CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F. G. JACOBS

presentadas el 13 de noviembre de 1997 *

1. ¿Es compatible con el Derecho comunitario y, en particular, con los artículos 12 y 95 del Tratado, que un Estado miembro perciba un impuesto a tanto alzado sobre la electricidad importada, cuando el tipo del impuesto que grava la electricidad generada en dicho Estado varía, atendiendo a consideraciones medioambientales, en función fundamentalmente del método de producción? Esa es, en esencia, la cuestión planteada al Tribunal de Justicia por el Uudenmaan lääninoikeus de Finlandia.

Normativa nacional

2. La síntesis de la normativa nacional que a continuación se ofrece ha sido tomada casi literalmente de la resolución de remisión.

3. Conforme a la Eräiden energialähteiden valmisteverosta annettu laki (Ley relativa al impuesto especial sobre determinadas fuentes de energía, nº 1473/94), [1] el carbón, la turba, el gas natural, la electricidad y la resina de pino están sujetos a un impuesto percibido por el Estado finlandés integrado por un tipo básico y un tipo adicional. Las autoridades aduaneras son las encargadas de la gestión de los impuestos sobre los productos especificados en la Ley. En la Ley se entiende por electricidad la energía eléctrica a efectos de la partida 2716 del Arancel Aduanero a que se hace referencia en la escala del impuesto anexa a la Ley. Son sujetos pasivos del impuesto sobre la electricidad:

1) quienes produzcan electricidad en Finlandia a partir de energía hidráulica o nuclear;

2) quienes adquieran en la Comunidad o fuera de ella electricidad para su consumo en una actividad económica.

No obstante, el impuesto sobre la electricidad no grava la energía eléctrica producida por generadores con una potencia de menos de 2 megavatios. Además, parece que la electricidad generada a partir de determinados residuos industriales y la generada a partir de turba están exentas del impuesto, siempre y cuando la producción no supere los 25.000 MWh anuales.

* Lengua original: inglés.

1 — Al parecer, esta Ley fue derogada mediante la Ley nº 1260/1996, de 30 de diciembre de 1996, relativa al impuesto sobre las mercancías aplicable a la electricidad y a determinados combustibles, que entró en vigor el 1 de enero de 1997.

4. La escala del impuesto anexa a la Ley es la siguiente:

Producto	*Grupo*	*Tipo básico*	*Tipo adicional* [1]
Hulla, briquetas de hulla, combustibles sólidos transformados a partir de la hulla, lignito	1	—	116,1 FMK/tonelada
Turba combustible	2	—	3,5 FMK/MWh
Gas natural, productos gaseosos	3	—	11,2 p/nm^3 *
Electricidad			
— de origen nuclear	4	1,5 p/kWh	0,9 p/kWh
— de origen hidráulico	5	—	0,4 p/kWh
— importada	6	1,3 p/kWh	0,9 p/kWh
Aceite de pino	7	18,55 p/kg	—

1 — «FMK» y «p» son abreviaturas de las unidades monetarias finlandesas, el markka y el penni. «kWh» y «MWh» son abreviaturas de kilovatio-hora y megavatio-hora.

* Entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1997, el impuesto aplicable al gas natural se redujo en un 50 %.

5. La tributación del carbón, la electricidad, el gas natural, la turba molida, la turba en terrones y la resina de pino sin refinar está motivada por razones medioambientales. El impuesto total sobre la importación de electricidad se fijó de tal modo que equivaliera al tipo medio del impuesto sobre la electricidad generada en Finlandia, sin tener en cuenta la reducción del impuesto sobre la turba y el gas natural.

Hechos y procedimiento principal

6. Outokumpu Oy (en lo sucesivo, «Outokumpu») es la sociedad de cartera de un grupo que es uno de los mayores consumidores industriales de electricidad de Finlandia. Entre otras actividades, Outokumpu vende electricidad a sus filiales. Desde el 1 de noviembre de 1995, Outokumpu importa electricidad de una sociedad generadora sueca en el marco de un contrato de suministro de cinco años de duración. Antes de que se iniciara la entrega de electricidad con arreglo al contrato, la sociedad sueca suministró electricidad a Outokumpu durante un período de prueba comprendido entre el 18 de septiembre y el 9 de octubre de 1995. Outokumpu presentó ante la Helsingin piiritullikamarille (Administración Regional de Aduanas de Helsinki) una declaración de impuestos relativa al suministro a prueba, adjuntando a su declaración un escrito en el que expresaba su opinión según la cual la percepción del impuesto sobre la electricidad era contraria a los artículos 12 y 13 del Tratado CE, razón por la cual no debía liquidarse el impuesto. Al parecer, la Administración de Aduanas decidió, pese a ello, que se adeudaba el impuesto. Outokumpu interpuso un recurso contra esta decisión ante el lääninoikeus.

7. El lääninoikeus decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial sobre la compatibilidad del impuesto con el Derecho comunitario. Las cuestiones sometidas al Tribunal van precedidas del siguiente resumen de los aspectos más destacados de la legislación pertinente:

«Con arreglo a la legislación nacional finlandesa, la producción de energía eléctrica está sujeta en Finlandia a un impuesto especial cuyo importe depende del método de producción de la electricidad. El impuesto especial aplicable a la energía eléctrica de origen nuclear está integrado por un tipo básico de 1,5 p/kWh y un tipo adicional de 0,9 p/kWh. A la electricidad de origen hidráulico se le aplica únicamente un tipo complementario de 0,4 p/kWh. En el caso de la electricidad producida por otros métodos, por ejemplo, a partir de la hulla, el impuesto se aplica sobre la base de la cantidad de materia prima utilizada en el proceso de producción de electricidad. En el caso de la energía eléctrica producida por determinados métodos, por ejemplo, mediante generadores con una potencia inferior a 2 megavatios, no se percibe impuesto alguno. Por lo que respecta a la electricidad importada, el impuesto especial aplicado, con independencia del método de producción de la electricidad, consiste en un tipo básico de 1,3 p/kWh y un tipo adicional de 0,9 p/kWh. Por consiguiente, el impuesto especial sobre la electricidad se determina con arreglo a criterios diferentes en función de que la electricidad sea producida en Finlandia o importada. De los trabajos preparatorios de la Ley se desprende que la determinación del impuesto en función del método de producción se basa en razones relacionadas con el medio ambiente. Sin embargo, en el caso de la electricidad importada, la cuantía del impuesto no se determina en función del método de producción. El impuesto que grava la electricidad importada es superior al tipo más bajo del impuesto sobre la electricidad producida en Finlandia, pero inferior al más elevado. El sujeto pasivo del impuesto es respectivamente el importador o el productor, según la electricidad sea importada o de origen nacional.

1) El impuesto especial sobre la electricidad, determinado del modo descrito más arriba en el caso de la electricidad importada, ¿debe considerarse una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana de importación, en el sentido de los artículos 9 y 12 del Tratado CE?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, el impuesto especial sobre la electricidad, determinado del modo descrito más arriba en el caso de la electricidad importada, ¿debe considerarse un tributo discriminatorio con respecto a los productos de los demás Estados miembros, en el sentido del artículo 95 del Tratado CE?»

8. Presentaron observaciones escritas Outokumpu, los Gobiernos finlandés y francés y la Comisión. Outokumpu, el Gobierno finlandés y la Comisión estuvieron representados en la vista.

