CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. F. G. JACOBS

présentées le 13 novembre 1997 *

1. Est-il compatible avec le droit communautaire et, en particulier, avec les articles 12 et 95 du traité CE qu'un État membre prélève une taxe forfaitaire sur l'électricité importée alors que la taxe qui grève l'électricité produite dans cet État est différenciée, en fonction, essentiellement, de la méthode de production et pour des considérations d'ordre écologique? Telle est, en substance, la question déférée à la Cour par l'Uudenmaan lääninoikeus (Finlande).

La législation nationale

2. L'exposé de la législation nationale qui suit est tiré presque mot pour mot de l'ordonnance de renvoi.

3. En vertu de l'Eräiden energialähteiden valmisteverosta annettu laki (loi n° 1473/94, relative à la taxe sur les produits applicable à certaines sources d'énergie) [1], la houille, la tourbe, le gaz naturel, l'électricité et l'huile de pin sont soumis, au profit de l'État finlandais, à un droit qui se compose d'une taxe de base et d'une taxe complémentaire. Le service des douanes est chargé de la gestion des taxes applicables aux produits visés par la loi. Par électricité, on entend dans la loi l'énergie électrique visée à la catégorie 2716 du tarif douanier mentionné au barème fiscal annexé à la loi. Est redevable de la taxe sur l'électricité celui qui:

1) produit en Finlande de l'électricité d'origine nucléaire ou hydraulique;

2) se procure dans la Communauté ou à l'extérieur de celle-ci de l'électricité dans le cadre de son activité économique.

Toutefois, la taxe sur l'électricité ne s'applique pas à l'énergie électrique produite dans des générateurs d'une puissance inférieure à 2 mégavoltampères. Il apparaît en outre que l'électricité produite à partir de certains déchets industriels et celle produite à partir de la tourbe, dans une limite annuelle de 25 000 MWh, sont exonérées.

* Langue originale: l'anglais.

1 — Il apparaît que cette loi a été abrogée par la loi n° 1260/1996, du 30 décembre 1996, relative à la taxe sur les biens applicable à l'électricité et à certains combustibles, qui est entrée en vigueur le 1er janvier 1997.

4. Le barème de taxation annexé à la loi est le suivant :

Produit	*Groupe*	*Taxe de base*	*Taxe complémentaire*[1]
Houille, briquettes de houille, matières combustibles solides tirées de la houille, lignite	1	—	116,1 FIM/tonne
Tourbe combustible	2	—	3,5 FIM/MWh
Gaz naturel, produits gazeux	3	—	11,2 p/nm^3 *
Électricité			
— d'origine nucléaire	4	1,5 p/kWh	0,9 p/kWh
— d'origine hydraulique	5	—	0,4 p/kWh
— importée	6	1,3 p/kWh	0,9 p/kWh
Huile de pin	7	18,55 p/kg	—

1 — « FIM » et « p » sont les abréviations des unités monétaires finlandaises, le markka et le penni. « kWh » et « MWh » sont les abréviations de kilowattheure et mégawattheure.

* Pour le gaz naturel, la taxe à acquitter est réduite de 50 % du 1er janvier 1995 au 31 décembre 1997.

5. La taxation de la houille, de l'électricité, du gaz naturel, de la tourbe combustible et de la tourbe en mottes, ainsi que de l'huile de pin brute, est motivée par des considérations écologiques. La taxe globale sur l'électricité importée a été fixée de manière à correspondre au taux moyen de la taxe sur l'électricité produite en Finlande. Il n'a pas été tenu compte de la baisse de la taxe sur la tourbe et le gaz naturel.

Les faits et la procédure au principal

6. Outokumpu Oy (« Outokumpu ») est la société mère d'un groupe qui fait partie des principaux consommateurs industriels d'électricité en Finlande. Outokumpu vend notamment de l'électricité à ses filiales. Depuis le 1er novembre 1995, Outokumpu importe de l'électricité achetée à une société suédoise aux termes d'un contrat de livraison de cinq ans. Avant que le contrat ne prenne effet, la société suédoise avait déjà fourni de l'électricité à Outokumpu pendant une période d'essai du 18 septembre 1995 au 9 octobre 1995. Outokumpu a fait une déclaration en douane, concernant la livraison d'essai, à la chambre régionale des douanes d'Helsinki, et y a joint une lettre dans laquelle elle expliquait qu'elle considérait que la perception de la taxe était contraire aux articles 12 et 13 du traité CE et que, partant, la taxe ne devait pas être recouvrée. Il appert que le service des douanes a néanmoins décidé que la taxe était due. Outokumpu a fait appel de cette décision devant le lääninoikeus.

7. Le lääninoikeus a décidé de surseoir à la procédure et de demander, à titre préjudiciel, à la Cour de se prononcer sur la compatibilité de la taxe avec le droit communautaire. Les questions déférées sont précédées de l'exposé suivant des traits essentiels de la législation en cause:

« Selon la législation nationale finlandaise, il est appliqué en Finlande, à l'énergie électrique nationale, une taxe sur les produits dont le taux dépend du mode de production de l'électricité. L'électricité d'origine nucléaire produite en Finlande est soumise à une taxe de base de 1,5 p/kWh et à une taxe additionnelle de 0,9 p/kWh. L'électricité d'origine hydraulique produite en Finlande est soumise seulement à une taxe additionnelle de 0,4 p/kWh. Pour l'électricité d'une autre origine, par exemple celle produite à partir de la houille, la taxe s'applique sur la base de la quantité de matière première consommée dans le processus de production. Certains modes de production, par exemple au moyen de générateurs d'une puissance inférieure à 2 mégavoltampères, n'entraînent aucune taxation. Pour l'électricité importée, la taxe de base est de 1,3 p/kWh et la taxe additionnelle de 0,9 p/kWh, quel que soit le mode de production. La taxe sur les produits est donc déterminée selon des critères différents selon que l'électricité est nationale ou importée. D'après les travaux préparatoires de la loi, la fixation de la taxe en fonction du mode de production repose sur des considérations liées à l'environnement. Or, le taux de la taxe appliquée à l'électricité importée n'est pas quant à lui déterminé par le mode de production. La taxe frappant l'électricité importée est supérieure à la taxe la plus basse, mais inférieure à la taxe la plus élevée appliquée à l'électricité nationale. Le redevable de la taxe est respectivement l'importateur ou le producteur selon que l'électricité est importée ou d'origine nationale.

1) La taxe sur les produits appliquée à l'énergie électrique calculée de la manière décrite ci-dessus doit-elle être considérée comme une taxe d'effet équivalant à celui d'un droit de douane à l'importation, au sens des articles 9 et 12 du traité CE?

2) En cas de réponse négative à la question 1: la taxe sur les produits appliquée à l'énergie électrique calculée de la manière exposée ci-avant doit-elle être considérée comme une imposition discriminatoire envers les produits des autres États membres, au sens de l'article 95 du traité CE? »

8. Outokumpu, les gouvernements finlandais et français ainsi que la Commission, ont présenté des observations écrites. Outokumpu, le gouvernement finlandais et la Commission étaient représentés à l'audience.

