

La fiscalité environnementale à l'épreuve du droit du marché intérieur. De l'imposition différenciée de l'énergie renouvelable à celle des terres contaminées

Nicolas DE SADELEER

*Professeur à l'Université Saint-Louis, chaire Jean Monnet,
Professeur invité à l'Université catholique de Louvain*

Introduction

1. Jusqu'à l'éclosion de la crise financière et budgétaire, l'éco-fiscalité a eu le vent en poupe. L'Union européenne encourage en effet le recours aux instruments économiques – tels que la fiscalité indirecte, les aides ciblées ou les droits d'émission négociables – au motif « que ces instruments constituent un moyen flexible et avec un rapport coût-efficacité positif permettant d'atteindre des objectifs stratégiques donnés » et en raison de « leur capacité à corriger les défaillances du marché avec un rapport coût-efficacité positif »¹. Au demeurant, la Commission européenne encourage « une réforme de la fiscalité environnementale consistant à alléger les taxes grevant la qualité de la vie (par exemple les charges fiscales pesant sur le travail) pour renforcer celles qui, au contraire, l'améliorent (par exemple les taxes sur les activités nocives pour l'environnement, telles que l'utilisation des ressources ou la pollution) »².

Or, selon certaines critiques, les mesures nationales ou régionales de protection de l'environnement, notamment de nature fiscale, masqueraient des velléités d'une politique néo-protectionniste. La volonté de garantir une meilleure protection du milieu en taxant l'importation des

¹ Commission européenne, *Livre vert sur les instruments fondés sur le marché en faveur de l'environnement et des objectifs politiques connexes*, COM(2007) 140 final, pp. 1-3.

² *Ibid.*, p. 5.

produits générateurs de nuisances ne constitue-t-elle pas un alibi particulièrement crédible permettant de renforcer la position concurrentielle des industries nationales ? Une telle stratégie ne s'avère-t-elle pas d'autant plus insidieuse lorsque les impositions sont indistinctement applicables aux produits nationaux comme aux produits importés ? Les mesures nationales visant à protéger l'environnement doivent-elles alors céder le pas devant les libertés de faire circuler les marchandises et les services, qui constituent, aux yeux de la Cour de justice et de la grande majorité des commentateurs du traité, un des fers de lance de la construction européenne ?

2. La compatibilité des mesures fiscales adoptées par les États membres en vue d'améliorer la protection de l'environnement et les libertés économiques consacrées par les traités fondateurs peut être appréhendée sous deux angles distincts : l'application directe des libertés de circuler et, de manière complémentaire, l'harmonisation positive.

Tout d'abord, il se peut que le pouvoir des États membres d'adopter des régimes d'éco-fiscalité se trouve encadré par des règles d'harmonisation adoptées par les institutions dans le cadre tracé par le droit primaire. En effet, il est possible pour le législateur de l'UE d'harmoniser les régimes fiscaux soit sur la base de l'article 113 TFUE, soit de l'article 192, § 2, a) TFUE, conformément à une procédure législative spéciale. Dans l'hypothèse d'une telle harmonisation, la marge de manœuvre des autorités nationales est restreinte en raison du degré d'approfondissement de l'harmonisation.

Or, malgré l'harmonisation croissante des règles techniques (régimes d'autorisation, d'enregistrement, de surveillance, de contrôle, de planification, etc.)³, le législateur de l'UE n'est pas parvenu jusqu'à présent à harmoniser la fiscalité environnementale. En effet, à quelques exceptions près, il n'y a jamais eu de véritable politique d'harmonisation de la fiscalité environnementale⁴.

3. On en veut pour preuve les directives suivantes qui n'imposent pas un cadre fiscal contraignant, mais qui se contentent d'autoriser, voire d'inviter les États membres à recourir à des régimes de taxation différenciée en raison des impacts environnementaux de certaines catégories de produits.

³ V. N. DE SADELEER, *Commentaire Mégret. Environnement et marché intérieur*, Bruxelles, ULB, 2010, pp. 117-336.

⁴ Voy. la tentative avortée de la Commission européenne de proposer un régime d'harmonisation concernant la taxation de l'énergie en fonction de son impact sur le changement climatique (COM (95) 172 du 12 mai 1995). Voy. aussi L. KRÄMER, *EC Environmental Law*, Londres, Thomson, 2007, 6^e éd., pp. 191-192.

La directive-cadre 2000/60/CE établissant un cadre pour une politique communautaire dans le domaine de l'eau⁵ promeut l'utilisation de la tarification et de redevances pour inciter les usagers à utiliser les ressources en eau d'une manière plus durable et pour recouvrer les coûts des services de l'eau par secteur économique⁶.

La directive 2003/96/CE restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité⁷ autorise les États membres à octroyer des avantages fiscaux - exonérations totales ou partielles ou des réductions du niveau de taxation - aux entreprises qui prennent des mesures spécifiques de réduction de leurs émissions polluantes en rapport avec les produits suivants :

- a) les produits imposables utilisés sous contrôle fiscal dans le cadre de projets pilotes visant au développement technologique de produits moins polluants, ou en ce qui concerne les combustibles ou carburants provenant de ressources renouvelables ;
- b) l'électricité :
 - d'origine solaire, éolienne, houlomotrice, marémotrice ou géothermique,
 - d'origine hydraulique produite dans des installations hydroélectriques,
 - produite à partir de la biomasse ou de produits issus de la biomasse,
 - produite à partir de méthane dégagé par des mines de charbon abandonnées,
 - produite au moyen de piles à combustible ;
- c) les produits énergétiques et à l'électricité utilisés pour la production combinée de chaleur et d'énergie ;
- d) l'électricité issue de la production combinée de chaleur et d'énergie, à condition que les générateurs combinés soient respectueux de l'environnement. [...]
- e) les produits énergétiques et à l'électricité utilisés pour le transport de personnes et de marchandises par train, métro, tram et trolleybus.

Par ailleurs, la directive 1999/62/CE du Parlement européen et du Conseil, du 17 juin 1999, relative à la taxation des poids lourds pour

⁵ J.O., L 327, 22 décembre 2000, p. 1. Voy. l'article 9.

⁶ Communication de la Commission du 26 juillet 2000, *Tarification et gestion durable des ressources en eau* (COM (2000) 477).