9. La demandante aportó detalles exhaustivos sobre la legislación aplicable. No obstante, dado que los elementos esenciales a efectos de las cuestiones planteadas fueron presentados de manera ejemplar y lúcida por el órgano jurisdiccional nacional, tanto en el resumen que introduce las cuestiones como en su exposición de la legislación anterior-

mente reproducida, [2] no me propongo entraren mayores detalles sobre la legislación, salvo por lo que respecta a la siguiente tabla proporcionada por el Gobierno finlandés, en la que se presenta la carga tributaria comparada que soporta la electricidad generada a partir de las diversas fuentes posibles.

Fuente de electricidad	*FMK/MWh*	*Porcentaje de la producción*
Gasóleo pesado	43	2 %
Hulla	43	19 %
Turba	9	8 %
Gas natural	15	9 %
Nuclear	24	27 %
Hidráulica	4	17 %
Importada	22	10 % [del consumo]

Las disposiciones del Tratado

10. En los artículos 9 y 12 del Tratado se dispone, a los efectos pertinentes en el presente asunto, lo siguiente:

«Artículo 9

1. La Comunidad se basará en una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente [...]

Artículo 12

Los Estados miembros se abstendrán de establecer entre sí nuevos derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente y de incrementar los que ya estén aplicando en sus relaciones comerciales recíprocas.»

11. En el artículo 95 del Tratado se dispone lo siguiente:

«Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos,

2 — Puntos 3 a 5.

cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.

Los Estados miembros derogarán o modificarán, a más tardar al comienzo de la segunda etapa, las disposiciones vigentes a la entrada en vigor del presente Tratado contrarias a las normas precedentes.»

La naturaleza del impuesto especial

12. Con carácter preliminar, procede observar que este Tribunal ha declarado que la electricidad está comprendida en el concepto de «mercancías»; en consecuencia, las disposiciones pertinentes del Tratado son las disposiciones en materia de mercancías y no las disposiciones en materia de servicios. [3] Ahora bien, tal y como señala la Comisión, las características particulares de la electricidad pueden crear problemas para acoplarla a un régimen fiscal sobre las mercancías. El Gobierno finlandés añade que el mercado de ventas de electricidad entre Estados miembros está sensiblemente menos desarrollado y liberalizado que el mercado de la mayoría de las demás mercancías. Las restricciones nacionales —legales, técnicas y de otro tipo— impiden el libre comercio de electricidad dentro de la Comunidad, aunque los países nórdicos comparten una red interconectada que hace posible el intercambio de electricidad.

13. Es jurisprudencia reiterada que un determinado gravamen no puede ser a la vez una exacción de efecto equivalente con arreglo a los artículos 9 y 12 y un tributo interno con arreglo al artículo 95. [4]

14. Este Tribunal ha declarado de forma reiterada que toda carga pecuniaria impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías debido a su paso por la frontera, cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho, constituye una exacción de efecto equivalente, en el sentido de los artículos 9 y 12 del Tratado CEE. [5] Sin embargo, una carga de este tipo escapa a esta calificación si forma parte de un régimen general de gravámenes internos que abarquen sistemáticamente categorías de productos según criterios objetivos aplicados independientemente del origen de los productos, en cuyo caso quedan incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 95 del Tratado.

3 — Sentencias de 27 de abril de 1994, Almelo (C-393/92, Rec. p. I-1477), apartado 28, y de 23 de octubre de 1997, Comisión/Italia (C-158/94, Rec. p. I-5789), apartados 14 a 20.

4 — Véanse, como más recientes, las sentencias de 17 de julio de 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, Rec. p. I-4085), apartado 19, y de 17 de septiembre de 1997, Fricarnes (C-28/96, Rec. p. I-4939), apartado 19.

5 — Véanse, como más recientes, las sentencias Haahr Petroleum, citada en la nota 5 *supra*, apartado 20, y Fricarnes, citada en la nota 5 *supra*, apartado 20.

15. Si bien, como afirmé en mis conclusiones en el asunto Haahr Petroleum, [6] la línea que separa los conceptos paralelos de derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente, por un lado, y tributos internos contrarios al artículo 95, por otro, es sumamente sutil, [7] desde sus primeras decisiones sobre la distinción entre estos dos conceptos el Tribunal ha reiterado con frecuencia que la característica esencial de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, que la distingue de un tributo interno, reside en la circunstancia de que la primera grava tan sólo el producto importado en cuanto tal, mientras que el segundo grava tanto los productos importados como los nacionales. [8]

16. Puesto que el impuesto sobre la electricidad finlandés se aplica tanto a la electricidad importada como a la nacional, parece claro, a primera vista, que no constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana.

17. Los Gobiernos finlandés y francés y la Comisión comparten esa opinión y alegan que el impuesto, al formar parte de un régimen general de tributos internos, debe apreciarse con arreglo al artículo 95 del Tratado.

18. El Gobierno finlandés distingue entre un impuesto hipotético que gravara los productos importados exclusivamente por el hecho de cruzar la frontera, que sería una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, y un impuesto como el controvertido en el presente caso, que grava tanto los productos importados como los nacionales. En ambos casos, el hecho imponible es el momento en que la electricidad se introduce en la red nacional. El impuesto sobre la electricidad importada forma parte de un régimen general de tributos sobre la producción en el que el tipo del impuesto varía en función del método de producción. Sólo cuando eso no es posible el impuesto recae sobre el producto acabado. Así pues, el impuesto grava tanto la electricidad producida en Finlandia como la electricidad importada. La autoridad que recauda el impuesto es la misma. El objeto del impuesto no era, según el Gobierno de Finlandia, equiparar los precios de los productos importados y los nacionales, sino aplicar a la electricidad importada un impuesto equivalente al tipo medio del impuesto sobre la electricidad producida en Finlandia.

19. El Gobierno francés observa que la legislación controvertida forma parte de un régimen general de tributación de la energía, aplicable a la mayor parte de las fuentes de energía distintas del petróleo. A este respecto, se remite a la declaración del Tribunal en la sentencia Denkavit, [9] según la cual para que un impuesto se inscriba en el marco de un régimen de gravámenes internos, la exacción a la que esté sujeto un producto importado debe ser de tal naturaleza que se aplique el mismo impuesto a los productos nacionales que a los productos importados idénticos en la misma fase de comercialización, y el hecho imponible debe ser el mismo en

6 — Citado en la nota 5 *supra*.

7 — Punto 38.

8 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 22 de marzo de 1977, Steinike y Weinlig (78/76, Rec. p. 595), apartado 28; de 28 de enero de 1981, Kortmann (32/80, Rec. p. 251), apartado 18, y de 7 de mayo de 1987, Co-Frutta (193/85, Rec. p. 2085), apartado 9.

9 — Sentencia de 31 de mayo de 1979 (132/78, Rec. p. 1923), apartado 8.

ambos casos. El Gobierno francés considera que dichos requisitos se cumplen en el presente caso.

