

CJUE, cinquième chambre, 11 avril 2024, **Gabel Industria Tessile SpA, Canavesi SpA** contre **A2A Energia SpA, Energit SpA, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**, aff. C-316/22,

considérant les observations présentées :

- pour le gouvernement espagnol, par MM. A. Ballesteros Panizo et J. Rodríguez de la Rúa Puig, en qualité d’agents,
  - pour la Commission européenne, par M<sup>mes</sup> A. Armenia et F. Moro, en qualité d’agents,
- ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 16 novembre 2023,

### **Arrêt**

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation de l’article 288, troisième alinéa, TFUE et sur le principe d’effectivité.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre de deux procédures jointes au principal opposant, d’une part, Gabel Industria Tessile SpA à A2A Energia SpA ainsi que, d’autre part, Canavesi SpA à Energit SpA et à l’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Agence des douanes et des monopoles, Italie) au sujet de demandes visant à obtenir le remboursement des sommes versées par Gabel Industria Tessile et Canavesi, au cours des années 2010 et 2011, à A2A Energia et à Energit, au titre d’une taxe supplémentaire à l’accise sur l’électricité, prévue par la réglementation italienne.

#### **Le cadre juridique**

...

#### **Les litiges au principal et les questions préjudicielles**

11 Gabel Industria Tessile et Canavesi sont deux sociétés de droit italien qui ont, respectivement, conclu avec A2A Energia et Energit des contrats pour la fourniture d’électricité à leurs sites de production.

12 Pour les années 2010 et 2011, Gabel Industria Tessile et Canavesi ont versé les montants dus au titre de ces contrats incluant une taxe supplémentaire, laquelle était prévue, avant d’être abrogée au 1er avril 2012, à l’article 6 du décret-loi no 511/1988 et qui s’ajoutait à l’accise sur l’électricité.

13 En 2020, elles ont assigné leurs fournisseurs devant le Tribunale di Como (tribunal de Côme, Italie), qui est la juridiction de renvoi, en vue d’obtenir, dans le cadre de deux actions civiles, qui ont été jointes par celle-ci, le remboursement des sommes payées au titre de cette taxe, au motif que les dispositions nationales instaurant ladite taxe étaient incompatibles avec le droit de l’Union.

14 Cette juridiction indique que, à la suite de l’arrêt du 25 juillet 2018, [Messer France](#) (C-103/17, EU:C:2018:587), la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation, Italie) a jugé que la taxe supplémentaire à l’accise sur l’électricité prévue, avant d’être abrogée, à l’article 6

du décret-loi n° 511/1988, n'avait pas de fin spécifique et qu'elle était donc contraire à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de la directive 2008/118.

15 La juridiction de renvoi précise que le decreto legislativo n. 48 – Attuazione della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (décret législatif no 48 mettant en œuvre la directive 2008/118/CE relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE), du 29 mars 2010 (GURI no 75, du 31 mars 2010), n'a pas modifié l'article 6 du décret-loi no 511/1988.

16 La juridiction de renvoi ajoute que les deux litiges dont elle est saisie s'inscrivent dans un ensemble de litiges pendants, relatifs au sort des sommes indûment payées pendant la période comprise entre l'expiration du délai accordé aux États membres pour se conformer à la directive 2008/118 et l'abrogation de la taxe supplémentaire à l'accise sur l'électricité par le législateur italien.

17 À cet égard, les juridictions de fond italiennes ont adopté deux approches différentes.

18 Selon un premier courant jurisprudentiel, qui, s'il était suivi, conduirait au rejet des demandes de remboursement de cette taxe, il n'est pas permis au juge, dans un litige entre particuliers, de laisser inappliquée une disposition nationale incompatible avec une directive de l'Union, sous peine de reconnaître à celle-ci un « effet direct horizontal » non admis par la Cour.

