

N° 387833

Société Sucrerie de Toury

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 4 janvier 2017

Lecture du 18 janvier 2017

Conclusions

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

L'affaire qui vient d'être appelée soulève la question de l'interprétation et de l'articulation des articles 14 et 15 de 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 société Sucrerie de Toury exploite en Eure-et-Loir, dans la sucrerie du même nom créée en 1874, une installation de cogénération permettant la production combinée de chaleur et d'électricité, qu'elle utilise pour son activité de production de sucre. Pour alimenter cette installation, elle consomme du gaz naturel qu'elle achète auprès de différents fournisseurs, soumis à la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel (TICGN) en vertu de l'article 266 quinquies du code des douanes.

Entre le 1^{er} janvier 2006 et le 25 décembre 2007, le régime de la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel était fixé par l'article 266 quinquies du code des douanes, qui prévoyait la taxation des livraisons aux gros consommateurs de gaz, les redevables de la taxe étant les entreprises de transport et de distribution. Dans ce cadre, les livraisons ont été, à compter du 1^{er} janvier 2006, exonérées de cette taxe lorsque le gaz était destiné à être utilisé comme combustible pour la production d'électricité, à l'exception notable du gaz destiné aux installations de cogénération visées à l'article 266 quinquies A. Si ce dernier article a institué, à compter du 1^{er} janvier 2007, une exonération temporaire pour cinq ans de TICGN, c'est à la double condition que les installations de cogénération en cause ne bénéficient pas d'un contrat d'obligation d'achat et qu'elles aient renoncé au régime d'exonération prévu par l'article 266 quinquies A du code des douanes.

Estimant que les livraisons de gaz naturel utilisées pour la production d'électricité par son installation auraient dû être exemptées de cette taxe depuis le 1^{er} janvier 2004, en application des dispositions de la directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003, et qu'elle n'aurait ainsi pas dû subir, en tant que consommateur final de ce gaz, la répercussion de cette taxe dans le prix auquel elle a acheté celui-ci, la société Sucrerie de Toury a demandé à l'Etat la réparation du préjudice qu'elle

estime avoir subi en raison de la transposition selon elle tardive et incorrecte de la directive 2003/96/CE par la France.

L'argumentation de la requérante consistait à soutenir, en se prévalant notamment d'un courrier émanant des services de la Commission européenne, qu'en application de l'article 14 de la directive du 27 octobre 2003, dont le délai de transposition était expiré au 1^{er} janvier 2004, les livraisons de gaz naturel utilisées pour la production d'électricité par une installation de cogénération auraient dû être exonérées de plein droit, et que c'est donc non seulement avec retard mais de façon inexacte que la France n'a prévu à compter du 1^{er} janvier 2007 qu'une exonération conditionnelle des produits énergétiques utilisés pour la production d'électricité par des installations de production combinée d'électricité et de chaleur.

La cour administrative d'appel de Nantes a, par l'arrêt attaqué, écarté ce moyen en estimant que le gaz naturel utilisé par la SA Sucrerie de Toury, qui était destiné à la cogénération de chaleur et d'électricité, relevait, contrairement à ce que soutenait la requérante, des dispositions de l'article 15 de la directive et non de celles de son article 14, et que son régime de taxation n'était pas dissociable selon qu'il était destiné à la production de chaleur ou à celle d'électricité, de sorte que les dispositions des articles 266 quinquies et 266 quinquies A du code des douanes prévoyant une exonération sous condition de la taxe intérieure frappant le gaz naturel utilisé pour produire de façon combinée de la chaleur et de l'électricité n'étaient pas incompatibles avec les dispositions de la directive du Conseil du 27 octobre 2003.

A titre liminaire, soulignons que le présent litige, par lequel une personne autre que le redevable légal de cette accise recherche la responsabilité de l'Etat du fait de la méconnaissance de l'obligation qui incombe au législateur d'assurer le respect des conventions internationales, notamment faute d'avoir réalisé la transposition, dans les délais qu'elle a prescrit, d'une directive communautaire, relève du régime de la responsabilité de l'Etat du fait de son activité législative et, par suite, ressortit bien à la compétence de la juridiction administrative, nonobstant la circonstance que le juge de cet impôt indirect soit le juge judiciaire et que ce même juge fiscal soit compétent pour connaître des actions par lesquelles le redevable demande à l'Etat réparation du préjudice imputable aux actes accomplis par les agents de l'administration à l'occasion de la détermination de l'assiette des droits indirects, y compris lorsque la responsabilité de l'administration est recherchée du fait de l'application d'un texte incompatible avec le droit communautaire ou une convention internationale (TC, 31 mars 2008, *Société Boiron*, n° 3631, p. 553 ; CE, 15 février 2016, *Département de la Guadeloupe*, n° 378625, T. pp. 683-690).