20. En primer lugar, la electricidad generada en Finlandia es objeto de un impuesto a la producción, lo que en la práctica equivale a gravarla cuando se introduce en la red. De hecho, esto es lo que sucede incluso con la electricidad generada a partir de fuentes distintas de la nuclear y la hidráulica: aunque en términos económicos son dichas fuentes las que soportan el impuesto, éste es, sin embargo, directamente proporcional a la cantidad de energía eléctrica obtenida de las mismas incorporada a la red. De modo similar, la electricidad importada se grava cuando llega a la red nacional. El Gobierno francés alega que no es necesario, por tanto, atribuir ningún sentido simbólico al cruce de la frontera.

21. En segundo lugar, aun cuando difieran los tipos del impuesto aplicados a la electricidad nacional e importada, no puede negarse el carácter unitario del impuesto. El impuesto se rige por la misma Ley y, aunque existen tipos diferentes, no se trata de un tipo para la producción nacional y un tipo diferente para las importaciones. Si la existencia de «tipos diferentes» significara en todo caso la existencia de «impuestos diferentes», el artículo 95 jamás se aplicaría cuando los tipos variaran; el Gobierno francés duda que esa fuera la intención de los autores del Tratado.

22. La Comisión observa que hay determinados casos fronterizos en la «zona gris» entre los artículos 9 y 12, por un lado, y el artículo 95, por otro. Está claro, a su juicio, que en el presente caso hay diferencias en la base de tributación de la electricidad importada y la nacional. Sin embargo, el hecho de que se hagan distinciones fiscales entre los productos nacionales y los importados no implica necesariamente que el artículo 95 sea inaplicable, ya que el objetivo del artículo 95 consiste precisamente en impedir toda discriminación en contra de las mercancías importadas. En consecuencia, la Comisión considera, a mi entender correctamente, que cada uno de estos casos fronterizos requiere una apreciación global que tenga en cuenta los objetivos generales y la naturaleza del régimen fiscal de que se trate y compare el alcance y los efectos que producen los regímenes aplicables a los productos importados y a los nacionales. Si las diferencias son lo bastante acusadas como para impedir una comparación directa, ello tendería a sustentar la tesis de que deben aplicarse los artículos 9 y 12.

23. La Comisión observa que el régimen de tributación de la energía en Finlandia parece ser un régimen fiscal general: la aplicación del impuesto tanto a la producción importada como a la nacional y el procedimiento de liquidación se establecen en la misma norma legal; el impuesto sobre la electricidad importada parece haberse calculado de tal modo que equivalga al tipo medio del impuesto sobre la electricidad nacional; la misma autoridad, a saber, las aduanas, supervisa la recaudación del impuesto, y todos los ingresos van destinados al Estado. Según la Comisión, las diferencias que cabe encontrar pueden justificarse por la dificultad, e incluso imposibilidad, de utilizar el método de producción como criterio determinante del tipo aplicable a la electricidad importada. La Comisión concluye que las diferencias entre el impuesto sobre la electricidad importada y el que grava la electricidad nacional no son

tan flagrantes como para poder calificar el primero de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a efectos de los artículos 9 y 12. Por otro lado, puede considerarse que el impuesto forma parte integrante del régimen general de impuestos especiales finlandés aplicable tanto a las mercancías nacionales como a las procedentes de otros Estados miembros.

24. También yo considero que se aplica el artículo 95. En cambio, Outokumpu alega que el impuesto sobre la electricidad importada es una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana y que, en cuanto tal, es contrario a los artículos 9 y 12 del Tratado. En apoyo de esta tesis, formula diversas alegaciones.

25. En primer lugar, Outokumpu hace la consideración, un tanto axiomática, de que el impuesto sobre la electricidad importada es un impuesto sobre las importaciones. Ahora bien, en mi opinión ese hecho por sí solo no puede suponer que proceda calificarlo como exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, ya que ello privaría al artículo 95 de todo sentido. Para determinar si el tributo impugnado afecta exclusivamente a las importaciones o tanto a los productos importados como a los nacionales, aunque sea con tipos diferentes, debe examinarse el marco fiscal en el que se percibe en su conjunto. [10]

26. En segundo lugar, Outokumpu se remite a la disposición de la Ley finlandesa en la que se establece que el sujeto pasivo del impuesto sobre la electricidad importada es el importador, mientras que el del impuesto sobre la electricidad producida en Finlandia es el productor. Outokumpu afirma que es evidente que de esta disposición se desprende que el impuesto sobre la electricidad importada se devenga por el hecho de cruzar una frontera entre Estados miembros. Ahora bien, en mi opinión, ese argumento no es más concluyente que el anterior: cualquier impuesto que recaiga sobre las importaciones puede considerarse devengado en razón del cruce de una frontera. Tal como señalé en mis conclusiones en el asunto Haahr Petroleum:

«En este contexto, es importante distinguir el hecho de que un tributo sea percibido en el momento de la importación de la cuestión de si grava únicamente las importaciones: conceptualmente, la primera es una cuestión diferente de la segunda. La circunstancia de que el hecho imponible de un tributo determinado sea la importación no es determinante a efectos de su calificación con arreglo a los artículos 9 a 13, por un lado, y 95, por otro; el hecho imponible del impuesto sobre el valor añadido sobre las importaciones, por ejemplo, se produce en el momento en que se importan las mercancías, pero evidentemente eso no significa que dicho impuesto sea una exacción a la importación.» [11]

27. En todo caso, el Tribunal ha mostrado su disposición a considerar que determinados

10 — Véase la sentencia Haahr Petroleum, citada en la nota 5 *supra*, apartado 25.

11 — Citado en la nota 5 *supra*, punto 43.

tributos percibidos expresamente con ocasión del paso de una frontera están comprendidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 95 y no de los artículos 9 y 12: véanse, por ejemplo, las sentencias Comisión/Italia, [12] relativa a un «recargo en frontera» que gravaba determinados aceites minerales y productos derivados importados, y Stier, [13] en la que el Tribunal declaró que tributos como el impuesto sobre el volumen de negocios controvertido en aquel asunto estaban comprendidos en el concepto de tributos internos contemplado en el artículo 95, incluso si se percibían en el momento de la importación. [14]

28. En tercer lugar, Outokumpu sostiene que, en determinados casos, el impuesto sobre la electricidad importada no se aplica a la electricidad nacional y que, por tanto, en la medida en que grava específicamente los productos importados de otro Estado miembro pero no los productos nacionales similares, constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana. Esta alegación parece tener varias facetas que se superponen entre sí que pueden agruparse en dos tesis principales.

29. Outokumpu empieza afirmando que, por lo que respecta a la electricidad generada en Finlandia a partir de fuentes distintas de la energía hidráulica y nuclear (a saber, la hulla, el gas natural, el gasóleo y la turba), ningún impuesto grava el producto acabado en cuanto tal, ya que sólo se gravan las materias primas a partir de las cuales se produce el mismo.