⁷ J.O., L 283, 31 octobre 2003, p. 51. Voy. l'article 15, § 1^{er}.

l'utilisation de certaines infrastructures⁸, telle que modifiée par la directive 2006/38/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006⁹ consacre les principe de « l'utilisateur payeur » et celui du « pollueur payeur », en autorisant les États membres de faire varier les péages selon les performances environnementales des véhicules, dans le dessein d'encourager des modalités de transport durables¹⁰.

4. Ce survol souligne la nature particulièrement timorée de l'harmonisation dans cette matière. Aussi, en l'absence d'harmonisation, les États membres sont-ils en droit de taxer les produits comme ils l'entendent aux taux qu'ils estiment idoines. Au demeurant, dans son arrêt *Futura Immobiliare*, la Cour de justice a souligné « que, en la matière et en l'état actuel du droit communautaire, les autorités nationales compétentes disposent d'une large marge d'appréciation en ce qui concerne la détermination des modalités de calcul » d'une taxe sur les déchets¹¹.

Plusieurs facteurs accentuent la disparité des régimes de fiscalité concernant d'une manière ou d'une autre l'environnement. Ainsi, même si dans certains États membres les écotaxes ont progressivement revêtu, conformément au principe du pollueur-payeur, une dimension préventive¹², il n'en demeure pas moins que la logique redistributive continue à l'emporter dans le chef de la majorité des États¹³. Qui plus est, les craintes en termes de perte de compétitivité expliquent la réticence de certains États à recourir davantage à ce type de fiscalité¹⁴. Il en résulte que les politiques fiscales en matière de protection de l'environnement, que ce soit pour les redevables, l'assiette de la taxe, les taux d'imposition, les modalités de perception, les régimes d'exemption, varient de manière significative d'un État membre à un autre. L'importance accordée à la fiscalité écologique

8 J.O., L 187, 20 juillet 1999, p. 42.

9 J.O., L 157, 9 juin 2006, p. 8.

10 Préambule, 2^e considérant. Voy. les articles 2, b) ii et 9, § 1 bis, b).

11 CJ, 16 juillet 2009, aff. C-254/08, *Futura Immobiliare*, Rec. I-6955, point 55.

12 P. BILLET, « La fiscalité des déchets ménagers : la voie de l'incitation », *R.F.F.P.*, 2011, n° 114, pp. 115-125 ; J. BALLY et N. NÄGELI, « L'exemple suisse de la taxe sur le CO₂ et de la redevance poids lourds liée aux prestations », *R.F.F.P.*, 2011, n° 114, pp. 127-134.

13 ECOTEC, *Study on Environmental Taxes and Charges in the EU and its Member States*, Bruxelles, 2008. Voy. aussi G. SAINTENY, « La dimension fiscale des politiques environnementales en France », *Revue française de finances publiques*, 2011, n° 114, pp. 85-88. On notera que la Commission estime qu'il incombe aux États membres de trouver « le juste équilibre entre les mesures incitatives et les mesures dissuasives dans leur système fiscal tout en respectant globalement les contraintes budgétaires et l'impératif de neutralité budgétaire ». Cf. Commission européenne, *Livre vert sur les instruments fondés sur le marché en faveur de l'environnement et des objectifs politiques connexes*, COM (2007) 140 final, p. 6.

14 Agence européenne de l'environnement, *Environmental taxes : Recent Developments in Tools for Integration*, Copenhague, EEA, 2000, p. 10.

varie en effet sensiblement d'un État à l'autre. Alors qu'en 2006 ces taxes représentaient plus de 10% de l'imposition fiscale au Danemark et aux Pays-Bas, elles ne représentaient en revanche que 6% de la pression fiscale en Belgique, en Espagne, en France, en Suède, ainsi qu'en Autriche¹⁵.

Il n'en demeure pas moins que ces régimes fiscaux divergents sont susceptibles d'entraver la libre circulation des marchandises et des services, même si elles n'introduisent aucune différence de traitement entre les produits nationaux et importés.

5. On le sait, l'autonomie fiscale des États membres est loin d'être absolue. À défaut de régimes d'harmonisation, les dispositions du TFUE consacrant la liberté de faire circuler librement ses marchandises (articles 28, 34, 35 et 110 TFUE) et des services (article 56 TFUE) trouvent en effet pleinement à s'appliquer aux régimes fiscaux. Si ces dispositions ont des points communs, il n'en demeure pas moins que celles consacrées à la fiscalité indirecte présentent des spécificités eu égard au rôle rempli par l'impôt et du fait que la fiscalité relève d'une large mesure de la souveraineté étatique¹⁶.

Vecteurs centripètes au service du marché intérieur, ces dispositions agissent de manière négative en interdisant aux États membres d'établir entre eux des restrictions à la libre circulation. Veillant à ce que la fiscalité ne soit pas utilisée à des fins protectionnistes, plusieurs dispositions du TFUE sont, en effet, susceptibles de restreindre l'adoption d'instruments fiscaux adoptés en vue de protéger l'environnement.

À cela, il convient d'ajouter que le régime du marché intérieur est particulièrement ardu en raison de son éclatement dans des catégories juridiques distinctes : à chaque type d'entraves à la libre circulation des marchandises et des services correspond une prohibition répondant à des règles bien précises. Ces différents régimes sont, au demeurant, exclusifs les uns des autres. Comme la qualification de la mesure nationale est essentielle pour l'application du régime d'interdiction communautaire et des dérogations afférentes, celles qui sont destinées à protéger l'environnement, d'un caractère nouveau, soulèvent d'incessantes guerres de frontières. Enfin, alors que pour plusieurs domaines, les États membres conservent une certaine autonomie (en vertu de l'article 36 TFUE, par exemple), pour d'autres, ils sont tenus purement et simplement de supprimer leur régime. Tel est notamment le cas des taxes d'effet équivalant à des droits de douane condamnés par l'article 30 TFUE.

¹⁵ Communication de la Commission européenne, *Environment Policy Review*, COM(2009) 304, 55.

¹⁶ A. MAITROT de la MOTTE, « L'entrave fiscale », in L. AZOULAI (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 97.