9. La partie demanderesse au principal a soumis des détails abondants de la législation applicable. Étant donné toutefois que la juridiction en a décrit, de façon limpide et exemplaire, les traits essentiels, pertinents aux fins des questions déférées, et cela tant dans le résumé préalable aux questions que dans le

bref « précis » législatif reproduit ci-dessus [2], nous ne nous proposons pas d'exposer la législation avec un plus grand luxe de détails, si ce n'est pour ajouter le tableau suivant, fourni par le gouvernement finlandais, qui montre, de façon comparative, la charge fiscale sur l'électricité, en fonction de son origine.

Origine de l'électricité	*FIM/MWh*	*Pourcentage de la production*
Hydrocarbures lourds	43	2 %
Houille	43	19 %
Tourbe combustible	9	8 %
Gaz naturel	15	9 %
Nucléaire	24	27 %
Hydraulique	4	17 %
Importée	22	(consommation: environ 10 %)

Les dispositions du traité

10. Les articles 9 et 12 du traité, dans la mesure où ils sont pertinents en l'espèce, disposent ce qui suit:

« Article 9

1. La Communauté est fondée sur une union douanière qui s'étend à l'ensemble des échanges de marchandises et qui comporte l'interdiction, entre les États membres, des droits de douane à l'importation et à l'exportation et de toutes taxes d'effet équivalent...

Article 12

Les États membres s'abstiennent d'introduire entre eux de nouveaux droits de douane à l'importation et à l'exportation ou taxes d'effet équivalent, et d'augmenter ceux qu'ils appliquent dans leurs relations commerciales mutuelles. »

11. L'article 95 du traité dispose ce qui suit:

« Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de

2 — Points 3 à 5.

quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires.

En outre, aucun État membre ne frappe les produits des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions.

Les États membres éliminent ou corrigent, au plus tard au début de la deuxième étape, les dispositions existant à l'entrée en vigueur du présent traité qui sont contraires aux règles ci-dessus. »

La nature de la taxe

12. A titre préliminaire, il convient d'observer que la Cour a jugé que l'électricité est une « marchandise »: en conséquence, ce sont les dispositions du traité sur les marchandises plutôt que celles relatives aux services qui sont en cause [3]. Ainsi que la Commission le souligne, toutefois, les caractéristiques particulières de l'électricité peuvent susciter des problèmes pour l'application d'un régime de taxes sur les produits.

Le gouvernement finlandais ajoute que le marché de la vente d'électricité entre États membres est beaucoup moins développé et libéralisé que le marché de la plupart des autres biens. Les restrictions nationales — législatives, techniques et autres — empêchent le libre échange d'électricité à l'intérieur de la Communauté, même si les États nordiques partagent un réseau unifié qui rend possible les échanges d'électricité.

13. Il est de jurisprudence constante qu'une taxe donnée ne peut être à la fois une taxe d'effet équivalent au sens des articles 9 et 12 et une imposition intérieure au sens de l'article 95 [4].

14. La Cour a constamment jugé que toute charge pécuniaire, quels qu'en soient l'appellation et le mode de prélèvement, qui est imposée unilatéralement sur des produits au motif qu'ils franchissent une frontière, et qui n'est pas un droit de douane au sens strict, constitue une taxe d'effet équivalent au sens des articles 9 et 12 du traité CEE [5]. Toutefois, une telle taxe peut échapper à cette qualification si elle s'insère dans un régime général de taxes intérieures applicable systématiquement à des catégories de produits, selon des critères objectifs ne tenant pas compte de leur origine, et, dans ce cas, elle relève de l'article 95 du traité.

3 — Arrêts du 27 avril 1994, Almelo e.a. (C-393/92, Rec. p. I-1477, point 28), et du 23 octobre 1997, Commission/Italie (C-158/94, Rec. p. I-5789, points 14 à 20).

4 — Voir, très récemment, les arrêts du 17 juillet 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, Rec. p. I-4085, point 19), et du 17 septembre 1997, Fricarnes (C-28/96, Rec. p. I-4939, point 19).

5 — Voir, très récemment, les arrêts Haahr Petroleum, précité note 5, point 20, et Fricarnes, précité note 5, point 20.

15. Toutefois, ainsi que nous l'avons dit dans nos conclusions dans l'affaire Haahr Petroleum [6], la démarcation entre les notions parallèles de droits de douane et de taxes d'effet équivalent, d'une part, et d'impositions intérieures prohibées par l'article 95, d'autre part, est très subtile [7] et la Cour, depuis ses premières décisions relatives à la distinction entre ces notions, a rappelé à maintes reprises que le critère essentiel d'une taxe d'effet équivalant à un droit de douane, qui la distingue d'une imposition intérieure, réside dans le fait que la première est supportée uniquement par le produit importé en tant que tel, alors que la seconde frappe tous les produits, tant importés que nationaux [8].

16. Étant donné que la taxe finlandaise sur l'électricité s'applique à l'électricité tant importée que nationale, il semble clair, au premier abord, qu'il ne s'agit pas d'une taxe d'effet équivalant à un droit de douane.

17. Les gouvernements finlandais et français, ainsi que la Commission, en conviennent et font valoir que la taxe, qui s'insère dans un régime général d'impositions internes, doit être appréciée au regard de l'article 95 du traité.

18. Le gouvernement finlandais compare une taxe hypothétique, imposée sur des produits importés au seul motif qu'ils franchissent une frontière, qui serait une taxe d'effet équivalant à un droit de douane, avec une taxe telle que celle qui est en cause dans l'espèce, qui s'applique aux produits tant importés que nationaux. Dans les deux cas, le fait générateur de la taxe est le moment où l'électricité pénètre sur le réseau national. La taxe sur l'électricité importée fait partie d'un régime général de taxes à la production dans lequel le taux de la taxe est fonction du mode de production. C'est seulement en cas d'impossibilité que la taxe est assise sur le produit final. La taxe s'applique donc de la même manière tant à l'électricité produite en Finlande qu'à celle qui est importée. C'est la même autorité qui collecte la taxe. La taxe n'avait pas pour objet d'aligner les prix des produits importés et des produits nationaux, mais de fixer un taux sur l'électricité importée correspondant au taux moyen des droits sur l'électricité produite en Finlande.

19. Le gouvernement français relève que la législation en cause s'inscrit dans un système général de taxation de l'énergie, applicable à la plupart des sources d'énergie non pétrolières. Il cite la déclaration de la Cour dans l'affaire Denkavit [9], selon laquelle, pour qu'une taxe s'inscrive dans un système d'impositions intérieures, le prélèvement auquel un produit importé est soumis doit être le même que celui qui pèse sur les produits nationaux et sur des produits importés identiques au même stade de commercialisation, et le fait générateur de la taxe doit être le même dans les deux cas. Le gouver-

6 — Précitée note 5.

7 — Au point 38.

8 — Voir, par exemple, les arrêts du 22 mars 1977, Steinike et Weinlig (78/76, Rec. p. 595, point 28); du 28 janvier 1981, Kortmann (32/80, Rec. p. 251, point 18), et du 7 mai 1987, Co-Frutta (193/85, Rec. p. 2085, point 9).

9 — Arrêt du 31 mai 1979 (132/78, Rec. p. 1923, point 8).

nement français estime que ces exigences sont remplies en l'espèce.