30. Sin embargo, ese argumento me parece errado. De la resolución de remisión se desprende claramente que lo que diferencia al impuesto percibido sobre la electricidad procedente de otras fuentes del impuesto sobre la electricidad importada y la electricidad generada en Finlandia a partir de la energía nuclear o hidráulica es la base de cálculo del tipo del impuesto. Si bien esa diferencia puede tener una importancia crucial para determinar si el impuesto es contrario al artículo 95, no puede impedir que el impuesto esté comprendido dentro del ámbito de aplicación de dicha disposición. El Tribunal ha declarado en muchas ocasiones que los tributos sobre las importaciones y la producción nacional calculados sobre bases diferentes deben ser apreciados con arreglo al artículo 95; a este respecto, tal vez proporcionen una analogía particularmente clarificadora los asuntos de las cervezas belga y luxemburguesa, [15] en los que el impuesto especial sobre la cerveza de producción nacional se calculaba tomando como base la cantidad de producto intermedio (mosto caliente) efectivamente utilizada en el proceso de fabricación, mientras que el impuesto sobre la cerveza importada se calculaba tomando como base la cantidad del producto acabado, ajustada de modo que se tuviera en cuenta la cantidad teórica de mosto que se había utilizado en la producción de la cerveza.

31. En todo caso, aun cuando efectivamente el impuesto gravara la fuente primaria de energía, eso no bastaría, por sí solo, para excluir la aplicación del artículo 95: desde muy pronto, el Tribunal declaró que el párrafo primero del artículo 95 se aplica a todos los tributos que graven efectiva y específicamente el producto nacional en todas las fases de su producción y comercialización hasta la fase en que se importe de otros

12 — Sentencia de 8 de enero de 1980 (21/79, Rec. p. 1).
13 — Sentencia de 4 de abril de 1968 (31/67, Rec. p. 347).
14 — *Idem*, p. 352.
15 — Sentencias de 26 de junio de 1991, Comisión/Luxemburgo (C-152/89, Rec. p. I-3141), y Comisión/Bélgica (C-153/89, Rec. p. I-3171).

Estados miembros. [16] Así lo reconoció Outokumpu en sus alegaciones con carácter subsidiario, en las que sostiene que el impuesto infringe el artículo 95.

32. Además, Outokumpu realiza una serie de observaciones relativas a las diferentes bases de cálculo del impuesto sobre las importaciones y sobre la producción nacional. Observa que, de la producción nacional, sólo la electricidad de origen nuclear está sujeta al tipo básico, mientras que la totalidad de la electricidad importada está sujeta a dicho tipo básico, y que la electricidad importada está sujeta al impuesto a tanto alzado, mientas que la producción nacional se grava a tipos variables con algunas exenciones de las que, en la medida en que dependen de la fuente de la energía, que no puede determinarse una vez que la electricidad llega a la red, no puede beneficiarse la electricidad importada.

33. Ese argumento es igualmente infundado. El Gobierno finlandés discute la afirmación de Outokumpu según la cual parte de la electricidad de la red se ha beneficiado de exenciones, indicando que las exenciones a la electricidad producida por generadores con una potencia de menos de 2 megavatios y a una parte de la electricidad producida a partir de turba en la práctica tan sólo afecta a electricidad producida para su consumo por el propio productor, como por ejemplo el generador de emergencia de un hospital. Sin embargo, aun cuando dicha afirmación fuera cierta, sería absurdo que un régimen fiscal que estableciera determinadas exenciones a la producción nacional no pudiera estar comprendido dentro del ámbito de aplicación del artículo 95, ya que ese tipo de regímenes son precisamente los que el artículo 95 pretende regular. En todo caso, de la jurisprudencia del Tribunal se desprende claramente que el artículo 95 se aplica en circunstancias como ésas: véanse, por ejemplo, las sentencias Schöttle [17] y Comisión/Francia. [18] El Tribunal se ha mostrado dispuesto incluso a considerar aplicable el artículo 95 en casos en que todos los productos nacionales equivalentes y las materias primas utilizadas en su producción estaban exentos. [19]

34. En cuarto lugar, Outokumpu invoca el principio, definido por el Tribunal de Justicia, según el cual para que la medida impugnada esté comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 95 y no de los artículos 9 y 12 del Tratado, debe formar parte de un régimen general de tributos internos que se aplique de manera sistemática a los productos nacionales e importados con arreglo a los mismos criterios. [20] Outokumpu cita cuatro criterios que, supuestamente, difieren dependiendo de si el impuesto especial se percibe sobre la electricidad nacional o importada, concluyendo que el impuesto es una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana y no un tributo interno a efectos del artículo 95.

35. En primer lugar, Outokumpu afirma que el hecho imponible es diferente: en el caso de la electricidad de producción nacional, es la

16 — Sentencia de 3 de abril de 1968, Mölkerei-Zentrale (28/67, Rec. pp. 211 y ss., especialmente p. 229). Cabe observar que el texto francés es algo más claro que el inglés.

17 — Sentencia de 16 de febrero de 1977 (20/76, Rec. p. 247), apartado 21.

18 — Sentencia de 7 de abril de 1987 (196/85, Rec. p. 1597), apartado 7.

19 — Sentencia Mölkerei-Zentrale, citada en la nota 17 *supra*.

20 — Sentencia de 25 de enero de 1977, Bauhuis (46/76, Rec. p. 5), apartado 11.

producción de electricidad o, con respecto a la electricidad producida de fuentes distintas de la energía nuclear o hidráulica, la utilización de materias primas, mientras que en el caso de la electricidad importada es la importación. Ahora bien, como queda indicado, a menudo el hecho imponible de un impuesto que se aplica a las importaciones es la propia importación, si bien el Tribunal ha admitido que ello no impide que un impuesto de ese tipo pueda tenerse que apreciar con arreglo al artículo 95. Es cierto que, en la sentencia Denkavit, [21] el Tribunal declaró que, para que se inscriba en un régimen general de tributos internos, el hecho imponible debe ser idéntico. Sin embargo, esa afirmación ha sido explicada más recientemente por el Tribunal del siguiente modo:

«En cuanto a la exigencia relativa a la identidad del hecho imponible del tributo, hay que precisar que, en un caso como el de autos, no puede considerarse una diferencia el hecho de que el producto importado se grave en el momento de la importación y el producto nacional en el momento de su reventa o transformación, ya que consta que, en la realidad económica, la fase de comercialización es la misma, puesto que ambas operaciones se efectúan con vistas a la utilización del producto.» [22]

36. En segundo lugar, Outokumpu afirma que el impuesto se percibe en una fase diferente: en el caso de la electricidad de producción nacional, el impuesto se percibe en la fase de producción, mientras que en el de la electricidad importada se percibe en la fase de distribución o consumo. Esta distinción parece un tanto artificial cuando se aplica a un producto de la naturaleza de la electricidad, cuya producción es forzosamente simultánea a su introducción en la red nacional. En todo caso, está claro que el hecho de que el impuesto se perciba en distintas fases de producción y comercialización no excluye la aplicación del artículo 95. [23]

37. En tercer lugar, Outokumpu sostiene que la base imponible es diferente: la electricidad de producción nacional está sujeta a tipos impositivos diferentes en función de si es de origen nuclear o hidráulico, o bien se grava únicamente a nivel de las materias primas (e incluso en este caso con tipos diferenciados), o bien no se grava en absoluto, mientas que la electricidad importada se grava aplicando un tipo único relativamente elevado, que es mayor aún si se tienen en cuenta los impuestos percibidos por el Estado de producción. Outokumpu cita una serie de asuntos (en particular, los asuntos Bresciani, [24] Denkavit, [25] United Foods y Van den Abeele, [26] y Comisión/Bélgica [27]) en apoyo de su alegación según la cual dichas diferencias son suficientes para excluir el impuesto sobre la electricidad del ámbito de aplicación del artículo 95. Todos esos asuntos se refieren a la calificación de exacciones basadas en razones de salud pública y percibidas sobre determinados productos animales importados. En todos ellos se sostuvo, sin que prosperara dicha tesis, que, por existir una exacción que gravaba un control nacional pretendidamente equivalente, las exacciones eran tributos internos a efectos del

21 — Citada en la nota 10 *supra*, apartado 8.