Vous pourrez écarter sans difficulté le moyen tiré de ce que la cour a insuffisamment motivé son arrêt en ne prenant pas en considération le courrier du 16 mai 2011 de la Commission européenne, la cour ayant suffisamment motivé sa décision sans être tenue à peine d'irrégularité de mentionner ce courrier, de même que le moyen tiré de ce qu'elle aurait méconnu son office en ne saisissant pas la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle, l'article 267 du traité FUE ne faisant du renvoi préjudiciel pour les juridictions dont les décisions sont

susceptibles de recours qu'une faculté, et non une obligation (v. CE, 1^{er} juin 1994, *L...*, n° 129727, p. 278, sur l'absence de contrôle en cassation de l'absence d'usage fait par les juges du fond de cette faculté).

Vous pourrez également écarter, sans vous appesantir, le moyen tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit en jugeant que les dispositions de l'article 266 quinquies du code des douanes étaient conformes à l'article 15 de la directive du 27 octobre 2003, alors que la faculté d'exonération ouverte par ce dernier article ne pouvait être utilisée qu'avant l'expiration du délai de transposition de cette directive, une telle argumentation n'ayant pas été soulevée devant les juges du fond et étant, par suite, nouvelle en cassation.

Plus délicat apparaît en revanche le dernier moyen du pourvoi, tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que le gaz naturel destiné à la production combinée de chaleur et d'électricité relevait exclusivement de l'article 15 de la directive du 27 octobre 2003, et non, pour la partie du gaz dont la combustion permet de produire de l'électricité, de l'article 14 de cette même directive, soulevant ainsi la question de la portée respective de ces deux articles s'agissant de l'exonération des produits énergétiques utilisés pour produire de l'électricité dans le cadre d'une installation de cogénération.

D'une part, aux termes du 1 de l'article 14 de la directive du 27 octobre 2003, dont le délai de transposition expirait le 31 décembre 2003 : « (...) *sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent les produits suivants de la taxation, selon les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et claire de ces exonérations et d'empêcher la fraude, l'évasion ou les abus : / a) les produits énergétiques et l'électricité utilisés pour produire de l'électricité et l'électricité utilisée pour maintenir la capacité de produire de l'électricité. Toutefois, les États membres peuvent taxer ces produits pour des raisons ayant trait à la protection de l'environnement et sans avoir à respecter les niveaux minima de taxation prévus par la présente directive. (...)* ».

La Cour de justice a dit pour droit, par son arrêt *Flughafen Köln / Bonn GmbH* du 17 juillet 2008 (aff. C-226/07), que ces dispositions, en ce qu'elles prévoient l'exonération des produits énergétiques utilisés pour produire de l'électricité de la taxation prévue par cette directive, ont un effet direct en ce sens qu'elles peuvent être invoquées par un particulier devant les juridictions nationales dans le cadre d'un litige l'opposant aux autorités douanières de cet État, en vue d'écarter l'application d'une réglementation nationale qui serait incompatible avec cette disposition et, partant, d'obtenir le remboursement d'une taxe contraire à celle-ci¹. La Cour a en effet considéré qu'il résultait de ces dispositions, à l'égard des États membres, une obligation d'exonération suffisamment précise et inconditionnelle pour conférer aux particuliers le droit de s'en prévaloir devant le juge national, quand bien même les États membres ont la faculté de taxer

¹ Dès lors qu'est en cause une période pendant laquelle l'État membre concerné était en défaut d'avoir transposé dans le délai prescrit cette directive dans son droit national.

les produits en cause pour des raisons ayant trait à la protection de l'environnement, dès lors que cette limitation à la règle de l'exonération n'a qu'un caractère éventuel et qu'un Etat membre qui n'a pas utilisé cette faculté ne peut invoquer sa propre omission pour refuser à un contribuable le bénéfice d'une exonération à laquelle celui-ci peut légitimement prétendre en vertu de la directive.