Confronté à une mesure fiscale, le praticien devra d'abord se demander si celle-ci est à la source d'une entrave fiscale équivalant à un droit de douane ou constituant une imposition intérieure discriminatoire (soit les articles 28 et 30 TFUE, soit les articles 110 et 111 TFUE). Il lui faudra également contrôler s'il ne s'agit pas éventuellement d'une entrave technique restreignant quantitativement les importations ou les exportations (articles 34 et 35 TFUE)¹⁷. Il devra aussi vérifier si la taxe litigieuse est susceptible de violer l'article 56 TFUE consacrant la libre circulation des services¹⁸. En outre, il devra également examiner si l'affectation du produit de la taxe ou de la redevance ne constitue pas une aide d'État au sens de l'article 107 TFUE¹⁹.

En raison du caractère autonome de l'ordre juridique de l'Union, il ne devra pas s'embarrasser de la qualification donnée par le législateur national, celle-ci n'ayant aucune incidence sur la qualification donnée par le droit primaire. Dès qu'une mesure adoptée par un État membre contrevient à l'une des règles précitées, elle est contraire au traité quand bien même elle serait compatible avec d'autres de ses dispositions.

6. À la différence des restrictions quantitatives aux échanges résultant de l'application de réglementations nationales, régionales ou locales concernant la protection de l'environnement, problématique à propos de laquelle la Cour de justice a souvent eu l'occasion de se prononcer²⁰, les difficultés relatives aux incidences de la fiscalité en matière d'environnement sur le commerce intracommunautaire n'ont été que trop rarement abordées par la Cour de justice et par la doctrine²¹.

Elles n'en présentent pas moins une importance pratique certaine en raison du risque de conflit potentiel entre les nouveaux mécanismes d'éco-fiscalité — en voie d'être généralisés par l'impulsion donnée récemment à la lutte contre le réchauffement climatique — et les règles de droit primaire garantissant le libre-échange intra-communautaire des marchan-

17 Une mesure nationale peut être appréciée à la fois en tant que mesure pécuniaire et relever de l'article 30 TFUE et en tant que mesure technique relevant du domaine de l'article 34 TFUE. Voy. CJ, 8 novembre 2007, *Escalier et Bonarel*, C-260/06 et C-261/06, *Rec.*, p. I-9717, points 22 à 52.

18 CJ, 8 novembre 2007, *Stadtgemeinde Frohnleiten*, C-221/06, *Rec.*, p. I-9643, points 39-47.

19 Voy. la troisième section de ce chapitre.

20 Voy., N. DE SADELEER, *Commentaire Mégret*, *op. cit.*, pp. 363-412.

21 N. DE SADELEER, *Commentaire Mégret*, *op. cit.*, pp. 343-361 ; *Ibid.* « Incidence des régimes d'interdiction des entraves tarifaires de l'UE sur l'écofiscabilité des États membres », *R.F.F.P.*, 2011, n° 114, pp. 55-72.

dises. En outre, la reconnaissance du principe du pollueur-payeur²² tant dans les ordres juridiques nationaux qu'en droit de l'Union²³ devrait inciter les États membres à recourir avec une plus grande assiduité aux instruments fiscaux en vue d'assainir les pollutions, d'influencer le comportement de leurs producteurs et de leurs consommateurs, en taxant les produits générateurs de nuisances ou en accordant des allègements fiscaux à des produits moins nocifs²⁴.

7. Eu égard à l'enchevêtrement entre le droit primaire et le droit secondaire, nous avons adopté le plan suivant.

22 Le principe du pollueur-payeur est, conformément à l'article 192, paragraphe 2, TFUE, un des principes fondamentaux de la politique communautaire de l'environnement. Ce principe requiert que les frais qu'engendrent les pollutions soient à mis à la charge des personnes responsables de la pollution (Conclusions de l'avocat général Jacobs du 30 avril 2002, *GEMO*, aff. C-126/01, *Rec.* 2003, p. I-13769, point 60). C'est la raison pour laquelle la Cour a jugé que le principe du pollueur-payeur était une expression du principe de proportionnalité (CJ, 29 avril 1999, *Standley e.a.*, aff. C-293/97, *Rec.* p. I-2603, point 52). Il serait, en effet, disproportionné d'imposer les frais de l'élimination des déchets à quelqu'un qui ne les a pas produits. En tant que principe de répartition des frais, ce principe est en même temps une concrétisation du principe de l'égalité de traitement, lequel, également appelé principe de non-discrimination, exige que des situations comparables ne soient pas traitées de manière différente et que des situations différentes ne soient pas traitées de manière égale, à moins qu'une différenciation ne soit objectivement justifiée (conclusions de l'avocat général Kokott, CJ, *Futura Immobiliare*, aff. C-254/08, *Rec.* I-6955, point 33). Voy. les analyses doctrinales suivantes : N. DE SADELEER, « L'incidence du principe du pollueur-payeur sur la fiscalité environnementale des États membres de la Communauté européenne », *RFFP*, n° 68, décembre 1999, pp. 215-224 ; *Idem*, *Les principes du pollueur-payeur, de prévention et de précaution*, Bruxelles, Bruylant, Agence universitaire francophone, 1999, pp. 273 à 392 ; *Idem.*, *Environmental Principles*, Oxford, O.U.P., 2002, pp. 21-60 ; *Idem.*, « The Polluter-Pays Principle in EU Law – Bold Case Law and Poor Harmonization », in *Festschrift til Hans Christian Bugge*, Oslo, Universitetsforlaget, 2012, pp. 405-421 ; J. DURENCE, « Le Pollueur-Payeur - L'application et l'avenir du principe », *RMC*, n° 305, mars 1987, p. 144 ; L. KRÄMER, « Le principe du pollueur-payeur (« Verursacher ») en droit communautaire, interprétation de l'article 130 R du Traité CEE », *Amén.-Envt.*, 1991/1, p. 3 ; H. SMETS, « Le principe pollueur-payeur, un principe économique érigé en principe de droit de l'environnement », *R.G.D.I.P.*, 1993, n° 2, p. 346.