20. Premièrement, l'électricité produite en Finlande est taxée à la production, ce qui, en pratique, revient à la taxer au moment où elle parvient sur le réseau. C'est le cas, en effet, même pour l'électricité d'une autre origine que nucléaire et hydraulique: même si, d'un point de vue économique, ce sont les énergies primaires qui supportent la taxe, celle-ci est néanmoins directement proportionnelle à la quantité d'énergie électrique livrée au réseau en fonction de ces énergies primaires. L'électricité importée est taxée de même lorsqu'elle parvient sur le réseau national. Le gouvernement français estime qu'il n'y a donc pas lieu d'attacher une importance symbolique quelconque au franchissement de la frontière.

21. Deuxièmement, même si les taux applicables aux électricités nationales et importées diffèrent, on ne saurait dénier à la taxe son caractère unitaire. C'est la même loi qui s'applique et, même s'il y a des taux différents, il n'est pas question d'un taux pour la production nationale et d'un taux distinct pour les importations. Si l'expression « taux différents » signifiait dans tous les cas « impôts différents », l'article 95 ne trouverait jamais application dès lors que les taux varient; le gouvernement français ne croit pas que telle ait été l'intention des auteurs du traité.

22. La Commission relève qu'il existe certains cas limites dans la « zone grise » se situant entre les articles 9 et 12, d'une part, et 95, d'autre part. Il est clair qu'il y a des différences dans la base sur laquelle les électricités importées et nationales sont taxées en l'espèce. Le fait d'établir des distinctions fiscales entre les produits nationaux et les produits importés ne signifie toutefois pas nécessairement que l'article 95 est inapplicable, étant donné que l'objet même de cet article est d'empêcher toute discrimination au détriment des biens importés. La Commission estime donc, à juste titre selon nous, que chaque cas limite doit être apprécié d'une façon globale, tenant compte des objectifs généraux et de la nature du régime fiscal en cause et comparant le contenu et les effets des régimes applicables aux produits importés et nationaux. Si les différences sont assez marquées pour exclure une comparaison pure et simple, cela tendrait à indiquer que les articles 9 et 12 sont en cause.

23. La Commission relève que le régime finlandais de taxation de l'énergie semble être un régime fiscal général: l'imposition du droit sur les produits tant importés que nationaux ainsi que la procédure d'évaluation sont fixées par la même législation, le droit sur l'électricité importée semble avoir été calculé de façon à correspondre au taux moyen de taxes frappant l'électricité nationale, la même autorité, à savoir les douanes, supervise la collecte de la taxe, et le produit en revient en totalité à l'État. Les disparités repérables peuvent être justifiées, compte tenu de la difficulté, voire de l'impossibilité, de se servir du mode de production comme critère décisif du taux applicable à l'électricité importée. La Commission conclut que les différences entre la taxe sur l'électricité importée et celle qui frappe l'électricité nationale ne sont pas suffi-

samment flagrantes pour qualifier la première de taxe d'effet équivalant à un droit de douane au sens des articles 9 et 12. D'autre part, la taxe peut être regardée comme faisant partie intégrante du régime général finlandais de droits indirects applicable tant aux produits nationaux qu'aux produits originaires d'autres États membres.

24. Nous considérons aussi que l'article 95 trouve application. Toutefois, Outokumpu fait valoir que la taxe sur l'électricité importée est une taxe d'effet équivalant à un droit de douane et, en tant que telle, contraire aux articles 9 et 12 du traité. Elle avance un certain nombre d'arguments à l'appui de cette thèse.

25. Tout d'abord, Outokumpu relève, ce qui apparaît quelque peu évident, que la taxe sur l'électricité importée est une taxe sur les importations. Or, ce fait, à lui seul, ne saurait, selon nous, motiver sa qualification de taxe d'effet équivalant à un droit de douane, étant donné que cela priverait l'article 95 de toute signification. Il convient d'examiner comme un tout le cadre fiscal dans lequel est prélevée la taxe contestée afin de déterminer si elle affecte les importations seules, ou les produits tant importés que nationaux, bien qu'à des taux différents [10].

26. Deuxièmement, Outokumpu mentionne la disposition de droit finlandais selon laquelle la taxe sur l'électricité importée est due par l'importateur alors que celle qui frappe l'électricité produite en Finlande est due par le producteur. Outokumpu en déduit qu'il est évident que la taxe qui frappe l'électricité importée est prélevée en raison du franchissement d'une frontière entre États membres. Or, cet argument ne nous semble pas plus décisif que le précédent: toute taxe affectant les importations peut être considérée comme due en raison du franchissement d'une frontière. Ainsi que nous l'avons souligné dans nos conclusions dans l'affaire Haahr Petroleum:

« A cet égard, il est important d'opérer une distinction entre le fait qu'une taxe est perçue au moment de l'importation et la question de savoir si elle frappe exclusivement des importations: du point de vue notionnel, le premier élément pose un problème distinct du second. La circonstance que l'importation constitue le fait générateur d'une taxe donnée n'est pas un élément décisif pour déterminer si elle relève des articles 9 à 13, d'une part, ou de l'article 95, d'autre part: le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée frappant les importations, par exemple, intervient au moment où les marchandises sont importées, ce qui ne signifie pas, bien évidemment, qu'il s'agit d'une taxe sur les importations » [11].

27. En toute hypothèse, la Cour est disposée à constater que certaines taxes prélevées

10 — Voir l'arrêt Haahr Petroleum, précité note 5, point 25.

11 — Arrêt précité note 5, point 43.

expressément lors du franchissement d'une frontière relèvent de l'article 95 plutôt que des articles 9 et 12: voir, par exemple, l'affaire Commission/Italie [12], qui portait sur une « surtaxe frontalière » imposée à certaines huiles minérales et à certains dérivés importés, ainsi que l'affaire Stier [13], dans laquelle la Cour a déclaré que, même prélevées lors de l'importation, les taxes telles que l'impôt sur le chiffre d'affaires en cause relevaient de la notion d'impositions intérieures visée à l'article 95 [14].

28. Troisièmement, Outokumpu soutient que la taxe sur l'électricité importée n'est pas applicable à l'électricité nationale dans certains cas et que, partant, dans la mesure où elle frappe spécialement des produits importés d'un autre État membre mais pas des produits nationaux similaires, il s'agit d'une taxe d'effet équivalant à un droit de douane. Il semble que cet argument présente plusieurs facettes et qu'il puisse être scindé en deux propositions principales.

29. Outokumpu commence par affirmer que, en ce qui concerne l'électricité produite en Finlande à partir d'autres sources d'énergie que l'eau ou le nucléaire (à savoir le charbon, le gaz naturel, le pétrole, la tourbe), il n'est pas prélevé de taxe sur le produit fini en tant que tel étant donné que seules les matières premières sont taxées.

