

**Conclusions**  
**Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public**

La société UPM France, qui exerce une activité de fabrication de papier, utilise dans ses usines du gaz naturel, qui alimente des installations de cogénération lui permettant de produire de l'électricité (pour faire fonctionner ses machines) et de la chaleur (pour sécher le papier). Le gaz ainsi utilisé a été soumis, entre les mains des fournisseurs de la société, à la taxe intérieure de consommation de gaz naturel (TICGN), en application des articles 266 quinquies et 266 quinquies A du code des douanes.

Estimant toutefois que le législateur national n'avait pas, ou pas correctement, transposé entre le 1<sup>er</sup> janvier 2004 et le 1<sup>er</sup> avril 2008 les dispositions de l'article 14 de la directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003, et que le prix du gaz qui lui avait été facturé par ses fournisseurs avait de ce fait inclus – et répercuté sur elle – une taxe illégale car perçue par l'Etat en violation du droit de l'Union, la société UPM France a demandé à l'Etat la réparation du préjudice qu'elle estimait avoir subi en raison de la transposition tardive et inadéquate de la directive. Elle a ensuite porté le litige, tendant à la condamnation de l'Etat à lui verser la somme de 2 962 224,08 euros, devant le tribunal administratif de Cergy-Pontoise, qui après avoir constaté un non-lieu à statuer très partiel, à hauteur d'une somme de 137 931 euros, a rejeté sa demande indemnitaire, puis devant la cour administrative d'appel de Versailles, qui a rejeté sa requête par l'arrêt attaqué.

Le pourvoi soulève un unique moyen, 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 (qui 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 ; (...) ») et qu'il ne relevait pas, pour la partie du gaz dont la combustion permet de produire de l'électricité, de l'article 14 de cette même directive (article en vertu duquel (...) 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. (...)).

Par un arrêt du 8 mars 2017 (*Cristal Union*, aff. C-31/17), rendu en réponse à une question préjudicielle que vous lui aviez renvoyée dans le cadre d'un autre litige (celui de la Sucrerie de Toury), la CJUE a dit pour droit que l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive devait être interprété en ce sens que l'exonération obligatoire prévue à cette disposition s'applique aux produits énergétiques utilisés pour la production d'électricité lorsque ces produits sont utilisés pour la production combinée de celle-ci et de chaleur. Elle a précisé que l'article 15 vise quant à lui à accorder aux États membres une possibilité supplémentaire de déroger à la taxation des produits énergétiques, au bénéfice de la partie de ces produits se rapportant à la production de chaleur, et non à écarter l'application du régime d'exonération obligatoire prévu à l'article 14 à la fraction de ces mêmes produits utilisée par l'installation de cogénération pour produire de l'électricité.

Au printemps 2018, vous n'aviez toutefois pu, sur la base de l'interprétation ainsi donnée, statuer sur les mérites du présent pourvoi dès lors que le ministre avait soutenu en défense, par une argumentation pouvant s'apparenter à une demande de substitution de motifs, que la taxation de la requérante était en tout état de cause conforme à l'article 21, paragraphe 5 de la directive.

Aux termes de ce paragraphe : *« Une entité qui produit de l'électricité pour son propre usage est considérée comme un distributeur [étant précisé, ajoutons-nous, que la distribution constitue le fait générateur de l'accise harmonisée prévue par la directive : autrement dit, cette disposition emporte taxation des producteurs autoconsommateurs]. 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 ».*

Le ministre entendait déduire de ces dispositions que l'exonération de gaz naturel utilisé par la société UMP France pour produire de l'électricité dans le cadre de son installation de cogénération était subordonnée à la taxation de l'électricité produite. Or la société UPM n'avait pas été taxée sur cette électricité... pour la simple et bonne raison que l'accise harmonisée n'avait pas encore été mise en place et que l'on se situait encore dans la période transitoire. A défaut de taxation sur l'aval (l'électricité produite), la société UPM devait donc, selon le ministre, supporter la taxe sur l'amont (le gaz utilisé pour produire l'électricité).

Par un avant dire droit du 13 avril 2018, vous avez renvoyé à la CJUE la question de :

- D'une part, si l'on peut regarder comme une « exonération » des petits producteurs au sens de l'article 21 le fait pour la France, pendant la période transitoire, de n'avoir pas encore instauré la taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité
- Et d'autre part, en cas de réponse positive à la première question, si la combinaison des articles 14 et 21 implique une taxation minimale résultant soit de la taxation de l'électricité produite avec exonération du gaz naturel utilisé, soit d'une exonération de taxe sur la production d'électricité, l'Etat étant alors tenu de taxer le gaz naturel utilisé.

Par un arrêt du 16 octobre 2019, la CJUE a répondu que la faculté ouverte par le paragraphe 5 de l'article 21 de la directive ne pouvait être appliquée par la France durant la période transitoire qui lui était accordée jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2009 et pendant laquelle elle n'avait pas

instauré le système de taxation de l'électricité prévu par la même directive. La Cour a précisé que, durant cette période transitoire, les dispositions relatives à l'exonération des produits énergétiques utilisés pour produire de l'électricité prévues par cette directive étaient dès lors pleinement applicables à la République française.

Par suite, la substitution de motifs invoquée par le ministre ne tient pas. Par suite, vous ne pourrez qu'accueillir le moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que le gaz naturel utilisé dans le cadre d'une installation de cogénération de chaleur et d'électricité relevait, y compris pour la fraction de ce gaz correspondant à la production d'électricité, des dispositions de l'article 15 de la directive et non 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. Au demeurant, votre avant dire droit avait déjà relevé cette erreur de droit avant de s'interroger sur la faculté de la neutraliser.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 15 mars 2016 de la cour administrative de Versailles ;
- au renvoi de l'affaire devant cette cour ;
- et à ce que l'Etat verse 4 500 euros à la société UPM France au titre de l'article L. 7961-1 du CJA.