19 Le second courant jurisprudentiel, qui, s'il était suivi, conduirait à faire droit à de telles demandes, s'appuie sur l'obligation d'interpréter le droit interne, à partir de la date d'expiration du délai de transposition de la directive en cause, à la lumière du texte et de la finalité de celle-ci afin d'atteindre les résultats poursuivis par cette dernière. Selon ce courant, cette obligation conduirait à reconnaître que le principe de l'effet direct seulement vertical des directives ne s'oppose pas à ce que le caractère indu d'un paiement soit constaté dans une relation horizontale « de répercussion », en raison de la connexité de cette relation avec la relation fiscale à l'égard de laquelle l'interdiction dictée par le droit de l'Union s'applique directement.

20 Dans ces conditions, le Tribunale di Como (tribunal de Côme) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) D'une manière générale, le système des sources de droit de l'Union européenne et, plus particulièrement, l'article 288, troisième alinéa, TFUE s'opposent-ils à ce que la juridiction nationale écarte, dans un litige entre des particuliers, l'application d'une disposition de droit interne contraire à une disposition claire, précise et inconditionnelle d'une directive non transposée ou mal transposée, avec pour conséquence d'imposer une obligation supplémentaire à un particulier, lorsque cela correspond, dans le régime de droit national (article 14, paragraphe 4, du [décret législatif] n° 504/1995), à la condition préalable pour que ce dernier puisse faire valoir à l'encontre de l'État les droits qui lui sont conférés par cette directive ?

2) Le principe d'effectivité s'oppose-t-il à une disposition de droit national (article 14, paragraphe 4, du [décret législatif] n° 504/1995) qui ne permet pas au consommateur final de demander directement à l'État le remboursement de la taxe indue, mais lui reconnaît seulement le droit d'intenter une action civile en répétition de l'indu contre l'assujetti, seul

sujet habilité à obtenir le remboursement de la part de l'Administration fiscale, lorsque l'unique motif d'illégalité de la taxe – à savoir la contrariété à une directive [de l'Union] – ne peut être invoqué que dans le cadre de la relation entre l'assujetti et l'Administration fiscale mais pas dans le cadre de la relation entre l'assujetti et le consommateur final, faisant ainsi obstacle, en pratique, à l'effectivité du remboursement, ou faut-il reconnaître, pour assurer le respect de ce principe, dans un tel cas, le droit d'action directe du consommateur final à l'encontre du Trésor, en tant que cas d'impossibilité ou de difficulté excessive à obtenir du fournisseur le remboursement de la taxe indûment payée ? »

## **Sur les questions préjudicielles**

### ***Sur la première question***

21 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 288, troisième alinéa, TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'une juridiction nationale écarte, dans un litige entre particuliers, l'application d'une norme nationale instituant une taxe contraire à une disposition claire, précise et inconditionnelle d'une directive non transposée ou mal transposée.

22 À cet égard, il convient de rappeler que, en vertu de l'article 288, troisième alinéa, TFUE, le caractère contraignant d'une directive, sur lequel est fondée la possibilité d'invoquer celle-ci, n'existe qu'à l'égard de « tout État membre destinataire ». Il s'ensuit, selon une jurisprudence constante, qu'une directive ne peut par elle-même créer d'obligations dans le chef d'un particulier et ne peut donc être invoquée en tant que telle à l'encontre d'une telle personne devant une juridiction nationale (arrêt du 22 décembre 2022, [Sambre & Biesme et Commune de Farciennes](#), C-383/21 et C-384/21, EU:C:2022:1022, point 36 ainsi que jurisprudence citée).

23 Cela étant, il convient de rappeler, en premier lieu, que le droit de l'Union ne s'oppose pas à ce qu'un État membre exerce sa compétence quant à la forme et aux moyens pour atteindre les résultats fixés par ladite directive en prévoyant, dans sa législation nationale, que, passé le délai de transposition, les dispositions claires, précises et inconditionnelles d'une directive non transposée ou mal transposée intègrent son ordre juridique interne et que, par suite, ces dispositions puissent être invoquées par un particulier à l'encontre d'un autre particulier. En effet, dans une telle situation, l'obligation ainsi mise à la charge des particuliers l'est sur le fondement non pas du droit de l'Union, mais du droit national, et ne constitue, dès lors, pas une obligation supplémentaire par rapport à celles prévues par ce droit (voir, en ce sens, arrêt du 18 janvier 2022, [Thelen Technopark Berlin](#), C-261/20, EU:C:2022:33, point 32 et jurisprudence citée).

