à l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes, dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015.

Les éléments de l'espèce

L'arrêt relève que la décision de l'administration des douanes de refuser à la société le bénéfice d'un tarif réduit de la TICFE est fondée sur l'absence d'autonomie de ses installations de collecte et de traitement des eaux et de production d'eau chaude. Il énonce que les dispositions de l'article 266 quinquies C du code des douanes étant issues d'une transposition en droit interne de l'article 17 de la directive 2003/96, il convenait, même avant la loi du 28 décembre 2017, de lire cet article à la lumière de l'article 11, paragraphe 2, de cette directive selon lequel on ne peut entendre par « entreprise » une entité d'une taille inférieure à celle d'une division d'une entreprise ou

²¹ [amendement n° 70](#), présenté le 13 décembre 2017 par M. Patriat et les membres du groupe La République En Marche, discuté lors de la [séance du 15 décembre 2017 au Sénat](#), articles additionnels après l'article 27, et retiré

²² [amendement n° 256](#) présenté le 15 décembre 2017 par le gouvernement « article additionnel après article 36 », devenu l'article 36 ter nouveau dans le [texte modifié en 1ère lecture par le Sénat le 15 décembre 2017](#), puis l'article 88 du [texte adopté en lecture définitive par l'Assemblée nationale le 21 décembre 2017](#)

[Rapport n° 501](#) fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, en nouvelle lecture, sur le projet de loi de finances rectificative pour 2017 modifié par le Sénat (n° 499), par M. Joël Giraud, rapporteur général, député, enregistré à la présidence de l'Assemblée nationale le 18 décembre 2017, sous article 36 ter nouveau

[Séance du 15 décembre 2017 au Sénat](#), articles additionnels après l'article 36

d'une entité juridique qui, du point de vue de l'organisation, constitue une exploitation indépendante, c'est-à-dire une entité capable de fonctionner par ses propres moyens. Il relève que, pour assurer la production de tomates sous serres, la société doit disposer d'un système d'irrigation en eau propre voire enrichie et non froide, de sorte que « les activités qu'elle met en exergue ne sont pas dissociables de son activité agricole qui en dépend », et en déduit qu'il y a lieu de rejeter ses demandes (p. 7, §§ 5 et 6, et p. 8, § 1).

Le **MA** soutient qu'avant la loi n° 2017 1775 du 28 décembre 2017, ce que démontrent les travaux parlementaires, il n'était pas exigé que l'activité industrielle soit exercée de façon autonome pour prétendre au tarif réduit de la TICFE, et que constitue une installation industrielle au sens de l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes, en sa version applicable au litige, toute installation exerçant, même à titre non autonome, l'une des activités visées par les sections B, C, D ou E de la NAF.

Il soutient que, si un justiciable peut opposer à un Etat une directive, l'Etat ne saurait, sans méconnaître le principe de sécurité juridique, opposer à un justiciable le fait que le texte qui régit le litige méconnaît une directive ou une partie d'une directive que l'Etat n'a pas lui-même transposé, de sorte qu'il importe peu, au regard de la question de la définition des installations industrielles, que la directive 2003/96 réserve les cas d'application d'un taux réduit aux entreprises ou divisions d'entreprise constituant une exploitation indépendante. Il soutient qu'en se fondant sur cette directive, pour analyser la notion d'installation industrielle, en la réservant aux exploitations autonomes, tandis que le droit national ne comportait pas une telle exigence, la cour d'appel a ajouté à l'article 266 quinquies C du code des douanes une condition qu'il ne prévoit pas (B2).

Il soutient, à titre subsidiaire, que l'article 11, paragraphe 2, de la directive 2003/96 ne peut être considéré comme exigeant que les activités en cause soient dissociables de l'activité principale, mais comme exigeant uniquement que l'entité concernée soit capable de fonctionner par ses propres moyens. Il soutient qu'en statuant comme elle l'a fait, la cour d'appel a méconnu ce texte, et qu'en cas de difficulté sérieuse, il y aurait lieu de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle (B4).

Le **MD** oppose que les juges du fond se sont contentés, comme ils devaient le faire, d'appliquer le principe de l'« interprétation conforme » qui exige de lire les termes d'une loi de transposition d'une directive en droit interne à la lumière des dispositions de cette directive, que l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes ayant transposé en droit français les dispositions de la directive 2003/96, il devait être interprété à l'aune de la définition des entités pouvant bénéficier de tarifs réduits de taxes énergétiques qui résultait de cette directive, et que l'article 11, paragraphe 2, de ladite directive prévoyant que de telles entités devaient être « indépendantes » et « capables de fonctionner par leurs propres moyens », la cour d'appel a recherché, sans encourir le grief du moyen, si les installations techniques litigieuses présentaient de telles caractéristiques (B2).

Il soutient qu'une installation capable de fonctionner par ses propres moyens est une installation qui n'est pas intégrée à un processus de production qui en dépend et sans laquelle il ne peut être mis en œuvre, qu'il s'agit d'une installation organisée de telle façon qu'elle puisse constituer à elle seule une entité à part, non intégrée et se suffisant à elle-même, et que tel n'était pas le cas des installations techniques en litige

permettant la collecte et le traitement d'eaux pluviales et fluviales et la production d'eau chaude, lesquelles étaient indissociables et inhérentes au processus de production agricole mis en œuvre par la société, de sorte qu'en statuant comme elle l'a fait, la cour d'appel n'a pas méconnu les termes de l'article 11, paragraphe 2, de la directive 2003/96 qu'elle a correctement interprétés (B4).

Il appartiendra à la chambre d'apprécier, au vu de ces éléments, la pertinence du second moyen, pris en ses deuxième et quatrième branches, et de répondre à la question de savoir si la cour d'appel, en statuant comme elle l'a fait, a violé l'article 266 quinquies C, 8, C, a, du code des douanes, alors applicable, le principe selon lequel un Etat membre ne peut écarter l'application de règles qu'il a lui-même définies aux motifs qu'elles seraient contraires à une directive et l'article 11 de la directive 2003/96.