22 — Sentencia de 11 de junio de 1992, Sanders Adour y Guyomarc'h Orthez Nutrition animale (asuntos acumulados C-149/91 y C-150/91, Rec. p. I-3899), apartado 18. Véanse también las conclusiones del Abogado General Sr. Mischo en el asunto en el que recayó la sentencia de 19 de noviembre de 1991, Aliments Morvan (C-235/90, Rec. p. I-5419), puntos 8 a 11.

23 — Véase la sentencia Mölkerei-Zentrale, citada en la nota 17 *supra*.

24 — Sentencia de 5 de febrero de 1976 (87/75, Rec. p. 129).

25 — Citado en la nota 10 *supra*.

26 — Sentencia de 7 de abril de 1981 (132/80, Rec. p. 995).

27 — Sentencia de 20 de marzo de 1982 (314/82, Rec. p. 1543).

artículo 95, y no exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana. El asunto Bresciani se refería a una tasa sobre una inspección sanitaria obligatoria de las pieles de bovino importadas y una tasa sobre una inspección veterinaria de los animales nacionales sacrificados, cuyo principal objetivo consistía en comprobar que la carne era apta para el consumo. El asunto Denkavit se refería a un impuesto sobre la grasa de cerdo importada producida por fusión o extracción mediante solventes, así como a una tasa sobre el sacrificio de animales nacionales. El asunto United Foods y Van den Abeele se refería a tasas de inspección del pescado: la inspección del pescado capturado en aguas nacionales se llevaba a cabo en las lonjas de pescado y se refería a las normas de higiene, frescura y pureza del pescado, mientras que la inspección de los productos importados se realizaba en las oficinas de aduanas y se refería, en particular, al certificado sanitario, el modo de transporte y el estado de conservación del pescado. El asunto Comisión/Bélgica se refería a una tasa sobre los controles sanitarios efectuados con ocasión del sacrificio de las aves de corral nacionales y después del mismo, cuyo importe dependía de una serie de visitas del veterinario y del número de animales, y una exacción percibida sobre la importación de carne de ave basada en el peso.

38. En mi opinión, esos asuntos no establecen ningún principio general en el sentido de que la utilización de diferentes bases imponibles en el caso de las importaciones y en el de los productos nacionales sea un factor determinante para calificar un tributo como exacción de efecto equivalente (aunque, por supuesto, es de todo punto pertinente para la cuestión de si un tributo es contrario al artículo 95, por lo que volveré a ella en ese contexto). Las exacciones controvertidas en todos aquellos asuntos se percibían tomando una base manifiestamente diferente en el caso de las importaciones y en el de los productos nacionales, razón por la cual, a mi entender, no son comparables al impuesto sobre la electricidad controvertido en el presente caso. Dichos asuntos ilustran más bien las más que comprensibles reticencias del Tribunal de Justicia a calificar con demasiada ligereza como tributos internos tasas sobre controles sanitarios sobre las importaciones por el mero hecho de que sea posible encontrar alguna tasa nacional más o menos equivalente, y subrayan el principio según el cual, como lo expresó el Abogado General Sr. Warner en el asunto Denkavit: «para que pueda considerarse que un impuesto forma parte de un régimen general de tributos internos de un Estado miembro [...] no basta con la circunstancia de que, en virtud de otros tributos, los productos nacionales soporten una carga similar a la que grava a los productos importados». [28]

39. Por último, Outokumpu afirma que el impuesto no grava categorías de productos con independencia de su origen, ya que el tipo del impuesto y la base imponible difieren entre la electricidad producida en Finlandia y la electricidad importada. Outokumpu afirma que un tributo sólo está comprendido dentro del ámbito de aplicación del artículo 95 si la procedencia de los productos no tiene ninguna incidencia sobre el tipo de gravamen, la base imponible o las modalidades

28 — Citado en la nota 10 *supra*, p. 1939.

de percepción. Ahora bien, esta alegación se basa en una lectura equivocada de las sentencias invocadas por Outokumpu en su apoyo. Outokumpu se remite a las sentencias del Tribunal en los asuntos Co-Frutta, [29] Simba y otros [30] y OTO. [31] Ahora bien, en aquellos asuntos, al analizar el gravamen controvertido, el Tribunal se limitó a observar que el hecho de que los productos sujetos al mismo fueran de producción nacional o extranjera no parecía influir ni sobre el tipo, ni sobre la base imponible ni sobre las modalidades de percepción: no afirmó que ése fuera un requisito esencial para la aplicación del artículo 95. Sería ilógico que dicho artículo no pudiera aplicarse al ejemplo más flagrante de la irregularidad que pretende combatir, a saber, la aplicación de tipos impositivos expresamente diferentes a las importaciones y a los productos nacionales. En todo caso, desde la sentencia Haahr Petroleum [32] está claro que el artículo 95 se aplica a un impuesto de este tipo.

40. En consecuencia, no me han persuadido las diversas alegaciones de Outokumpu en el sentido de que el impuesto especial finlandés sobre la electricidad importada constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana. En mi opinión, el impuesto forma parte de un régimen general de tributos internos, por lo que su compatibilidad con el Derecho comunitario debe apreciarse a la luz del artículo 95 del Tratado.

29 — Citada en la nota 9 *supra*, apartado 12.

30 — Sentencia de 9 de junio de 1992 (asuntos acumulados C-228/90 a C-234/90, C-339/90 y C-353/90, Rec. p. I-3713), apartado 8.

31 — Sentencia de 13 de julio de 1994 (C-130/92, Rec. p. I-3281), apartado 12.

32 — Citada en la nota 5 *supra*, apartado 25.

Compatibilidad del impuesto con el artículo 95

41. El párrafo primero del artículo 95 prohíbe los tributos internos superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.

42. El Gobierno finlandés opina que el impuesto debe apreciarse con arreglo al artículo 95, pero considera que es compatible con dicha disposición. A su juicio, a falta de armonización de los correspondientes tributos, gravar la electricidad importada a un tipo medio es la única manera lógica de tratar equitativamente la electricidad importada, y forma parte de las competencias nacionales del Estado miembro.

43. Outokumpu sostiene que la Ley nº 1473/1994 es incompatible con el artículo 95, en la medida en que establece un impuesto interno sobre la electricidad que, en el caso de la electricidad producida a partir de determinadas fuentes, es mayor que el tributo que grava directa o indirectamente el producto nacional similar.

44. A estas alturas, creo que conviene mencionar la referencia que hace Outokumpu al hecho de que la electricidad importada de Suecia (que, según Outokumpu, es el único

Estado miembro que exporta electricidad directamente [33] a Finlandia) ya ha soportado un impuesto percibido por Suecia y que no es objeto de devolución a la exportación. Es evidente que el efecto acumulado de los impuestos sueco y finlandés incrementa aún más la diferencia entre los impuestos totales devengados sobre la electricidad importada producida a partir de determinadas fuentes de energía (en particular, la electricidad producida por las centrales hidroeléctricas construidas antes de 1978) y el impuesto devengado sobre la electricidad producida en Finlandia a partir de fuentes de energía equivalentes.