24 Par conséquent, si, en vertu du droit de l'Union, une directive ne peut pas, par elle-même, créer d'obligations à l'égard d'un particulier et donc être invoquée, en tant que telle, à l'encontre de celui-ci devant une juridiction nationale, en revanche, un État membre peut conférer aux juridictions nationales le pouvoir d'écarter, sur le fondement de son droit interne, toute disposition du droit national contraire à une disposition du droit de l'Union dépourvue d'effet direct (voir, en ce sens, arrêt du 18 janvier 2022, [Thelen Technopark Berlin](#), C-261/20, EU:C:2022:33, point 33).

25 Ainsi, nonobstant l'absence d'effet horizontal d'une directive, une juridiction nationale peut permettre à un particulier de se prévaloir de l'illégalité d'une taxe lui ayant été indûment

répercutée par un vendeur, conformément à une faculté que lui reconnaît la législation nationale, afin d'obtenir la neutralisation de la charge économique supplémentaire qu'il a, en définitive, dû supporter, si une telle possibilité est prévue par la législation nationale, ce que, dans l'affaire en cause au principal, il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer.

26 En second lieu, la Cour a admis que des dispositions inconditionnelles et suffisamment précises d'une directive peuvent être invoquées par les justiciables non seulement à l'encontre d'un État membre et de l'ensemble des organes de son administration, mais également à l'encontre d'organismes ou d'entités qui sont soumis à l'autorité ou au contrôle de l'État ou qui détiennent des pouvoirs exorbitants par rapport à ceux qui résultent des règles applicables dans les relations entre particuliers (voir, en ce sens, arrêt du 10 octobre 2017, [Farrell](#), C-413/15, EU:C:2017:745, point 33 et jurisprudence citée). Il appartiendra, en l'occurrence, à la juridiction de renvoi de procéder aux vérifications nécessaires afin de déterminer si les fournisseurs concernés relèvent de l'une de ces catégories.

27 Eu égard à l'ensemble de ce qui précède, il convient de répondre à la première question que l'article 288, troisième alinéa, TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'une juridiction nationale écarte, dans un litige entre particuliers, l'application d'une norme nationale instituant une taxe indirecte contraire à une disposition claire, précise et inconditionnelle d'une directive non transposée ou mal transposée, sauf si le droit interne en dispose autrement ou si l'entité à l'encontre de laquelle la contrariété de ladite taxe est invoquée est soumise à l'autorité ou au contrôle de l'État ou détient des pouvoirs exorbitants par rapport à ceux qui résultent des règles applicables dans les relations entre particuliers.

### *Sur la seconde question*

28 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le principe d'effectivité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui ne permet pas au consommateur final de demander directement à l'État membre le remboursement de la charge économique supplémentaire que ce consommateur a supportée en raison de la répercussion opérée par un fournisseur, conformément à une faculté que lui reconnaît la législation nationale, d'une taxe que ce dernier avait lui-même indûment versée, mais qui permet à un tel consommateur d'intenter uniquement une action civile en répétition de l'indu contre un tel fournisseur, lorsque le caractère indu de ce versement est la conséquence de la contrariété de ladite taxe à une disposition claire, précise et inconditionnelle d'une directive non transposée ou mal transposée, et que, en raison de l'impossibilité d'invoquer en tant que telle une directive dans un litige entre particuliers, ce motif d'illégalité ne saurait être valablement invoqué dans le cadre d'une telle action.