30. Cet argument nous semble toutefois porter à faux. Il ressort de l'ordonnance de renvoi que ce qui distingue la taxe prélevée sur l'électricité provenant de pareilles sources de celle qui frappe l'électricité importée et l'électricité d'origine nucléaire ou hydraulique produite en Finlande, c'est la base de calcul de son taux. Si cette différence peut être d'une importance décisive pour déterminer si la taxe est contraire à l'article 95, elle ne saurait l'empêcher de relever de cette disposition. A de nombreuses reprises, la Cour a jugé que des taxes sur les importations et sur la production nationale qui reposent sur des bases différentes doivent être appréciées au regard de l'article 95: les affaires dites « des bières belges et luxembourgeoises » [15] fournissent peut-être une analogie particulièrement frappante. Dans ces affaires, les accises frappant la production nationale de bière étaient calculées sur la base de la quantité réelle du produit intermédiaire (le moût chaud) utilisée dans le processus de production alors que le droit prélevé sur la bière importée était calculé sur la base de la quantité de produit fini, ajustée afin de tenir compte de la quantité estimée de moût ayant servi à produire la bière.

31. En toute hypothèse, même si le droit était prélevé sur la source d'énergie primaire, cela ne suffirait pas en soi à exclure l'application de l'article 95: la Cour a très tôt jugé que l'article 95, paragraphe 1, s'applique à toute imposition qui grève effectivement et spécifiquement le produit national, à tous les stades de sa production et de sa commercialisation jusqu'à son importation d'autres

12 — Arrêt du 8 janvier 1980 (21/79, Rec. p. 1).
13 — Arrêt du 4 avril 1968 (31/67, Rec. p. 347).
14 — Idem, p. 352.
15 — Arrêts du 26 juin 1991, Commission/Luxembourg (C-152/89, Rec. p. I-3141), et Commission/Belgique (C-153/89, Rec. p. I-3171).

États membres [16]. Outokumpu le reconnaît dans sa thèse subsidiaire invoquant l'infraction à l'article 95.

32. En outre, Outokumpu soulève un certain nombre de points concernant les différentes bases de calcul du droit sur les importations et sur la production nationale. Elle relève que, en ce qui concerne la production nationale, seule l'électricité d'origine nucléaire est soumise à la taxe de base, alors que cette taxe frappe toute électricité importée et que cette dernière supporte une taxe à un taux unique alors que la production nationale est taxée à des taux variables sous réserve de certaines exonérations, dont l'électricité importée ne peut bénéficier étant donné qu'elles sont fonction de la source d'énergie, laquelle ne peut être déterminée au moment où l'électricité parvient sur le réseau.

33. Cet argument est de même sans fondement. Le gouvernement finlandais conteste la thèse d'Outokumpu selon laquelle une certaine quantité d'électricité parvenue sur le réseau aurait bénéficié d'exonérations, et déclare que les exonérations de l'électricité produite dans des générateurs d'une puissance inférieure à 2 mégavoltampères, ainsi que d'une partie de l'électricité produite à partir de la tourbe, ne concernent en pratique que l'électricité consommée par son propre producteur, par exemple dans le cas du générateur de secours d'un hôpital. Toutefois, même si cette affirmation était exacte, il serait anormal qu'un régime de taxation prévoyant certaines exonérations pour la production nationale ne relève pas de l'article 95, étant donné que c'est précisément pour régir cette situation que l'article 95 a été conçu. En toute hypothèse, il ressort clairement de la jurisprudence de la Cour que l'article 95 s'applique en pareil cas: voir, par exemple, les affaires Schöttle et Söhne [17] et Commission/France [18]. La Cour est même disposée à déclarer l'article 95 applicable en cas d'exonération de tous les produits nationaux équivalents ainsi que des matières premières concourant à leur production [19].

34. Quatrièmement, Outokumpu invoque le principe établi par la Cour selon lequel, pour que la mesure contestée relève de l'article 95 plutôt que des articles 9 et 12 du traité, elle doit s'insérer dans un régime général d'impositions intérieures applicable systématiquement aux produits nationaux et importés selon les mêmes critères [20]. Elle cite quatre critères qui, prétendument, diffèrent selon que la taxe est prélevée sur l'électricité nationale ou importée et en tire la conclusion qu'il s'agit d'une taxe d'effet équivalant à un droit de douane plutôt que d'une imposition intérieure au sens de l'article 95.

35. Premièrement, Outokumpu affirme que le fait générateur est différent: pour l'électricité d'origine nationale, c'est sa production

16 — Arrêt du 3 avril 1968, Molkerei-Zentrale (28/67, Rec. p. 211 et notamment p. 229). On remarquera que le texte français est un peu plus clair que le texte anglais.

17 — Arrêt du 16 février 1977 (20/76, Rec. p. 247, point 21).

18 — Arrêt du 7 avril 1987 (196/85, Rec. p. 1597, point 7).

19 — Arrêt Molkerei-Zentrale, précité note 17.

20 — Arrêt du 25 janvier 1977, Bauhuis (46/76, Rec. p. 5, point 11).

ou, en ce qui concerne l'électricité d'origine autre que nucléaire ou hydraulique, l'utilisation des matières premières, alors que, en ce qui concerne l'électricité importée, c'est l'importation. Or, ainsi que nous l'avons indiqué ci-dessus, le fait générateur d'une taxe frappant les importations sera fréquemment l'importation elle-même, et la Cour a admis que cela n'exclut pas qu'un tel droit puisse néanmoins faire l'objet d'un examen au regard de l'article 95. Il est vrai que la Cour a déclaré dans l'affaire Denkavit [21] que le fait générateur doit être identique pour que l'on puisse parler de régime général d'impositions intérieures. Plus récemment, la Cour a toutefois expliqué ainsi cette affirmation:

« En ce qui concerne l'exigence relative à l'identité du fait générateur de l'impôt, il convient de préciser que, dans un cas comme celui de l'espèce, on ne saurait voir une différence dans le fait que le produit importé est taxé au moment de l'importation et le produit national au moment de sa rétrocession ou mise en œuvre, car il apparaît que, dans la réalité économique, le stade de commercialisation est le même, l'une et l'autre opérations étant effectuées en vue de l'utilisation du produit » [22].

36. Deuxièmement, Outokumpu affirme que le droit est prélevé à un stade différent: dans le cas de l'électricité nationale, il est prélevé au stade de la production, alors que, dans celui de l'électricité importée, il est prélevé au stade de la distribution ou de la consommation. Cette distinction semble quelque peu artificielle lorsqu'elle s'applique à un produit présentant les caractéristiques de l'électricité dont la production serait contemporaine de l'introduction sur le réseau national. En toute hypothèse, il est clair que le fait que la taxe soit prélevée à différents stades de la production et de la commercialisation n'exclut pas l'application de l'article 95 [23].

37. Troisièmement, Outokumpu soutient que la base de taxation diffère: l'électricité nationale est assujettie à une taxe à des taux différents selon qu'elle est d'origine nucléaire ou hydraulique, ou n'est taxée qu'au niveau des matières premières (et, même à ce stade, à des taux différents), ou n'est pas taxée du tout, alors que l'électricité importée est taxée à un niveau unique, relativement élevé, et qui s'élève encore si l'on tient compte des taxes prélevées par l'État de production. Outokumpu cite un certain nombre d'affaires (notamment Bresciani [24], Denkavit [25], United Foods et Van den Abeele [26] et Commission/Belgique [27]) à l'appui de son argument selon lequel ces différences suffisent à faire échapper la taxe sur l'électricité au champ d'application de l'article 95. Ces affaires portent toutes sur le statut de taxes fondées sur des motifs de santé publique et prélevées sur certains produits animaux importés. Dans chaque affaire, il avait été soutenu, en vain, que les taxes constituaient des imposi-

21 — Précitée note 10, point 8.