23 Alors que ce principe constitue un des piliers de la politique communautaire de l'environnement, son incidence sur la fiscalité communautaire demeure ténue. Il a néanmoins un impact indéniable sur la fiscalité nationale. Alors que la Cour de justice devrait en assurer le respect dans les affaires fiscales qu'elle est appelée à trancher, elle l'invoque rarement. En condamnant l'interdiction d'exportation des huiles usagées hors de France comme étant contraire à l'article 36 TFUE, la Cour de justice a rejeté l'argument économique invoqué par les autorités françaises au motif que la directive communautaire leur donnait « la possibilité, sans faire obstacle aux exportations, d'octroyer à ces opérateurs des indemnités financées conformément au principe pollueur-payeur » (CJ, 10 mars 1983, *Inter-Huiles*, C-172/82, *Rec.*, p. 555, point 18).

24 Communication du 26 mars 1997 sur les impôts, taxes et redevances environnementaux dans le marché unique COM(97) 9 final ; Sixième programme d'action en matière d'environnement, article 3, § 1, c).

Dans une première section, nous examinerons l'incidence sur les régimes de fiscalité environnementale des articles 28 et 30 TFUE, lesquels interdisent aux États membres d'introduire des droits de douane à l'importation ou à l'exportation ou des taxes d'effet équivalent.

Une seconde section est consacrée à l'incidence de l'article 110 TFUE sur les régimes fiscaux différenciés, disposition qui sanctionne le caractère discriminatoire des impositions intérieures. Nous verrons que c'est le caractère pécuniaire de la mesure qui permet de la faire entrer dans les domaines respectifs de ces différentes dispositions. Ceci exclut l'application cumulative des régimes couvrant les obstacles aux services ou les entraves techniques à la libre circulation des marchandises.

La troisième section sera consacrée à l'incidence sur les régimes d'exonération fiscale de l'article 107 TFUE.

Une dernière section couvrira les procédures d'information dans le domaine des normes et réglementations techniques qui complètent les règles de droit primaire.

Pour chaque section, à la suite de brefs rappels généraux, nous procéderons à un examen minutieux des solutions jurisprudentielles. Les dispositions sur les services et les mesures d'effet équivalent à des restrictions quantitatives ne seront abordées que de manière ancillaire.

1. Interdiction des droits de douane et des taxes d'effet équivalent

1.1. Généralités

8. L'élimination des barrières tarifaires constitue un moyen d'action²⁵ et une composante interne de l'union douanière sur laquelle l'Union européenne est fondée. Les articles 28 et 30 TFUE interdisent aux États membres d'introduire, dans le cadre des échanges intra-communautaires, des droits de douane à l'importation ou à l'exportation ou des taxes d'effet équivalent, y compris des « droits de douane à caractère fiscal ».

Comme ils frappent un produit en raison du franchissement de la frontière, les droits de douane et les taxes d'effet équivalent sont par essence discriminatoires²⁶. Contrairement au régime applicable aux impositions

²⁵ Voy. l'ancien article 3, a), TCE.

²⁶ CJ, 1^{er} juillet 1969, *Commission c. Italie*, C-24/68, *Rec.*, p. 193.

intérieures couverts par l'article 110 TFUE, ils sont frappés d'une interdiction absolue.

Le mot « droit de douane » doit être compris dans son sens technique, à savoir la charge pécuniaire frappant les produits importés ou exportés du fait de leur franchissement d'une frontière de l'Union.

Par ailleurs, en l'absence de toute définition dans le traité, la Cour de justice a défini les contours du concept de « taxe d'effet équivalent » dans des termes extrêmement larges afin d'empêcher la résurgence par des voies détournées des droits de douane. Cette notion comprend « toute charge pécuniaire unilatéralement imposée, quelles que soient son appellation et sa technique, et frappant les marchandises en raison du franchissement de la frontière, lorsqu'elle n'est pas un droit de douane proprement dit, alors même que ladite charge pécuniaire n'est pas perçue au profit de l'État »²⁷. Dans cette veine, toute forme de protectionnisme tarifaire déguisé sous les apparences d'impositions financières légitimes est condamnée.

Le franchissement d'une frontière par un produit constitue donc le fait générateur de la taxe d'effet équivalent²⁸, ce qui permet de distinguer ce régime de celui applicable aux impositions intérieures, les deux régimes ne pouvant être cumulés²⁹. La Cour de justice a défini très largement la notion de frontière, cette dernière n'étant pas liée à un lieu géographique exact. Par conséquent, la perception de l'imposition au moment du franchissement de la frontière ne constitue pas une condition *sine qua non*³⁰. En effet, la Cour de justice ne se contente pas seulement de condamner, en application des articles 28 et 30 TFUE, les taxes frappant les échanges entre les États membres ; elle censure aussi toute taxe présentant les caractéristiques d'un droit de douane à l'intérieur des États membres, même si celle-ci ne revêt qu'un caractère local ou régional³¹. Par conséquent, il importe peu que la frontière franchie par la marchandise soit la frontière séparant l'Algérie de la Région Sicile³². L'interdiction de discriminations

27 CJ, 8 novembre 2005, *Jersey Produce Marketing Organisation*, C-293/02, *Rec.* p. I-9543, point 55 ; CJ, 8 juin 2006, *Koornstra*, C-517/04, *Rec.* p. I-5015, point 15 ; CJ, 21 juin 2007, *Commission c. Italie*, C-173/05, *Rec.*, p. I-4917, point 28.

28 L. DUBOIS et C. BLUMANN, *Droit matériel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, 4e éd., p. 233.

29 CJ, 22 mai 2003, *Freskot*, C-355/00, *Rec.*, p. I-5267.

30 CJ, 22 mars 1977, *Seineke*, C-78/76, *Rec.*, p. 595.

31 CJ, 16 juillet 1992, *Legros*, C-163/90, *Rec.*, p. I-4625 ; CJ, 9 août 1994, *Lancry*, C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 et C-411/93, *Rec.*, p. I-3975 ; CJ, 9 septembre 2004, *Carbonati Apuani c. Carrara*, C-72/03, *Rec.*, p. I-8027. Voy. les analyses de P. OLIVIER et ST. ENCHELMAIER, « Free Movement of Goods : Recent Developments in the Case Law », *C.M.L.R.*, 2007, n° 44, pp. 651-656.

32 Conclusions de l'avocat général Léger du 5 octobre 2006, CJ, 21 juin 2007, *Commission c. Italie*, C-173/05, *Rec.*, p. I-4917, point 42.