D'autre part, l'article 15 de la directive du 27 octobre 2003 qui, à l'inverse du précédent, n'a pas déjà été interprété par la Cour de justice, dispose que : « 1. *Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres peuvent appliquer sous contrôle fiscal des exonérations totales ou partielles ou des réductions du niveau de taxation : / (...) c) aux produits énergétiques et à l'électricité utilisés pour la production combinée de chaleur et d'énergie ; (...)* ». Il met ainsi en musique les considérants 24 et 25 de la directive, indiquant qu'« *Il y a lieu de permettre aux États membres d'appliquer certaines autres exonérations ou des niveaux réduits de taxation, lorsque cela ne nuit pas au bon fonctionnement du marché intérieur et n'entraîne pas de distorsions de concurrence. / En particulier, la production combinée de chaleur et d'énergie et, afin de promouvoir l'utilisation de sources d'énergie de substitution, les énergies renouvelables peuvent bénéficier d'un traitement privilégié.* »

A la différence de l'article 14, qui instaure une obligation d'exonération à la charge des Etats membres, l'article 15 n'institue, pour les produits qu'il vise, qu'une faculté d'exonération – sans qu'il y ait lieu pour autant de lire *a contrario* cet article comme révélant que tous les produits qu'il vise seraient en toute hypothèse, par défaut, toujours taxés, dès lors qu'il s'applique « *sans préjudice d'autres dispositions communautaires* ».

Ajoutons, même si ces dispositions n'étaient pas directement en litige devant les juges du fond, que le paragraphe 5 de l'article 21 prévoit en outre que : « *Nonobstant les dispositions de l'article 14, paragraphe 1, point a), les États membres peuvent exonérer les petits producteurs d'électricité, pour autant qu'ils taxent les produits énergétiques utilisés pour produire cette électricité* ». La chambre commerciale de la Cour de cassation a interprété ces dispositions comme instaurant, pour les producteurs d'électricité pour leur propre usage, un dispositif de taxation minimale alternative : taxation sur l'électricité produite et exonération sur le gaz naturel utilisé, ou exonération de taxe sur la production d'électricité et taxation du gaz naturel utilisé pour la production d'électricité (Cass. com. 27 mai 2015, *Société Vermandoise Industries*, n° 14-14.411).

Indépendamment de la question de leur articulation ultérieure avec la faculté d'exonération/taxation ouverte par l'article 21 paragraphe 5 pour les petits producteurs d'électricité, qui n'est pas en cause dans le moyen d'erreur de droit dont vous êtes saisis, deux lectures et deux articulations des articles 14 et 15 de la directive nous semblent possibles.

La première consisterait à lire l'article 14 comme ne visant que les produits énergétiques et l'électricité utilisés pour la production exclusive d'électricité, et comme n'instaurant par suite

pour les Etats membres une obligation d'exonération qu'à l'égard des seuls produits alimentant des installations affectées en totalité à cette production. Les produits énergétiques utilisés par des installations de production combinée d'énergie et de chaleur n'entreraient donc pas dans le champ de cet article : ils seraient ainsi, en principe, taxés, sous réserve de la faculté ouverte aux Etats membres par l'article 15 de la directive d'exonérer les produits énergétiques et l'électricité utilisés pour la cogénération. Il n'y aurait donc aucun recoupement ou redondance entre ces deux articles s'agissant de la cogénération, laquelle serait exclue de l'article 14 et relèverait du seul article 15. Telle est l'approche retenue par la cour administrative d'appel de Nantes dans la présente affaire.

A l'appui de cette interprétation, soulignons, d'une part, qu'elle permet d'assurer une articulation simple des textes comme étant mutuellement exclusifs l'un de l'autre, d'autre part, qu'il peut être délicat techniquement de ventiler au sein des produits énergétiques alimentant une centrale de cogénération entre la part qui contribuerait à produire de l'électricité et celle qui serait utilisée pour la création d'énergie thermique, s'agissant d'un processus qui consiste en une production simultanée d'électricité et de chaleur (l'une étant générée par le processus de production de l'autre), et qu'il n'est dès lors pas sans logique d'exclure dans une telle hypothèse le bénéfice de l'exonération obligatoire prévue par l'article 14 au bénéfice de l'énergie utilisée pour la production d'électricité, et enfin, que cette interprétation paraît cohérente avec la formulation de l'article 15, lequel vise de manière globale les produits énergétiques et l'électricité utilisés pour la production combinée de chaleur et d'énergie, sans viser la seule part de ces produits qui serait affectée à la production de chaleur.