22 — Arrêt du 11 juin 1992, Sanders Adour et Guyomarc'h Orthez Nutrition animale (C-149/91 et C-150/91, Rec. p. I-3899, point 18). Voir aussi les conclusions de l'avocat général M. Mischo sous l'arrêt du 19 novembre 1991, Aliments Morvan (C-235/90, Rec. p. I-5419, points 8 à 11).

23 — Voir affaire Molkerei-Zentrale, précitée note 17.

24 — Arrêt du 5 février 1976 (87/75, Rec. p. 129).

25 — Précitée note 10.

26 — Arrêt du 7 avril 1981 (132/80, Rec. p. 995).

27 — Arrêt du 20 mars 1984 (314/82, Rec. p. 1543).

tions intérieures au sens de l'article 95, plutôt que des taxes d'effet équivalant à des droits de douane, au motif qu'il existait une taxe pour un contrôle national prétendument équivalent. L'affaire Bresciani concernait une taxe pour l'inspection de santé publique obligatoire de peaux de bovins écrues importées ainsi qu'une taxe pour l'inspection vétérinaire à l'abattoir d'animaux nationaux, dont le but principal était d'établir si la viande était consommable. L'affaire Denkavit portait sur une taxe sur le saindoux importé obtenu par pressage ou fondu, ou extrait à l'aide de solvants ainsi que sur une taxe sur l'abattage d'animaux nationaux. L'affaire United Foods et Van den Abeele concernait des taxes pour l'expertise de poissons: l'expertise des poissons capturés dans les eaux nationales se faisait sur les marchés aux poissons et concernait l'état sanitaire, la fraîcheur et l'intégrité des poissons alors que l'expertise lors de l'importation se faisait dans les bureaux des douanes et concernait en particulier le certificat sanitaire, le mode de transport et l'état de conservation du poisson. L'affaire Commission/Belgique concernait une taxe pour des contrôles sanitaires opérés au moment de l'abattage des volailles d'origine nationale, ou après celui-ci, dont le montant était fonction du nombre de visites du vétérinaire et du nombre d'animaux, ainsi qu'une taxe prélevée à l'importation de viandes de volaille, sur la base du poids.

38. Il ne nous apparaît pas que ces affaires établissent un quelconque principe général selon lequel l'application de bases différentes d'évaluation aux importations et aux produits nationaux serait un facteur décisif pour qu'un prélèvement soit qualifié de taxe d'effet équivalent (alors que, bien sûr, ce point est tout à fait pertinent pour déterminer si une taxe est contraire à l'article 95, et nous y reviendrons). Les taxes en cause dans toutes ces affaires étaient prélevées sur une base à l'évidence distincte selon qu'il s'agissait de produits importés ou nationaux et, pour cette raison, elles ne sauraient être comparées à la taxe sur l'électricité en cause en l'espèce. Ces affaires illustrent bien plutôt la réticence compréhensible de la Cour à qualifier trop rapidement d'impositions intérieures des taxes instituées en vue de contrôles sanitaires sur les importations au seul motif qu'il est possible de repérer une taxe nationale grossièrement équivalente, et soulignent le principe selon lequel, ainsi que l'a dit l'avocat général M. Warner dans l'affaire Denkavit, « pour qu'une imposition puisse être considérée comme faisant partie d'un régime général d'impositions intérieures d'un pays membre ... [le] fait que les produits nationaux soient grevés d'une charge similaire à celle frappant les produits étrangers, par le biais d'autres taxes, n'est pas suffisant » [28].

39. Outokumpu dit enfin que la taxe n'est pas prélevée sur des groupes de produits indépendamment de leur origine, étant donné que son taux et son assiette diffèrent pour l'électricité produite en Finlande et pour celle qui est importée. Outokumpu affirme qu'une taxe ne relève de l'article 95 que si la provenance des produits n'a pas d'incidence sur le taux de la taxe, ou sur son assiette, ou sur son mode de prélèvement. Or, cet argument se fonde sur une fausse

28 — Précitée note 10, p. 1939.

lecture de la jurisprudence invoquée par Outokumpu à l'appui de sa thèse. Outokumpu cite les arrêts rendus par la Cour dans les affaires Co-Frutta [29], Simba e.a. [30] et OTO [31]. Or, dans ces affaires, la Cour, lorsqu'elle a analysé la taxe en cause, s'est contentée de relever que le point de savoir si les produits qui y étaient assujettis étaient d'origine nationale ou étrangère ne semblait pas avoir d'incidence sur le taux, l'assiette ou le mode de prélèvement de la taxe: elle ne déclarait pas qu'il s'agissait là d'une exigence essentielle pour l'application de l'article 95. Il serait anormal que l'article 95 ne puisse pas s'appliquer à un exemple des plus flagrants du mal auquel il est censé remédier, à savoir l'application de taux de taxes expressément différents selon que les produits sont importés ou d'origine nationale. En tout cas, il est clair, depuis le prononcé de l'arrêt Haahr Petroleum [32], que l'article 95 ne s'applique pas à pareille taxe.

40. En conséquence, nous ne sommes pas convaincu par les divers arguments cités par Outokumpu tendant à prouver que la taxe finlandaise prélevée sur l'électricité importée est une taxe d'effet équivalant à un droit de douane. Selon nous, la taxe fait partie d'un régime général d'impositions intérieures et, par conséquent, sa compatibilité avec le droit communautaire doit être appréciée à la lumière de l'article 95 du traité.

29 — Précitée note 9, point 12.

30 — Arrêt du 9 juin 1992 (C-228/90 à C-234/90, C-339/90 et C-353/90, Rec. p. I-3713, point 8).

31 — Arrêt du 13 juillet 1994 (C-130/92, Rec. p. I-3281, point 12).

32 — Précité note 5, point 25.

Compatibilité de la taxe avec l'article 95

41. L'article 95, paragraphe 1, interdit les impositions intérieures supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires.

42. Le gouvernement finlandais estime que la taxe doit être appréciée à la lumière de l'article 95, mais la juge compatible avec celui-ci. A défaut d'harmonisation des taxes concernées, l'imposition de l'électricité importée à un taux moyen constitue la seule façon logique de traiter de façon équitable l'électricité importée et relève de la compétence intérieure de l'État membre.

43. Outokumpu soutient que la loi n° 1473/1994 est incompatible avec l'article 95 dans la mesure où elle prévoit une taxe intérieure sur l'électricité importée qui, en fonction du mode de production, peut être supérieure à la taxe frappant directement ou indirectement le produit national similaire.

44. Nous souhaitons à ce stade relever la mention, faite par Outokumpu, du fait que l'électricité importée de Suède (qui, selon Outokumpu, est le seul État membre

exportant de l'électricité directement [33] en Finlande) aura déjà supporté en Suède une imposition non remboursable à l'exportation. Il est évident que l'effet cumulé des taxes suédoises et finlandaises augmente encore l'écart entre le total des taxes dues sur l'électricité importée produite à partir de certaines sources d'énergies primaires (notamment, l'électricité produite dans des centrales hydrauliques construites avant 1978) et la taxe due sur l'électricité produite en Finlande à partir des mêmes sources d'énergie.