à rebours résultant de l'existence de frontières internes à un État membre paraît justifiée pour la raison suivante : les entités fédérées des États fédéraux pourraient réintroduire de manière subreptice, grâce à la fiscalité sur les mouvements intérieurs de déchets, des obstacles tarifaires que le traité a précisément voulu abolir. Aussi le caractère transfrontalier au sens traditionnel du terme perd-t-il tout son intérêt³³.

Ratione materiae, le régime fiscal doit grever non pas l'infrastructure ou l'activité en tant que telle, mais bien le produit. S'agissant d'une taxe environnementale levée par la région de Sicile dont le fait générateur consistait dans la propriété des gazoducs contenant le gaz qui traversent le territoire de cette région, la Cour de justice a reconnu que l'objectif réel de la taxe en cause était de grever non pas l'infrastructure en tant que telle, mais le produit transporté, à savoir le gaz méthane provenant d'Algérie³⁴.

Par ailleurs, il importe peu que la charge soit minimale ou qu'elle n'exerce aucun effet discriminatoire ou protecteur³⁵ ou que le produit importé ne soit pas en concurrence avec des produits nationaux³⁶. De même, les formes sous lesquelles une imposition se présente, les objectifs qu'elle poursuit³⁷, sa dénomination³⁸, sa technique de perception, la destination des recettes n'ont aucune incidence sur sa qualification éventuelle en tant que taxe d'effet équivalent³⁹. À titre d'exemple, quand bien même une taxe environnementale vise à financer, conformément au principe de précaution, les investissements destinés à réduire et à prévenir les risques pour l'environnement, découlant de la présence des gazoducs contenant du gaz méthane, il n'en demeure pas moins que « les taxes d'effet équivalent sont interdites indépendamment de toute considération du but en vue duquel elles ont été instituées ainsi que de la destination des recettes qu'elles procurent »⁴⁰.

Ratione personae, les pratiques par lesquelles des associations de personnes privées mettent à charge des opérateurs économiques des frais incombant exclusivement à la puissance publique à l'occasion des services effectués par celle-ci en application d'une convention privée peut tomber sous le coup des articles 28 et 30 TFUE alors même que la taxe n'est pas

33 L. DUBOIS et C. BLUMANN, *op. cit.*, p. 234.

34 CJ, 21 juin 2007, *Commission c. Italie*, C-173/05, *Rec.*, p. I-4917, point 39.

35 CJ, 1^{er} juillet 1969, *Commission c. Italie*, C-24/68, *Rec.*, p. 193.

36 CJ, 1^{er} juillet 1969, *Fonds des diamantaires*, C-2 et 3/69, *Rec.*, p. 211 ; TPI, 22 janvier 1997, *Opel Austria*, T-115/94, *Rec.*, p. II-39, point 121.

37 CJ, 9 septembre 2004, *Carbonati Apuani*, C-72/03, *Rec.* p. I-8027, point 31.

38 L'interdiction posée par l'article 30 du traité vise toute charge, quelle qu'en soit l'appellation : impôt, taxe, frais d'expertise ou redevance.

39 CJ, 7 décembre 1995, *Ayuntamiento de Ceuta*, C-45/94, *Rec.*, p. I-4385, point 28.

40 CJ, 21 juin 2007, *Commission c. Italie*, C-173/05, *Rec.*, p. I-4917, point 42.

perçue au profit de l'État membre⁴¹. Nonobstant leur fondement contractuel, de telles redevances constituent bien des taxes d'effet équivalent à des droits de douane prohibées par le traité car elles ont pour effet d'entraver la libre circulation des marchandises.

9. L'interdiction présente un caractère absolu, les écotaxes contraires à ces dispositions du traité ne pouvant être justifiées au titre de la protection de l'environnement. Dans cette veine, la Cour a ainsi jugé que les régimes suivants, indépendamment de leur objectif environnemental, constituaient des taxes d'effet équivalent :

- une redevance destinée à financer un organisme de droit public chargé de promouvoir les économies d'énergie⁴²,
- une taxe perçue pour compenser les frais liés à un contrôle de la dangerosité d'un produit⁴³,
- l'obligation à charge d'exportateurs de déchets de contribuer à un fonds couvrant le rapatriement des cargaisons exportées illicitement⁴⁴,
- ainsi qu'une taxe environnementale perçue sur l'utilisation de pipelines⁴⁵.

1.2. Champs d'application respectifs des articles 28 et 30 TFUE par rapport à d'autres dispositions de droit primaire

10. La difficulté de tracer le champ d'application des articles 28 et 30 TFUE par rapport aux domaines réservés à d'autres dispositions du traité contraste de manière frappante avec la simplicité du principe de l'interdiction d'ériger tout nouveau droit de douane ou mesure d'effet équivalent.

11. Une mesure tarifaire entrant dans le domaine de l'article 28 TFUE ne peut relever simultanément du régime de l'article 34 TFUE ayant trait à la liberté d'importer des marchandises et, partant, bénéficier du régime de dérogations prévues à l'article 36 TFUE⁴⁶.

41 CJ, 27 octobre 1993, *Firma Herber Scharkette*, C-72/92, *Rec.*, p. I-5509 ; CJ, 11 août 1995, *Dubois*, C-16/94, *Rec.*, p. I-2421 ; CJ, 8 novembre 2005, *Jersey Producer Marketing Organisation*, C-293/02, *Rec.*, p. I-9543, point 55.

42 CJ, 11 mars 1992, *Compagnie commerciale de l'Ouest*, C-79 à 83/90, *Rec.*, p. I-1873.

43 CJ, 10 décembre 1968, *Commission c. Italie*, C-7/68, *Rec.*, p. 618.

44 CJ, 8 novembre 2007, *Stadtgemeinde Frohnleiten*, C-221/06, *Rec.*, p. I-9643.

45 CJ, 21 juin 2007, *Commission c. Italie*, C-173/05, *Rec.*, p. I-4917, point 42.

46 CJ, 22 mars 1977, *Iannelli et Volpi*, C-74/76, *Rec.*, p. 557 ; CJ, 11 mars 1992, *Compagnie commerciale de l'Ouest*, C-79/90 à C 83/90, *Rec.*, p. I-1873.