45. De la jurisprudencia del Tribunal se desprende claramente que el Derecho comunitario no prohíbe los efectos de doble imposición de este tipo. Aunque, como el Tribunal ha señalado, no cabe duda de que la eliminación de tales efectos es deseable en interés de la libre circulación de mercancías, ello sólo puede derivarse de la armonización de los sistemas nacionales. [34] Por tanto, no puede considerarse que el aumento de la diferencia atribuible a la imposición previa de tributos suecos tenga un efecto discriminatorio. Además, cabe observar que los artículos 95 a 98 se basan en el principio de tributación en destino, es decir, que los productos son gravados por el país de importación. En aplicación de ese principio, Suecia podría devolver legalmente a la exportación los impuestos soportados por la electricidad producida en Suecia (véase el artículo 96).

46. El Gobierno francés, aun reconociendo que resulta difícil, e incluso imposible, determinar cómo se ha producido la electricidad importada, considera que el régimen finlandés es contrario al artículo 95, ya que puede discriminar en contra de la electricidad importada de otros Estados miembros, al poderse gravar dicha electricidad a un tipo más elevado que la misma cantidad de electricidad generada en Finlandia a partir de las mismas fuentes.

47. La Comisión, que concluyó asimismo que el régimen fiscal es incompatible con el artículo 95, se refiere además al hecho de que la electricidad generada en Finlandia a partir de determinadas fuentes disfruta, en algunas circunstancias, de una exención del impuesto.

48. El Tribunal ha declarado, en toda una serie de sentencias, que se produce una infracción del párrafo primero del artículo 95 cuando el tributo que grava el producto importado y el que grava el producto nacional similar se calculan de modo diferente y con arreglo a modalidades diferentes que den lugar, aunque sólo sea en ciertos casos, a una tributación más elevada por parte del producto importado. [35] Así, el Tribunal ha

33 — Con todo, es posible que parte de dicha electricidad tenga su origen en Dinamarca. Rusia es el otro gran exportador de electricidad a Finlandia.

34 — Sentencia de 29 de junio de 1978, Larsen (142/77, Rec. p. 1543), apartados 32 a 36.

35 — Sentencias de 17 de febrero de 1976, Rewe (45/75, Rec. p. 181), apaartado 17; de 22 de junio de 1976, Bobie (127/75, Rec. p. 1079), apartado 3; Comisión/Luxemburgo, citada en la nota 16 *supra*, apartado 20; Comisión/Bélgica, citada en la nota 16 *supra*, apartado 12, y de 12 de mayo de 1992, Comisión/Grecia (C-327/90, Rec. p. I-3033), apartado 12. Véanse también mis conclusiones en los asuntos Comisión/Luxemburgo y Bélgica/Luxemburgo, citados en la nota 16 *supra*, punto 26.

declarado incompatibles con el artículo 95 regímenes que imponen un tributo escalonado sobre la producción nacional y un tributo a tanto alzado sobre las importaciones, [36] un impuesto sobre la producción nacional basado en el cálculo de la merma efectivamente producida en el proceso de fabricación y un impuesto sobre las importaciones que presume un porcentaje de merma fijo, [37] y un impuesto sobre la producción nacional basado en el precio efectivo al por mayor y un impuesto sobre las importaciones sujeto a un incremento a tanto alzado de la base imponible. [38]

49. Dado que la estructura del impuesto especial sobre la electricidad finlandés controvertido entraña la posibilidad de que la electricidad importada producida a partir de una determinada fuente soporte un tipo impositivo más elevado que la electricidad producida en Finlandia a partir de una fuente equivalente, con arreglo al principio establecido en dichas sentencias el impuesto es, a primera vista, contrario al párrafo primero del artículo 95. Por supuesto, no sucedería lo mismo si pudiera demostrarse que toda la electricidad importada procede de las mismas fuentes que la producida en Finlandia que está gravada con un impuesto igual o superior al impuesto a tanto alzado percibido sobre las importaciones: si, por ejemplo, toda la electricidad importada se generara a partir de energía nuclear, el impuesto total de 2,2 p/kWh que soportaría sería inferior al impuesto total de 2,4 p/kWh que soporta la electricidad generada a partir de energía nuclear en Finlandia. Ahora bien, puesto que existe acuerdo entre las partes en que no es posible determinar el método de producción de la electricidad importada, hay que suponer que, al menos en algunos casos, el impuesto soportado por la electricidad importada es superior al soportado por la electricidad nacional producida a partir de fuentes equivalentes. [39]

50. No obstante, el Gobierno finlandés alega que esta estructura fiscal está justificada por razones medioambientales. A este respecto, se remite a la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual el Derecho comunitario no restringe, en el estado actual de su evolución, la libertad de cada Estado miembro de establecer un sistema diferenciado de tributación para algunos productos, aunque sean similares en el sentido del artículo 95 del Tratado, en función de criterios objetivos, tales como la naturaleza de las materias primas utilizadas o los procedimientos de producción aplicados, y que tales diferencias son compatibles con el Derecho comunitario si persiguen objetivos de política económica compatibles, a su vez, con las prescripciones del Tratado y del Derecho derivado. [40] El Gobierno finlandés sugiere que, a la luz del artículo 130 R del Tratado, en el que se exponen los objetivos de la política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente, entre dichos criterios están las consideraciones medioambientales. En su opinión, la diferenciación en la tributación de la electricidad en función de la fuente de energía a partir de la que se ha producido

36 — Sentencias Rewe y Bobie, citadas en la nota 36 *supra*.

37 — Sentencias Comisión/Luxemburgo y Comisión/Bélgica, citadas en la nota 16 *supra*.

38 — Sentencia Comisión/Grecia, citada en la nota 36 *supra*.

39 — Véanse las sentencias Comisión/Luxemburgo, citada en la nota 16 *supra*, apartado 25; Comisión/Bélgica, citada en la nota 16 *supra*, apartado 16, y Comisión/Grecia, citada en la nota 36 *supra*, apartado 20.

40 — Véase, por ejemplo, la sentencia Comisión/Francia, citada en la nota 19 *supra*, apartado 6.

constituye el único método viable de conciliar las consideraciones medioambientales con la tributación de la electricidad.