29 À cet égard, selon une jurisprudence constante de la Cour, les États membres sont tenus, en principe, de rembourser les impôts et taxes perçus en violation du droit de l'Union, le droit d'obtenir le remboursement de ces taxes étant en effet la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union prohibant de telles taxes (arrêt du 20 octobre 2011, [Danfoss et Sauer-Danfoss](#), C-94/10, EU:C:2011:674, point 20 ainsi que jurisprudence citée).

30 Toutefois, par exception au principe du remboursement de taxes incompatibles avec le droit de l'Union, la restitution de droits indûment perçus peut être refusée lorsque celle-ci entraînerait un enrichissement sans cause des ayants droit, à savoir lorsqu'il est établi que la personne astreinte au paiement desdits droits les a effectivement répercutés directement sur

une autre personne (voir, en ce sens, arrêt du 20 octobre 2011, [Danfoss et Sauer-Danfoss](#), C-94/10, EU:C:2011:674, point 21 ainsi que jurisprudence citée).

31 En effet, dans une telle situation, c'est non pas l'assujetti qui a supporté la charge de la taxe indûment perçue, mais le consommateur final sur lequel la charge a été répercutée. Dès lors, rembourser à l'assujetti le montant de la taxe qu'il a déjà perçu du consommateur final équivaudrait pour lui à recevoir un double paiement susceptible d'être qualifié d'enrichissement sans cause, sans qu'il soit pour autant remédié aux conséquences de l'illégalité de la taxe pour le consommateur final (voir, en ce sens, arrêt du 20 octobre 2011, [Danfoss et Sauer-Danfoss](#), C-94/10, EU:C:2011:674, point 22 ainsi que jurisprudence citée).

32 En revanche, dans cette même situation, il convient d'éviter que l'État membre concerné ne tire un bénéfice de la violation du droit de l'Union. Ainsi, dès lors qu'une telle répercussion a été opérée, conformément à une faculté que la législation nationale reconnaît aux fournisseurs et que, par suite, le consommateur final a, en définitive, indûment supporté cette charge économique supplémentaire, ce dernier doit avoir la possibilité d'obtenir le remboursement d'une telle charge soit directement auprès dudit État membre, soit auprès de l'assujetti vendeur. Dans ce dernier cas, cet assujetti doit alors avoir la possibilité de demander à ce même État membre la compensation du remboursement qu'il a dû effectuer.

33 Cela étant précisé, il importe de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante, en l'absence de réglementation de l'Union en la matière, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de prévoir les modalités procédurales précises par lesquelles le droit d'obtenir le remboursement de ladite charge économique doit être exercé (voir, par analogie, arrêt du 15 mars 2007, [Reemtsma Cigarettenfabriken](#), C-35/05, EU:C:2007:167, point 37), étant entendu que ces modalités doivent respecter les principes d'équivalence et d'effectivité (voir, en ce sens, arrêts du 17 juin 2004, [Recheio – Cash & Carry](#), C-30/02, EU:C:2004:373, point 17, et du 6 octobre 2005, [MyTravel](#), C-291/03, EU:C:2005:591, point 17).

34 En particulier, si un tel remboursement s'avérait impossible ou excessivement difficile à obtenir des fournisseurs concernés, le principe d'effectivité exigerait que le consommateur final soit en mesure de diriger sa demande de remboursement directement contre l'État membre concerné (voir, en ce sens, arrêts du 15 mars 2007, [Reemtsma Cigarettenfabriken](#), C-35/05, EU:C:2007:167, point 41, et du 26 avril 2017, [Farkas](#), C-564/15, EU:C:2017:302, point 53).

35 En l'occurrence, il ressort du dossier dont dispose la Cour que, conformément à l'article 53 du décret législatif du n° 504/1995, la taxe supplémentaire à l'accise sur l'électricité devait être payée par les fournisseurs d'électricité, mais que ces derniers l'ont ensuite répercutée sur les consommateurs finals, conformément à la faculté que leur reconnaissait l'article 16, paragraphe 3, du décret législatif n° 504/1995. Or, selon les indications fournies par la juridiction de renvoi, ce décret législatif prévoit que les consommateurs finals ne peuvent pas demander directement le remboursement à l'État membre concerné de la charge économique supplémentaire qu'ils ont ainsi indûment supportée, mais qu'ils doivent former une telle demande exclusivement auprès desdits fournisseurs.