Comme l'article 34 TFUE revêt un caractère général par rapport à l'article 30 TFUE⁴⁷, la notion de taxe d'effet équivalent n'englobe pas les obstacles non tarifaires couverts par l'article 34 TFUE, même s'ils se manifestent à l'occasion de l'acquittement de taxes.

12. Le champ d'application des articles 28 et 30 TFUE est également distinct de celui de l'article 110 TFUE. En effet, les taxes d'effet équivalent sont unilatéralement imposées et frappent « les marchandises nationales ou étrangères en raison du fait qu'elles franchissent la frontière ». En revanche, les impositions visées à l'article 110 TFUE frappent, à l'intérieur de l'État membre, des produits nationaux et importés similaires. Les régimes d'interdiction sont également différents : alors que les États sont libres d'adopter des régimes d'impositions intérieures tant qu'ils ne produisent pas d'effets discriminatoires, les droits de douane ou des taxes d'effet équivalent sont, par contre, catégoriquement interdits⁴⁸. Enfin, les dispositions relatives aux taxes équivalant aux droits de douane (articles 28 et 30 TFUE) ne sont pas applicables cumulativement avec celles relatives aux impositions intérieures discriminatoires (article 110 TFUE)⁴⁹.

Il en résulte que si la taxe frappant exclusivement les produits importés est distincte et indépendante du régime fiscal général applicable à tous les produits, elle est à priori contraire aux articles 28 et 30 TFUE. En revanche, si elle n'est qu'une application particulière d'un régime fiscal plus général indistinctement applicable, elle tombe en principe sous le coup de l'article 110 TFUE⁵⁰. Pour que la condition d'applicabilité indistincte soit remplie, les produits doivent être frappés d'un même impôt au même stade de leur commercialisation ; de plus, le fait générateur doit être identique⁵¹. Dans cette hypothèse seulement, l'imposition n'est pas due au passage de la frontière.

13. En ce qui concerne les mesures environnementales, la jurisprudence apporte quelques éclaircissements quant à la ligne de démarcation

47 CJ, 22 mars 1977, *Iannelli et Volpi*, C-74/76, *Rec.*, p. 557 ; CJ, 3 mars 1988, *Bergandi*, C-252/86, *Rec.*, p. I-1343.

48 D. BERLIN, *Commentaire Mégret. Politique fiscale*, Bruxelles, ULB, 2012, pp. 42-43, n° 55.

49 CJ, 16 juin 1966, *Lütticke*, C-57/65, *Rec.*, p. 293 ; CJ, 2 août 1993, *Celbi*, C-266/91, *Rec.*, p. I-4337, point 9 ; CJ, 17 juillet 1997, *Haahr Petroleum*, C-90/94, *Rec.*, p. I-4085, point 19 ; CJ, 23 avril 2002, *Nygaard*, C-234/99, *Rec.*, p. I-365, point 17.

50 CJ, 17 juillet 1997, précité, *Haahr Petroleum*, C-90/94, points 21 à 24.

51 La perception d'une taxe sur l'exportation des porcs au profit d'un fonds pour la viande porcine, dont le pendant est une taxe perçue sur les porcs abattus au Danemark, constitue bien une imposition intérieure au sens de l'article 110 TFUE, dans la mesure où les deux impositions sont en fait identiques même s'il existe des différences sur le plan administratif (CJ, 23 avril 2002, *Nygaard*, C-234/99, *Rec.*, p. I-3657).

à tracer entre les champs d'application respectifs des articles 28 et 30 et 110 TFUE.

À propos d'un système général de taxation finlandais frappant l'énergie électrique en fonction de ses modes de production, la Cour de justice a jugé que la taxe litigieuse frappait l'électricité quelle que soit son origine, nationale ou importée⁵². Le fait que l'électricité importée soit taxée au moment de l'importation alors que l'électricité nationale ne l'est qu'au moment de sa production n'a pas pour effet de faire relever la taxe litigieuse de l'article 30 TFUE⁵³. Comme la taxe s'applique, à un même stade de commercialisation, de la même manière tant à l'électricité produite sur le territoire national qu'à celle qui est importée, l'article 110 TFUE est bien d'application.

Comme elle assujettit la mise en décharge de déchets, indépendamment du fait que ceux-ci proviennent du territoire de l'État membre taxateur ou d'un autre État membre, la taxe environnementale n'est pas prélevée en raison du franchissement de la frontière de l'État membre qui l'a instaurée⁵⁴.

14. Cela dit, compte tenu de l'identité de l'objectif qui consiste à garantir la neutralité entre les marchandises importées et les marchandises nationales et de la nature complémentaire de l'article 110 TFUE, la frontière entre ces deux régimes est particulièrement tenue⁵⁵. Alors que l'article 30 TFUE ne devrait couvrir que les mesures qui affectent les produits importés, la jurisprudence admet néanmoins que cette disposition puisse, sous certaines conditions, être étendue aux mesures qui sont indistinctement applicables⁵⁶. Pour ce faire, le résultat concret de l'imposition doit aboutir à ne charger *de facto* que les produits étrangers à l'exclusion des produits nationaux.

La distinction réside dans le fait que la taxe équivalant à un droit de douane est supportée uniquement par le produit importé alors que l'imposition intérieure frappe les produits tant nationaux qu'importés⁵⁷. Le tracé de la ligne de démarcation entre ces deux régimes est ainsi tributaire de l'affectation des recettes de la taxe, appréciation qui incombe au juge

52 CJ, 2 avril 1998, *Outokumpu Oy*, C-213/96, *Rec.*, p. I-1777, point 23.

53 *Ibid.*, point 25.

54 CJ, 8 novembre 2007, *Stadtgemeinde Frohnleiten*, C-221/06, *Rec.*, p. I-9643, point 28.

55 Conclusions de l'avocat général Jacobs sous CJ, 17 juillet 1997, *Haahr Petroleum*, C-90/94, *Rec.*, p. I-4101, point 38.

56 D. BERLIN, *Commentaire Mégret*, *op. cit.*, ULB, 2012, p. 44, n° 58.

57 CJ, 22 mars 1977, *Seineke et Weinlig*, C-78/76, *Rec.*, p. 595, point 28 ; CJ, 28 janvier 1981, *Kortmann*, C-32/80, *Rec.*, p. 251, point 18 ; CJ, 7 mai 1987, *Co-Frutta*, C-193/85, *Rec.*, p. 2085, point 9 ; CJ, 8 juin 2006, *Koornstra*, C-517/04, *Rec.*, p. I-5015, point 15.

national⁵⁸. Deux hypothèses doivent donc être distinguées en fonction du circuit financier du produit de la taxe.