45. Il ressort clairement de la jurisprudence de la Cour que le droit communautaire n'interdit pas des effets de double imposition de ce genre. Toutefois, ainsi que la Cour l'a déclaré, il n'est pas douteux que la suppression de pareils effets soit souhaitable dans l'intérêt de la libre circulation des marchandises, ce qui ne peut résulter que de l'harmonisation des systèmes nationaux [34]. L'aggravation de l'écart dû à l'imposition préalable de taxes suédoises ne saurait donc être considérée comme ayant un effet discriminatoire. On peut relever en outre que les articles 95 à 98 reposent sur le principe de l'imposition à la destination, c'est-à-dire que les marchandises sont imposées par le pays d'importation. En application de ce principe, le royaume de Suède pourrait légalement rembourser à l'exportation les taxes supportées par sa production nationale d'électricité: voir l'article 96.

46. Le gouvernement français, tout en reconnaissant qu'il est difficile, voire impossible, de déterminer le mode de production de l'électricité importée, considère que le régime finlandais est contraire à l'article 95: il est susceptible d'être discriminatoire à l'égard de l'électricité importée d'autres États membres étant donné que cette électricité peut être taxée à un taux plus élevé que la même quantité d'électricité de même origine produite en Finlande.

47. La Commission, concluant également que le régime fiscal est incompatible avec l'article 95, ajoute que l'électricité produite en Finlande à partir de certaines sources d'énergie et dans certaines circonstances est exonérée de la taxe.

48. Dans un ensemble de décisions, la Cour a jugé qu'il y a infraction à l'article 95, paragraphe 1, lorsque l'imposition d'un produit importé et celle d'un produit national similaire sont calculées de manière différente, sur la base de critères différents, ce qui aboutit, ne serait ce que dans certains cas, à imposer plus lourdement le produit importé [35]. La

33 — Il est possible toutefois qu'une partie de cette électricité soit originaire du Danemark. L'autre principal exportateur d'électricité vers la Finlande est la Russie.

34 — Arrêt du 29 juin 1978, Larsen (Rec. p. 1543, points 32 à 36).

35 — Arrêts du 17 février 1976, Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels (45/75, Rec. p. 181, point 17); du 22 juin 1976, Bobie (127/75, Rec. p. 1079, point 3); du 26 juin 1991, Commission/Luxembourg, précité note 16, point 20 et Commission/Belgique, précité note 16, point 12; et du 12 mai 1992, Commission/Grèce (C-327/90, Rec. p. I-3033, point 12). Voir aussi nos conclusions sous l'arrêt Commission/Luxembourg et l'arrêt Commission/Belgique, précités note 16, point 26.

Cour a ainsi jugé incompatible avec l'article 95 des systèmes comportant une taxe échelonnée sur la production nationale et une taxe forfaitaire sur les importations [36], une taxe sur la production nationale tenant compte des pertes réelles dans le cadre du processus de fabrication ainsi qu'une taxe sur les importations qui en tient compte forfaitairement [37] et une taxe sur la production nationale fondée sur le prix de gros réel ainsi qu'une taxe sur les importations comportant une augmentation forfaitaire de l'assiette [38].

49. Étant donné que la structure de la taxe finlandaise sur l'électricité en cause n'écarte pas l'éventualité qu'une électricité importée, produite à partir de certaines énergies primaires, supporte un taux de taxe plus élevé que l'électricité de même origine produite en Finlande, cette taxe est a priori, et compte tenu du principe dégagé dans les décisions précitées, contraire à l'article 95, paragraphe 1. Certes, la situation serait différente s'il était possible de démontrer que la totalité de l'électricité importée était de même origine que celle qui, produite en Finlande, supporte un taux égal ou supérieur au taux forfaitaire prélevé sur les importations: si, par exemple, la totalité de l'électricité importée était d'origine nucléaire, la taxe totale de 2,2 p/kWh à laquelle elle serait soumise serait inférieure à la taxe totale de 2,4 p/kWh qui frappe l'électricité d'origine nucléaire produite en Finlande. Étant donné toutefois que l'impossibilité de déterminer le mode de production de l'électricité importée n'est pas contestée, il y a lieu de tenir pour acquis que, au moins dans certains cas, elle supporte une taxe supérieure à celle supportée par l'électricité nationale de même origine [39].

50. Le gouvernement finlandais soutient toutefois que le régime fiscal est justifié par des raisons écologiques. Il invoque la jurisprudence consolidée de la Cour selon laquelle, dans son état actuel, le droit communautaire ne restreint pas la liberté de chaque État membre de prévoir des dispositions fiscales établissant des différences entre certains produits, même des produits similaires au sens de l'article 95, en se fondant sur des critères objectifs, lesquels peuvent inclure la nature des matières premières utilisées ou les modes de production employés, et que cette différenciation est compatible avec le droit communautaire si elle poursuit des buts de politique économique qui soient eux-mêmes compatibles avec les exigences du traité et de la législation communautaire [40]. Il affirme que, à la lumière de l'article 130 R du traité qui fixe les objectifs de la politique communautaire de l'environnement, ces critères comportent des considérations écologiques. Selon lui, la méthode consistant à imposer l'électricité de façon différenciée, en

36 — Arrêts Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels et Bobie, précités note 36.

37 — Arrêts Commission/Luxembourg et du 26 juin 1991, Commission/Belgique, précités note 16.

38 — Arrêt Commission/Grèce, précité note 36.

39 — Voir les arrêts Commission/Luxembourg, précité note 16, point 25; du 26 juin 1991, Commission/Belgique, précité note 16, point 16, et Commission/Grèce, précité note 36, point 20.

40 — Voir, par exemple, l'arrêt Commission/France, précité note 19, point 6.

fonction de son origine, constitue la seule manière possible de concilier considérations écologiques et imposition de l'électricité.

51. S'il est vrai que la Cour a admis que des régimes fiscaux différenciés peuvent être justifiés par des critères objectifs, elle a toujours assorti cette affirmation de l'exigence que, pour être compatibles avec le droit communautaire, les règles détaillées doivent être de nature à éviter toute forme de discrimination, directe ou indirecte, à l'égard des importations en provenance d'autres États membres ou toute forme de protection des produits nationaux contre la concurrence [41]. Même lorsque l'imposition différenciée poursuit des buts sociaux ou économiques légitimes (et, avant même l'insertion de l'article 130 R dans le traité, la Cour a admis implicitement que des considérations écologiques peuvent constituer un but légitime [42]), le principe fondamental de non-discrimination requiert la neutralité des effets et, partant, les avantages fiscaux, tels qu'exonérations ou taxes à taux réduits, doivent être étendus aux produits importés répondant aux mêmes conditions que les produits nationaux privilégiés [43].