51. Si bien es cierto que el Tribunal de Justicia ha reconocido que los regímenes fiscales diferenciados pueden estar justificados por criterios objetivos, siempre ha matizado dicha afirmación con la exigencia de que, para ser compatible con el Derecho comunitario, sus modalidades de aplicación deben evitar toda discriminación, directa o indirecta, con respecto a las importaciones procedentes de otros Estados miembros, así como cualquier forma de protección de producciones nacionales contra la competencia. [41] Incluso cuando el gravamen diferenciado persigue fines sociales o económicos legítimos (y el Tribunal admitió implícitamente, antes incluso de la introducción del artículo 130 R en el Tratado, que las consideraciones ecológicas podían ser un fin legítimo), [42] el principio fundamental de no discriminación exige que la incidencia fiscal sea neutral, de modo que las ventajas fiscales, bajo la forma de exenciones o reducciones de impuestos, deben extenderse también a los productos importados que cumplan los mismos requisitos que las producciones nacionales favorecidas. [43]

52. Cabe observar que un Estado miembro que desee mantener tipos impositivos diferenciados basados en criterios objetivos tales como, en el presente caso, el método de producción, tiene derecho a exigir al importador, siempre que ello sea posible, pruebas concluyentes de que se han cumplido dichos criterios, siempre y cuando los requisitos de prueba no sean más severos para los productos importados que para los productos nacionales similares o sean desproporcionados en relación con el fin perseguido, que es el de la eliminación del riesgo de fraude. [44]

53. Ahora bien, cuando eso no es posible, un sistema que aplica gravámenes diferenciados en función del método de producción a las producciones nacionales y un impuesto a tanto alzado a las importaciones no puede, en el estado actual de la jurisprudencia, justificarse por las dificultades prácticas para distinguir las importaciones que satisfacen los diferentes criterios. En la sentencia Rewe, [45] el Tribunal declaró lo siguiente:

«[...] contra esta afirmación no se puede alegar que si el producto importado se grava a tanto alzado, mientras que el producto nacional se grava aplicando escalas regresivas o progresivas, es porque, en el primer caso, no se pueden efectuar las necesarias verificaciones;

41 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 15 de marzo de 1983, Comisión/Italia (319/81, Rec. p. 601), apartado 13, y de 4 de marzo de 1986, Comisión/Dinamarca (106/84, Rec. p. 833), apartado 22.

42 — Sentencia de 8 de enero de 1980, Comisión/Italia (21/79, Rec. p. 1).

43 — Sentencias Comisión/Italia, citada en la nota 43 *supra*, apartados 14 y 15, y Comisión/Francia, citada en la nota 19 *supra*, apartado 7.

44 — Sentencias Comisión/Italia, citada en la nota 43 *supra*, apartados 20 y 21, y Comisión/Francia, citada en la nota 19 *supra*, apartados 14 y 15.

45 — Citada en la nota 36 *supra*.

[...] en efecto, si resultara imposible establecer tributos igualmente regresivos o progresivos para los productos interiores e importados, siempre podrían gravarse ambos con un mismo tributo a tanto alzado o fijo, con el fin de respetar la prohibición de discriminación enunciada en el artículo 95». [46]

54. Por tanto, si en el caso de autos no es posible, en la práctica, que el importador demuestre el método de producción de la electricidad, parece que el Estado miembro importador sólo tiene una opción: debe gravar las importaciones al tipo mínimo aplicable a la producción nacional. Basándose en la anterior jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un régimen de tributación de las fuentes de energía en el que el impuesto sobre la electricidad importada sea, aunque sólo sea en ciertos casos, superior al impuesto sobre la electricidad de producción nacional, parecería contrario al párrafo primero del artículo 95.

55. Sin embargo, el caso de autos presenta ciertos elementos que no concurrían en ninguna de las decisiones del Tribunal de Justicia antes citadas, y que suscitan la cuestión de si los principios enunciados hasta ahora pueden extenderse al presente caso.

56. En primer lugar, sobre todo, parecen existir razones imperiosas que justifican el régimen fiscal controvertido en el presente caso: al parecer, la diferenciación de los tipos aplicados a la electricidad nacional tenía por objeto favorecer la electricidad producida por métodos menos perjudiciales para el medio ambiente con respecto a la producida por métodos más perjudiciales. La alegación del Gobierno finlandés en ese sentido se ve confirmada por la estructura de los tipos impositivos, que van desde unos tipos impositivos muy elevados sobre la electricidad producida a partir de gasóleo pesado y hulla a unos tipos impositivos muy bajos sobre la energía hidroeléctrica. Evidentemente, la fijación de un tipo medio para las importaciones no incidirá en el impacto medioambiental de la electricidad importada en el país en que se ha producido, pero parece que pretendía equivaler al tipo medio aplicable a la producción nacional, y permitir así a Finlandia mantener sus tipos impositivos sobre la producción nacional motivados por consideraciones medioambientales. Hasta ahora, el Tribunal de Justicia no ha considerado directamente, en sus decisiones sobre el artículo 95, la posición de las consideraciones medioambientales como principal motivo subyacente en unos tipos impositivos diferenciados. Aunque ese tipo de consideraciones explicaban en parte el tratamiento fiscalmente favorable de que se beneficiaban los productos petrolíferos reciclados en el asunto Comisión/Italia, [47] el Tribunal no abordó esta cuestión. Con todo, sí fue analizada por el Abogado General Sr. Mayras en sus conclusiones en aquel asunto. Tras haber llegado a la conclusión preliminar de que las discrepancias entre las legislaciones nacionales podían dar lugar a disparidades en la tributación de los lubricantes reciclados de origen nacional y los productos similares importados, prosiguió del siguiente modo: «No obstante, la eliminación de estas disparidades no debe llegar en ningún caso a poner en peligro la protección del medio ambiente.» [48]

46 — Apartado 15 de la sentencia. Véase también la sentencia Comisión/Grecia, citada en la nota 36 *supra*, apartado 24.

47 — Citado en la nota 43 *supra*.

48 — Página 21.

57. Con posterioridad a dicho asunto y a otras sentencias del Tribunal de Justicia sobre el artículo 95, los Tratados han sido modificados con el fin de dar mayor importancia a los objetivos en materia de medio ambiente. Así, en el Preámbulo del Tratado de la Unión Europea se hace referencia a la determinación de los Estados miembros a promover el progreso social y económico dentro del fortalecimiento de la protección del medio ambiente. [49] En el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, modificado por el Tratado de la Unión Europea, se afirma que la Comunidad tendrá por misión, entre otras, promover un crecimiento económico sostenible que respete el medio ambiente [50] y que una de sus actividades será una política en el ámbito del medio ambiente. [51] El artículo 130 R, antes citado, está dedicado a la política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente y en él se establece, en particular, que la protección del medio ambiente debe integrarse en la definición y la realización de las demás políticas de la Comunidad. [52] Tal como comentó el Abogado General Sr. Fennelly en un asunto reciente, las facultades y responsabilidades de la Comunidad de garantizar la conservación del medio ambiente son, en principio, el complemento ineludible de sus facultades y responsabilidades relativas a la legislación en materia de actividad económica. [53]

58. En el ámbito específico de la política en materia de electricidad, la importancia atribuida por el Consejo a la incidencia medioambiental de los métodos de producción se pone de relieve en la exposición de motivos de la Directiva 90/547/CEE del Consejo, de 29 de octubre de 1990, relativa al tránsito de electricidad por las grandes redes, [54] en la que se afirma lo siguiente:

«[...] la política energética, aún más que todas las demás medidas encaminadas a la realización del mercado interior, no debe llevarse a cabo únicamente con la perspectiva de reducir los costes y de [mantener] la competencia, sino que debe también tener en cuenta la necesidad de garantizar la seguridad del suministro y la compatibilidad con el medio ambiente de los métodos de producción de energía;

[...] para alcanzar dicho objetivo conviene tener en cuenta las características particulares del sector eléctrico». [55]

59. Un elemento adicional del caso de autos se deriva del hecho de que la electricidad, como se ha indicado, es un producto atípico que no puede asimilarse fácilmente a otros productos y mercancías. Puesto que no es posible almacenarla, su producción es simultánea a su introducción en la red y, por ende, a su disponibilidad para el consumo. Por esa razón, las partes están de acuerdo en que no sólo es difícil, sino imposible, identificar la fuente y, por tanto, el método de producción de la electricidad importada. Por tanto, tal

49 — Séptimo considerando del Preámbulo.