36 Étant donné que, ainsi qu'il ressort du point 22 du présent arrêt, une disposition mal transposée ou non transposée d'une directive, même claire, précise et inconditionnelle, ne

peut pas, par elle-même, créer une obligation supplémentaire à la charge d'un particulier par rapport à celles prévues par la législation nationale et qu'elle ne peut donc être invoquée en tant que telle contre lui, il en résulte que, dans une situation telle que celle en cause au principal, les consommateurs finals sont dans l'impossibilité juridique de se prévaloir à l'encontre des fournisseurs d'électricité de l'incompatibilité de la taxe supplémentaire à l'accise sur l'électricité avec les dispositions de la directive 2008/118 et, par conséquent, d'obtenir le remboursement de la charge économique supplémentaire engendrée par cette taxe qu'ils ont dû supporter en raison de l'absence de transposition correcte de cette directive par la République italienne.

37 Dès lors, il doit être constaté, eu égard aux informations fournies à la Cour quant aux caractéristiques de la législation nationale en cause au principal et sous réserve de leur vérification par la juridiction de renvoi, qu'une telle législation, en ne permettant pas à un consommateur final de demander directement à l'État membre le remboursement de la charge économique supplémentaire qu'il a supportée en raison de la répercussion, opérée par un fournisseur sur le fondement d'une faculté que lui reconnaît la législation nationale, d'une taxe que ledit fournisseur a lui-même indûment versée audit État membre, méconnaît le principe d'effectivité.

38 Il résulte de tout ce qui précède qu'il convient de répondre à la seconde question que le principe d'effectivité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui ne permet pas au consommateur final de demander directement à l'État membre le remboursement de la charge économique supplémentaire que ce consommateur a supportée en raison de la répercussion opérée par un fournisseur, conformément à une faculté que lui reconnaît la législation nationale, d'une taxe que ce dernier avait lui-même indûment versée, mais qui permet à un tel consommateur d'intenter uniquement une action civile en répétition de l'indu contre un tel fournisseur, lorsque le caractère indu de ce versement est la conséquence de la contrariété de ladite taxe à une disposition claire, précise et inconditionnelle d'une directive non transposée ou mal transposée, et que, en raison de l'impossibilité d'invoquer en tant que telle une directive dans un litige entre particuliers, ce motif d'illégalité ne saurait être valablement invoqué dans le cadre d'une telle action.

### **Sur les dépens**

39 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (cinquième chambre) dit pour droit :

**1) L'article 288, troisième alinéa, TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'une juridiction nationale écarte, dans un litige entre particuliers, l'application d'une norme nationale instituant une taxe indirecte contraire à une disposition claire, précise et inconditionnelle d'une directive non transposée ou mal transposée, sauf si le droit interne en dispose autrement ou si l'entité à l'encontre de laquelle la contrariété de ladite taxe est invoquée est soumise à l'autorité ou au contrôle de l'État ou détient des pouvoirs exorbitants par rapport à ceux qui résultent des règles applicables dans les relations entre particuliers.**

**2) Le principe d'effectivité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui ne permet pas au consommateur final de demander directement à l'État membre le remboursement de la charge économique supplémentaire que ce consommateur a supportée en raison de la répercussion opérée par un fournisseur, conformément à une faculté que lui reconnaît la législation nationale, d'une taxe que ce dernier avait lui-même indûment versée, mais qui permet à un tel consommateur d'intenter uniquement une action civile en répétition de l'indu contre un tel fournisseur, lorsque le caractère indu de ce versement est la conséquence de la contrariété de ladite taxe à une disposition claire, précise et inconditionnelle d'une directive non transposée ou mal transposée, et que, en raison de l'impossibilité d'invoquer en tant que telle une directive dans un litige entre particuliers, ce**