52. Il convient de relever qu'un État membre qui souhaite conserver des taux de taxes différenciés, sur la base de critères objectifs, tels que, en l'espèce, le mode de production, est admis à exiger de l'importateur des preuves démontrant de manière adéquate que ces critères ont été respectés, pourvu que les exigences en matière de preuve ne soient pas plus sévères à l'égard des produits importés qu'envers les produits nationaux similaires, ou disproportionnées par rapport au but poursuivi, qui est d'éliminer le risque de fraude [44].

53. Toutefois, lorsque cela n'est pas possible, un système qui applique aux produits nationaux une imposition différenciée en fonction du mode de production et aux importations une taxe forfaitaire ne saurait, selon une jurisprudence maintenant établie de la Cour, être concilié avec l'article 95, étant donné que la Cour a jugé qu'une différence de traitement ne saurait être justifiée par des difficultés pratiques pour distinguer les importations satisfaisant à différents critères. Dans l'affaire Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels [45], la Cour a déclaré ce qui suit:

« [On] ne saurait, à l'encontre de cette constatation [d'une violation de l'article 95], faire valoir que, si le produit importé est frappé forfaitairement tandis que le produit national est frappé suivant des échelles dégressives ou progressives, c'est parce que, dans le premier cas, il ne pourrait être procédé aux vérifications nécessaires;

41 — Voir, par exemple, les arrêts du 15 mars 1983, Commission/Italie (319/81, Rec. p. 601, point 13), et du 4 mars 1986, Commission/Danemark (106/84, Rec. p. 833, point 22).

42 — Arrêt du 8 janvier 1980, Commission/Italie (21/79, Rec. p. 1).

43 — Arrêt du 8 janvier 1980, Commission/Italie, précité note 43, points 14 et 15, et Commission/France, précité note 19, point 7.

44 — Arrêt du 8 janvier 1980, Commission/Italie, précité note 43, points 20 et 21, et Commission/France, précité note 19, points 14 et 15.

45 — Précitée note 36.

qu'en effet, s'il s'avérait impossible d'établir des impositions également dégressives ou progressives pour les produits intérieurs et importés, il est en tout cas possible, pour respecter l'interdiction de discrimination édictée par l'article 95, de frapper les deux produits d'un même impôt forfaitaire ou fixe » [46].

54. Donc, s'il n'est en l'espèce pas possible en pratique pour l'importateur de prouver le mode de production de l'électricité, il semble que l'État membre d'importation n'ait pas le choix: il doit taxer les importations au taux le plus bas applicable à la production nationale. Selon la jurisprudence de la Cour, un régime d'imposition des sources d'énergie dans lequel la taxe sur l'électricité importée est, ne serait-ce que dans certains cas, supérieure à la taxe sur l'électricité nationale se révélerait contraire à l'article 95, paragraphe 1, du traité.

55. La présente espèce présente cependant certains traits qui ne se retrouvent dans aucune des décisions susmentionnées de la Cour. En conséquence, la question se pose de savoir si les principes existants s'appliquent également ici.

56. Premièrement et surtout, il apparaît que le régime fiscal en cause en l'espèce est sous-tendu par une justification impérieuse: la différenciation des taux d'imposition grevant l'électricité nationale a été apparemment instituée afin d'encourager la production de l'électricité par des procédés moins nocifs pour l'environnement. Les arguments du gouvernement finlandais sur ce point sont étayés par la structure des taux: ceux-ci vont d'un niveau très élevé, pour l'électricité produite à partir des hydrocarbures lourds et de la houille, jusqu'à un niveau très bas pour l'électricité d'origine hydraulique. La fixation d'un taux moyen pour les importations, qui n'aura, bien sûr, pas l'incidence sur l'impact écologique, dans son pays d'origine, de l'électricité importée, semble avoir été conçue pour correspondre au taux moyen qui grève la production nationale et, partant, permettre à la Finlande de conserver ses taux d'imposition de la production nationale sous-tendus par des considérations écologiques. Dans ses décisions relatives à l'article 95, la Cour ne s'est pas, jusqu'ici, penchée directement sur la situation des considérations écologiques comme force motivant une différenciation des taux d'imposition. Même si pareilles considérations sous-tendaient en partie le régime fiscal privilégié des produits pétroliers régénérés dans l'affaire Commission/Italie [47], la Cour n'a pas évoqué ce point. Il avait toutefois été abordé par l'avocat général M. Mayras dans ses conclusions dans cette affaire. Étant parvenu à la conclusion préalable que les divergences entre les législations nationales pouvaient aboutir à des disparités dans l'imposition fiscale des lubrifiants régénérés d'origine nationale et des produits similaires importés, susceptibles d'avoir une incidence sur le fonctionnement du marché commun et de fausser la concurrence, il poursuivait ainsi: « Cependant, la suppression de ces disparités ne saurait en aucun cas aboutir à compromettre la protection de l'environnement » [48].

46 — Arrêt précité note 36, point 15. Voir aussi l'arrêt Commission/Grèce, précité note 36, point 24.

47 — Précitée note 43.

48 — Page 21.

57. Depuis cette affaire, et d'autres décisions de la Cour relatives à l'article 95, les traités ont été modifiés afin de mettre l'accent sur des objectifs écologiques. Ainsi, le préambule au traité sur l'Union européenne cite la détermination des États membres à promouvoir le progrès économique et social dans le cadre d'une politique de protection de l'environnement renforcée [49]. Le traité instituant la Communauté européenne, tel que modifié par le traité sur l'Union européenne, dit que la Communauté aura pour mission, entre autres, de promouvoir une croissance économique durable et respectant l'environnement [50] et que ses activités doivent comporter une politique dans le domaine de l'environnement [51]. L'article 130 R, déjà cité, est consacré à la politique communautaire de l'environnement et dispose, notamment, que les exigences en matière de protection de l'environnement doivent être intégrées dans la définition et la mise en œuvre des autres politiques de la Communauté [52]. Ainsi que l'a fait valoir l'avocat général M. Fennelly dans une affaire récente, les pouvoirs et responsabilités de la Communauté en matière de garantie du respect de l'environnement sont, dans le principe, un complément inéluctable de ses pouvoirs et responsabilités en matière de réglementation de l'activité économique [53].

58. Dans le domaine particulier de la politique de l'électricité, l'importance qu'attache le Conseil à l'incidence écologique des modes de production est soulignée au préambule de la directive 90/547/CEE du Conseil, du 29 octobre 1990, relative au transit d'électricité sur les grands réseaux [54], qui expose ce qui suit:

« ... la politique énergétique, plus encore que toutes les autres mesures contribuant à l'achèvement du marché intérieur, ne doit pas être mise en œuvre dans la seule perspective d'une réduction des coûts et de l'exercice de la concurrence, mais doit également tenir compte de la nécessité d'assurer la sécurité de l'approvisionnement et la compatibilité des méthodes de production de l'énergie avec l'environnement;

... pour atteindre cet objectif, il convient de tenir compte des caractéristiques particulières du secteur de l'électricité » [55].

59. Une autre particularité du présent cas est la conséquence du fait que, ainsi que nous l'avons déjà dit, l'électricité est un produit d'un type spécial, qu'il n'est pas facile d'assimiler à d'autres marchandises et produits. Comme elle ne peut être stockée, sa production est contemporaine de son envoi sur le réseau et, partant, du moment où elle peut être consommée. C'est pourquoi il est constant qu'il n'est pas seulement difficile mais impossible d'identifier la source, et, partant, le mode de production, de l'électricité importée. Il se peut donc qu'il ne soit

49 — Septième considérant du préambule.