50 — Artículo 2.

51 — Letra k) del artículo 3.

52 — Tercera frase del apartado 2 del artículo 130 R.

53 — Conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia de 11 de julio de 1996, Royal Society for the Protection of Birds (C-44/95, Rec. p. I-3805), punto 45.

54 — DO L 313, p. 30.

55 — Considerandos cuarto y quinto.

vez no sea apropiado aplicar a la electricidad los principios desarrollados en asuntos relativos a mercancías como el alcohol, el petróleo y la cerveza, cuya fuente es menos esquiva.

60. La jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia puede entenderse en el sentido de que un régimen impositivo en el que se aplican tipos diferenciados a la producción nacional, mientras que se aplica la media de dichos tipos a las importaciones equivalentes, no puede ser en ningún caso compatible con el artículo 95 del Tratado, ya que la aplicación a las importaciones de un tipo impositivo constituido por la media de los tipos diferenciados aplicados a la producción nacional supondrá que algunas importaciones se graven a un tipo superior que los productos nacionales equivalentes. [56] Esa conclusión inequívoca parece inapropiada cuando las importaciones forman, como en el caso de la electricidad, un todo indisociable, de modo que no puede demostrarse ni siquiera encontrarse un ejemplo concreto de carga tributaria superior. En particular, cuando, como sucede en el caso de autos, los tipos diferenciados sobre la producción nacional se basan en los diferentes métodos de producción y es imposible determinar el método de producción de las importaciones o siquiera identificar las que proceden de un determinado productor, una aplicación estricta de la anterior jurisprudencia del Tribunal significaría, en la práctica, que los Estados miembros nunca podrían someter su producción nacional a tipos diferenciados.

61. Fue, de modo similar, la falta de una alternativa viable la que llevó a los autores del Tratado a establecer, en el artículo 97, que los Estados miembros que perciban impuestos sobre el volumen de negocios con arreglo al sistema de imposición acumulada en cascada pudieran proceder a la fijación de tipos medios por producto o grupos de productos siempre que respetaran los principios enunciados en los artículos 95 y 96. Es cierto que la amplia aplicación de los impuestos sobre el volumen de negocios a una gran cantidad de categorías de bienes y servicios supuso que, en última instancia, se considerara que la utilización de tipos medios no era una solución satisfactoria, lo que dio lugar a que los sistemas de imposición cumulativa en cascada acabaran siendo sustituidos por el legislador comunitario por el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, los problemas que se plantean en relación con la electricidad son mucho más específicos, debido a las características particulares del producto. Me parece que sería desproporcionado privar a los Estados miembros, a falta de normas comunitarias en la materia, de toda posibilidad de utilizar un sistema de imposición diferenciada para promover objetivos de política medioambiental en relación con la producción de electricidad, habida cuenta de que unos tipos medios bien calculados no tienen por qué constituir una restricción general a la importación, que cualquier discriminación en casos concretos es supuesta y no cuantificable, y que no parece existir ningún otro medio de alcanzar el objetivo medioambiental.

62. No obstante, para que un impuesto a tanto alzado sobre las importaciones sea admisible en tales circunstancias, el tipo medio debe haberse calculado correctamente. En particular, debe haberse aplicado una ponderación que refleje con exactitud la gama de productos nacionales sujetos al impuesto diferenciado; además, esta ponderación debe revisarse periódicamente a la luz de los cambios de la estructura de producción. La tabla proporcionada por el Gobierno finlandés (reproducida en el punto

56 — Véanse los asuntos citados en la nota 40 *supra*.

9 *supra)* indica que el tipo de 22 FMK/MWh que grava la electricidad importada representa efectivamente la media de los tipos impositivos aplicados a la electricidad nacional de diferentes fuentes, ponderada de acuerdo con la cantidad obtenida de cada fuente (bajo el supuesto de que las cifras ofrecidas como porcentajes de la producción nacional son efectivamente porcentajes del consumo nacional):

Fuente de electricidad	*A FMK/MWh*	*B Porcentaje de la producción*	*A X B*
Gasóleo pesado	43	2 %	86
Hulla	43	19 %	817
Turba	9	8 %	72
Gas natural	15	9 %	135
Nuclear	24	27 %	648
Hidráulica	4	17 %	68
		82 %	1826
Tipo medio ponderado aplicable a la producción nacional (excluido el 8 % de la producción nacional exenta del impuesto)			$\frac{1826}{82} = 22{,}27$
Tipo impositivo aplicado a las importaciones (que suponen el 10 % del consumo)			22

Con arreglo a estas cifras, el impuesto que grava la electricidad importada es aproximadamente la mitad del que grava la electricidad nacional producida a partir de gasóleo pesado y hulla

[que suponen el 23 % $\left(\frac{2\% + 19\ \%}{90\ \%}\right)$

de la producción nacional]

y ligeramente menos que el que grava la electricidad nacional producida a partir de energía nuclear

[que supone el 30 % $\left(\frac{27\ \%}{90\ \%}\right)$

de la producción nacional].

63. Sin embargo, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar la exactitud de las cifras aportadas por el Gobierno finlandés y el tipo medio resultante que puede imponerse legalmente sobre las importaciones. Cabe observar que Outokumpu presenta unas cifras ligeramente diferentes. Además, parece que el tipo medio de 22 FMK/MWh no tiene en cuenta las categorías de electricidad exentas del impuesto (incluida la electricidad producida a partir de determinados residuos industriales y por generadores con una potencia inferior a dos megavatios). De ser así, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar si dicha electricidad está en relación de competencia con la electricidad importada. Eso es lo que sucedería si se introdujera en la red nacional.

64. A la luz de todas las consideraciones precedentes, concluyo que, si el tipo medio aplicado a las importaciones ha sido correctamente calculado, no debe considerarse que un régimen fiscal de la electricidad como el controvertido en el presente caso infringe el artículo 95.

Conclusión

65. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas por el Uudenmaan lääninoikeus:

«1) Un régimen fiscal nacional de la electricidad en virtud del cual la electricidad de producción nacional está sujeta a un impuesto especial con tipos diferenciados en función, fundamentalmente, del método de producción, mientras que la electricidad importada está sujeta, independientemente del método de producción de la misma, a un impuesto a tanto alzado equivalente a la media de todos los tipos aplicables a la producción nacional, no constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a efectos de los artículos 9 y 12 del Tratado CE, sino un tributo interno a efectos del artículo 95 del Tratado.

2) El artículo 95 del Tratado no se opone a un régimen fiscal nacional de la electricidad en virtud del cual la electricidad de producción nacional está sujeta a un impuesto especial con tipos diferenciados en función, fundamentalmente, del método de producción con objeto de favorecer los métodos de producción menos perjudiciales para el medio ambiente, mientras que la electricidad importada, cuyo método de producción es imposible determinar, está sujeta a un impuesto a tanto alzado equivalente a la media debidamente ponderada de todos los tipos aplicables a la producción nacional.»