Si le produit de la taxe environnementale est ristourné au profit des seuls produits nationaux (le financement de technologies anti-pollution, par exemple) de sorte que les avantages qui en découlent compensent intégralement la charge les grevant, il s'agit alors d'une taxe d'effet équivalant à un droit de douane. En effet, l'affectation des recettes masque un droit de douane. Cette charge doit dès lors être proscrite car elle viole l'article 30 TFUE. En d'autres mots, une taxe frappant indistinctement des produits nationaux et des produits similaires importés est susceptible d'être requalifiée en taxe d'effet équivalant à une imposition intérieure au sens de l'article 30 TFUE.

En revanche, lorsque le produit de la taxe sert à financer une campagne d'intérêt général cherchant à promouvoir l'achat de produits écologiques quelle que soit leur origine et non pas à neutraliser les charges pesant sur les produits nationaux, l'article 110 TFUE s'appliquera.

Il se peut toutefois que les avantages qui découlent du produit de la taxe pour les produits nationaux ne compensent qu'une partie de la charge supportée par ces derniers. Si la compensation ne s'avère que partielle, la mesure n'est pas équivalente à un droit de douane mais constitue une imposition intérieure discriminatoire, au sens de l'article 110 TFUE. Sa perception est néanmoins interdite pour la fraction de son montant qui sera affectée à la compensation dont bénéficient les seuls produits nationaux imposés⁵⁹. En effet, la mesure revêt un caractère discriminatoire en raison de l'avantage partiel accordé à la production nationale.

1.3. Limites du régime d'interdiction

15. La Cour a admis par voie prétorienne qu'une charge pouvait échapper à cette qualification à condition de remplir une des conditions suivantes :

⁵⁸ Il importe d'ajouter à cela que l'affectation du produit du prélèvement fiscal aux producteurs nationaux tombe également sous le coup de l'article 107 TFUE étant donné qu'il s'agit d'une aide d'État (ristourne du prélèvement fiscal). Cf. CJ, 11 mars 1992, *Compagnie commerciale de l'Ouest*, C-79/90 à C 83/90, *Rec.*, p. I-1873, point 32.

⁵⁹ CJ, 2 août 1993, *CELBI*, C-266/91, *Rec.*, p. I-4337 ; CJ, 27 octobre 1993, C-72/92, *Scharbatke*, *Rec.*, p. I-5509 ; CJ, 7 septembre 1997, *Fazenda Publica c. Uniao das Cooperativas Abastecedoras de Leite de Lisboa*, C-347/95, *Rec.*, p. I-4911 et CJ, 17 septembre 1997, *Fazenda Publica c. Fricarenes SA*, C-28/96, *Rec.*, p. I-4939.

- si elle relève d'un système général de redevances intérieures appréhendées systématiquement, selon les mêmes critères, les produits nationaux importés et exportés⁶⁰,
- si elle constitue la rémunération d'un service effectivement rendu à l'opérateur économique, d'un montant proportionné audit service⁶¹,
- ou encore, sous certaines conditions, si elle est afférente à des contrôles effectués ou si elle satisfait des obligations imposées par le droit communautaire⁶².

Étant donné que nous aborderons dans la prochaine section le cas des systèmes généraux de redevances intérieures, nous nous contenterons ici d'examiner les deux autres exceptions.

1.3.1. Les redevances licites

16. La jurisprudence de la Cour prend la mesure de la distinction opérée en droit national entre les concepts d'« impôt » et de « redevance », que l'on retrouve dans la majorité des États membres. Ainsi lorsque la charge pécuniaire est exigée en contrepartie d'un service rendu à l'importateur ou à l'exportateur, il s'agit de « redevances » (« gebühren » en allemand, « gebyr » en danois, « tasas » en espagnol, « taxa » en Portugais, et « heffing » en néerlandais), lesquelles doivent être distinguées des impôts (« Steuer » en allemand, « Skat » en danois, « impuestos » en espagnol, « imposto » en portugais, et « belasting » en portugais). En effet, les redevances font généralement l'objet de régimes plus souples que ceux applicables aux impôts, lesquels sont généralement soumis aux principes de légalité, d'universalité et d'annalité.

Comme la redevance couvre des situations tout à fait exceptionnelles⁶³, quatre conditions doivent être remplies pour qu'elle puisse échapper aux fourches caudines des articles 28 et 30 TFUE.

17. En premier lieu, le service doit être *facultatif*. En d'autres mots, il ne peut y avoir d'obligation de recourir au service rendu⁶⁴. Ainsi, la pres-

60 CJ, 31 mai 1979, *Denkavit Loire*, aff. 132/78, *Rec.* p. 1923.

61 CJ, 9 novembre 1983, *Commission c. Danemark*, aff. 158/82, *Rec.* p. 3573.

62 CJ, 25 janvier 1977, *Bauhuis*, aff. 46/76, *Rec.* p. 5 ; CJ, 27 septembre 1988, aff. 18/87 *Commission c. Allemagne*, *Rec.* 5427, point 6.

63 Point 10 des conclusions de l'avocat général Van Gerven sous CJ, 30 mai 1989, *Commission c. Italie*, C-340/87, *Rec.*, p. 1483.

64 De la sorte, il a été jugé que le droit exigé pour le contrôle sanitaire pratiqué au moment de l'importation d'un produit constitue une taxe d'effet équivalent étant donné que les frais occasionnés par un tel contrôle ne doivent, en principe, pas être supportés par l'importateur mais bien par la collectivité publique.

tation ne saurait être imposée, ce qui est rarement le cas des services fournis par des entreprises publiques bénéficiant d'une situation de monopole ou de quasi-monopole.

18. En second lieu, le service doit être *effectif*. À titre d'exemple, une société garante d'un oléoduc, qui débarque du pétrole brut dans un port italien et l'achemine ensuite en direction de l'Allemagne et de l'Autriche, offre un service effectif aux redevables⁶⁵.