La seconde interprétation est celle défendue par la requérante. Elle consiste à soutenir que les produits énergétiques et l'électricité utilisés pour produire de l'électricité entreraient systématiquement, quelles que soient les modalités de cette production et les autres énergies qui seraient le cas échéant co-produites, dans le champ de l'article 14. Dès lors, les produits énergétiques et l'électricité utilisés pour la production combinée de chaleur et d'énergie relèveraient non seulement de l'article 15 de la directive, mais aussi, en tant qu'ils contribuent à la production d'électricité, du a du 1 de l'article 14. Nonobstant la formulation globale du c du 1 de l'article 15, une partie de l'énergie utilisée par une installation de cogénération devrait dès lors toujours être exonérée de taxe par les Etats membres, que ceux-ci fassent ou non usage de la faculté d'exonération ouverte par l'article 15. Cette dernière n'aurait ainsi de portée véritablement utile qu'en tant qu'elle concerne la part d'énergie utilisée pour la production de chaleur par une telle installation et permettrait ainsi aux Etats membres d'opter pour la facilité en choisissant d'exonérer le tout, sans avoir à distinguer au sein des produits énergétiques utilisés.

Cette position peut se prévaloir – sans qu'il y ait lieu d'y voir un argument d'autorité – d'un courrier du 16 mai 2011 adressé au conseil de la société par le chef de l'unité C2, en charge des Taxe environnementales et autres taxes indirectes, de la direction Fiscalité indirecte de la Direction générale Fiscalité et union douanière (TAXUD) de la Commission européenne. Par ce courrier, le chef de l'unité C2 indique que, selon lui, le c du 1 de l'article 15 « *n'a pas pour effet d'exclure les installations de cogénération du bénéfice de l'exonération prévue par l'article 14,*

paragraphe 1 en ce qui concerne la partie des produits énergétiques utilisés pour la production d'électricité. Un Etat membre qui n'exerce pas la faculté offerte par l'article 15, paragraphe 1, c), reste donc obligé de consentir le bénéfice de l'exonération prévue par l'article 14 paragraphe 1 en ce qui concerne la partie des produits énergétiques utilisés pour la production d'électricité. Il appartient aux Etats membres de déterminer une méthode de calcul permettant d'identifier sur une base objective la part des produits énergétiques qui peut être attribuée respectivement à la génération d'électricité et de chaleur ».

La difficulté d'une telle clé de répartition ne nous paraît pas devoir être sous-estimée, mais si une telle ventilation était effectivement possible, la lecture défendue par la requérante proposerait alors une articulation des articles 14 et 15 de la directive loin d'être absurde.

Pourquoi en effet y aurait-il lieu, dans un tel cas, de traiter plus défavorablement l'énergie utilisée pour produire de l'électricité dans le cadre d'une installation de cogénération que celle destinée à une installation classique de production pure d'électricité ?

Par ailleurs, l'interprétation de la société peut sembler cohérente avec la logique qui sous-tend l'exonération des produits énergétiques utilisés pour produire de l'électricité, consistant à éviter la taxation à un double droit d'accise : la TICGN sur le gaz utilisé pour produire l'électricité, puis la taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité.

Il nous semble impossible, face à des dispositions dont la portée sur ce point n'a jamais été éclairée par la Cour de justice et qui sont susceptibles de deux interprétations, et alors que les services de la Commission paraissent avoir adopté une position au soutien de celle défendue par la requérante mais contraire à celle des juges du fond, laquelle nous paraîtrait découler le plus aisément des textes, de considérer que la portée exacte et l'articulation des dispositions de l'article 14 et de l'article 15 de la directive du 27 octobre 2003 s'agissant de l'énergie utilisée pour la production d'électricité par une centrale de cogénération ne présenterait pas de difficulté sérieuse. Or cette question est déterminante pour l'issue du litige. Par suite, en saisir à titre préjudiciel la CJUE nous paraît difficilement contournable.

Par ces motifs, nous concluons à ce qu'il soit sursis à statuer sur le pourvoi de la société Sucrerie de Toury jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée sur la question suivante : « *Les produits énergétiques utilisés pour la production combinée de chaleur et d'électricité relèvent-ils exclusivement de la faculté d'exonération ouverte par le c) du 1 de l'article 15 de la directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 ou entrent-ils également, s'agissant de la part de ces produits dont la consommation correspond à la production d'électricité, dans le champ de l'obligation d'exonération prévue par le a) du 1 de son article 14 ?* ».