50 — Article 2.

51 — Article 3, sous k).

52 — Troisième phrase de l'article 130 R, paragraphe 2.

53 — Arrêt du 11 juillet 1996, Royal Society for the Protection of Birds (C-44/95, Rec. p. I-3805, point 45 des conclusions).

54 — JO L 313, p. 30.

55 — Quatrième et cinquième considérants.

pas judicieux d'appliquer à l'électricité les principes développés dans des affaires concernant des marchandises telles que l'alcool, les produits pétroliers ou la bière, dont l'origine est moins insaisissable.

60. La jurisprudence de la Cour pourrait servir à démontrer qu'un régime d'imposition dans lequel des taux différenciés sont appliqués à la production nationale, alors qu'une moyenne de ces taux frappe les importations équivalentes, ne peut jamais être compatible avec l'article 95, étant donné que l'imposition des importations à un taux qui représente la moyenne des taux différenciés grevant la production nationale peut aboutir à ce que certaines importations subissent une imposition plus forte que les produits nationaux équivalents [56]. Cette conclusion dépourvue d'ambiguïté semble inappropriée lorsque, comme c'est le cas pour l'électricité, les importations sont mélangées de façon inextricable, de sorte qu'il est impossible de prouver, voire de repérer, un cas particulier de charge fiscale plus élevée. Notamment, lorsque, comme dans le présent cas, les taux différenciés qui frappent la production nationale reposent sur les différents modes de production et qu'il est impossible de déterminer le mode de production des importations, voire d'identifier les importations en provenance d'un producteur donné, la stricte application de la jurisprudence de la Cour signifierait que, en pratique, un État membre ne pourrait jamais soumettre sa production nationale à des taux différenciés.

61. C'est de même l'absence de toute autre solution réaliste qui a amené les auteurs du traité à prévoir que les États membres appliquant, pour les taxes sur le chiffre d'affaires, des systèmes cumulatifs à cascade étaient autorisés à établir des taux moyens par produits ou groupes de produits tout en respectant les principes des articles 95 et 96 du traité. Il est vrai que l'extension de l'application des taxes sur le chiffre d'affaires à de nombreuses catégories de biens et de services signifiait que le recours aux taux moyens n'était pas considéré, en dernière analyse, comme une solution satisfaisante, et que le législateur communautaire remplacerait finalement les régimes cumulatifs à cascade par le régime commun de taxe à la valeur ajoutée. Les problèmes concernant l'électricité sont toutefois beaucoup plus spécifiques et sont dus aux particularités du produit. Il nous semble que, en l'absence de règle communautaire en la matière et compte tenu du fait que des moyennes convenablement calculées n'entraînent aucune restriction globale des importations, que les cas particuliers de discrimination restent présumés et non quantifiables et qu'il ne semble pas exister dans l'immédiat d'autres moyens d'atteindre l'objectif écologique, il serait disproportionné de priver les États membres de toute possibilité de recourir à un système d'imposition différenciée en vue de poursuivre des buts écologiques en matière de production de l'électricité.

62. Toutefois, pour qu'un taux forfaitaire sur les importations soit admissible en pareil cas, la moyenne doit être correctement calculée. Notamment, elle doit être pondérée de façon à refléter précisément la gamme des produits nationaux soumis à taxation différenciée. De plus, il convient de revoir régulièrement la pondération à la lumière des changements de

56 — Voir les affaires précitées à la note 40.

structures dans la production. Le tableau présenté par le gouvernement finlandais (reproduit au point 9 ci-dessus) donne à penser que le taux de 22 FIM/MWh imposé à l'électricité importée représente une moyenne des taux appliqués à l'électricité nationale de diverses origines, pondérés en fonction de la quantité fournie par chacune (en partant de l'hypothèse que les chiffres indiqués comme pourcentages de la production nationale reflètent bien la consommation nationale).

Origine de l'électricité	*A* *FIM/MWh*	*B* *Pourcentage de la production*	*A x B*
Hydrocarbures lourds	43	2 %	86
Houille	43	19 %	817
Tourbe combustible	9	8 %	72
Gaz naturel	15	9 %	135
Nucléaire	24	27 %	648
Hydraulique	4	17 %	68
		82 %	1 826
Taux pondéré moyen applicable à la production nationale (à l'exclusion des 8 % de production nationale exonérés)			$\frac{1\,826}{82} = 22{,}27$
Taux de taxe appliqué aux importations (représentant 10 % de la consommation)			22

Si l'on se fonde sur ces chiffres, la taxe imposée à l'électricité importée équivaut à la moitié environ de celle imposée à l'électricité nationale produite à partir des hydrocarbures lourds et de la houille

[représentant 23 % $\left(\frac{2\,\% + 19\,\%}{90\,\%}\right)$

de la production nationale]

et est légèrement inférieure à celle qui grève l'électricité nationale d'origine nucléaire

[représentant 30 % $\left(\frac{27\,\%}{90\,\%}\right)$

de la production nationale].

63. C'est toutefois à la juridiction nationale qu'il appartient de vérifier l'exactitude des chiffres présentés par le gouvernement finlandais et du taux moyen en découlant de la taxe susceptible de frapper légalement les importations. On relèvera qu'Outokumpu produit des chiffres légèrement différents. Il apparaît de plus que le taux moyen de 22 FIM/MWh ne tient pas compte des catégories d'électricité exonérées (dont l'électricité produite à partir de certains déchets industriels et celle produite par un générateur d'une puissance inférieure à 2 mégavoltampères). Si tel est le cas, la juridiction nationale doit vérifier si cette électricité entre en concurrence avec l'électricité importée. Ce serait le cas si elle parvenait sur le réseau national.

64. A la lumière des développements qui précèdent, nous concluons qu'un régime fiscal de l'électricité tel que celui en cause en l'espèce ne saurait être considéré comme contraire à l'article 95 dès lors que le taux moyen appliqué aux importations a été correctement calculé.

Conclusions

65. En conséquence, nous estimons qu'il convient de répondre comme suit aux questions déférées par l'Uudenmaan lääninoikeus:

« 1) Un régime national d'imposition de l'électricité en vertu duquel l'électricité d'origine nationale est soumise à une taxe à taux différenciés, en fonction essentiellement du mode de production, alors que l'électricité importée, indépendamment de son mode de production, est imposée à un taux forfaitaire, correspondant à la moyenne de tous les taux applicables à la production nationale, n'est pas une taxe d'effet équivalant à un droit de douane au sens des articles 9 et 12 du traité CE, mais une imposition intérieure au sens de l'article 95 du traité CE.

2) L'article 95 du traité n'exclut pas un système national de taxation de l'électricité en vertu duquel l'électricité d'origine nationale est soumise à une taxe à taux différenciés en fonction essentiellement du mode de production et destinée à favoriser des modes de production moins nocifs pour l'environnement alors que l'électricité importée, dont il est impossible de déterminer le mode de production, est imposée à un taux forfaitaire correspondant à la moyenne convenablement pondérée de tous les taux applicables à la production nationale. »