19. En troisième lieu, l'avantage doit être non seulement procuré effectivement à l'opérateur économique⁶⁶, mais il doit, en outre, lui conférer un avantage à titre *individuel*.

Lorsque le service rendu est lié à l'accomplissement d'une formalité obligatoire, il n'y a pas d'avantage procuré à titre individuel au redevable. La Cour de justice a eu l'occasion d'appliquer cette condition à un régime de garantie financière en matière d'exportation de déchets. Conformément au droit dérivé qui impose aux États membres de réimporter sur leur territoire des déchets illégalement exportés requise par le règlement 259/93/CE du 1^{er} février 1993⁶⁷, le législateur allemand avait imposé aux exportateurs de déchets le paiement d'une cotisation à un fonds de solidarité, cotisation calculée sur la base de la quantité et de la nature des déchets exportés.

Le gouvernement allemand considérait que la cotisation était destinée à couvrir les coûts entraînés par la garantie de financement. En effet, l'État allemand acceptait, à titre subsidiaire, de garantir le financement des opérations de réintroduction de déchets, lorsque celles-ci étaient requises notamment en cas d'exportation illégale. Cette garantie rendait possible, voire facilitait chaque transfert individuel de déchets au-delà de la frontière.

La Cour de justice a jugé que ce mécanisme était contraire à l'article 30 TFUE. Elle a en effet constaté « que les possibilités d'exportation dont bénéficient ces opérateurs économiques ne sont nullement différentes de celles ouvertes à leurs concurrents établis dans d'autres États membres »⁶⁸. Qui plus est, en s'engageant à rapatrier les déchets, l'Allemagne ne faisait que se conformer à une obligation imposée par le règlement de manière uniforme à tous les États membres⁶⁹. Par conséquent, « l'accomplissement

65 CJ, 16 mars 1983, *Sie italienne pour l'oléoduc transalpin*, aff. 266/81, *Rec.*, p. 731.

66 CJ, 30 mai 1989, *Commission c. Italie*, aff. 340/87, *Rec.*, p. 1483, point 16.

67 L'article 26(2)(a) du règlement 259/93/CE a été remplacé par les articles 22 à 24 du règlement (CE) No 1013/2006 du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2006 concernant les transferts de déchets, *J.O. L 190*, 1.

68 CJ, 27 février 2003, *Commission c. Allemagne*, C-389/00, *Rec.*, p. I-2001, point 31.

69 *Ibid.*, point 33.

par la RFA d'une obligation que le droit communautaire impose à tous les États membres, dans un but d'intérêt général, à savoir la protection de la santé et de l'environnement, ne procure aux exportateurs de déchets établis sur son territoire aucun avantage spécifique ou certain »⁷⁰.

20. Enfin, la rémunération doit s'élever à un montant *proportionné* au coût réel du service qui en est la contrepartie⁷¹, ce qui n'empêche pas une « évaluation forfaitaire des frais »⁷².

À propos de l'obligation d'acquitter une taxe de 800 euros imposée par l'administration française à un opérateur économique lors de l'importation parallèle de produits phytopharmaceutiques, perçue à l'occasion d'une procédure simplifiée d'autorisation de mise sur le marché (AMM) en vue de vérifier si le produit importé comporte un degré de similarité suffisant avec un produit de référence déjà autorisé dans l'État membre d'importation, la Cour a jugé que :

« une telle démarche ne saurait, en principe, au regard du principe de proportionnalité, être justifiée pour chacune des demandes d'AMM présentées pour ce même produit et pour lequel une telle autorisation a été accordée à un autre opérateur. ..., dans un tel cas, les démarches administratives ne devraient pas, en principe, aller au-delà de l'enregistrement de la demande d'AMM. Toutefois, il ne saurait être exclu que des vérifications supplémentaires s'avèrent nécessaires si l'administration concernée a des raisons de croire que le produit dont l'importation parallèle est envisagée est susceptible d'être utilisé dans des conditions différentes de celles du produit de référence et que les exigences relatives à la mise sur le marché et à l'utilisation de celui-ci, fixées dans l'AMM accordée pour ce produit, risquent de ne pas être respectées par l'importateur parallèle. Par conséquent, une procédure simplifiée d'AMM peut, selon les démarches nécessaires, occasionner pour les administrations compétentes des coûts différents d'un cas à l'autre »⁷³.

S'agissant du montant des taxes imposées à l'importateur parallèle de produits phytopharmaceutiques, la Cour considère qu' « il doit être en

⁷⁰ *Ibid.*, points 35 et 45.

⁷¹ CJ, 11 juillet 1989, *Ford Espana*, C-170/88, *Rec.*, p. 2305 ; CJ, 2 mai 1990, *Bakker Hillegom*, C-111/89, *Rec.*, p. I-1735, points 12 à 16. Dans son arrêt du 27 février 2003 sur la validité du fonds allemand destiné à couvrir les frais de réimportation des déchets illégalement exportés, le juge communautaire a mis l'accent sur l'absence de lien direct entre le montant de la cotisation perçue auprès des transporteurs de déchets et les coûts réels de l'opération de réintroduction des déchets sur le territoire national (CJ, 27 février 2003, précité, *Commission c. Allemagne*, point 45).

⁷² À propos de l'importation parallèle d'un produit phytopharmaceutique, CJ, 8 novembre 2007, *Escalier et Bonarel*, C-260/06 et C-261/06, *Rec.*, p. I-9717, point 49.

⁷³ *Ibid.*, point 48.

adéquation avec les frais occasionnés par le contrôle ou les démarches administratives nécessaires à l'examen de la demande d'AMM. Cette exigence ne saurait toutefois exclure une évaluation forfaitaire de tels frais dès lors que le principe de proportionnalité est respecté par les États membres. »⁷⁴ Il revient à la juridiction nationale d'apprécier si, au regard de l'ensemble des circonstances des affaires au principal, ladite exigence est satisfaite.

1.3.2. La compensation d'une mesure de contrôle imposée par le droit de l'UE aux fins de promouvoir la libre circulation des marchandises

21. La légitimité des charges afférentes aux contrôles techniques ou sanitaires exigés par le droit de l'UE est incontestable tant que ces charges sont conformes au prescrit du droit dérivé. En d'autres mots, il est possible pour les États membres de percevoir une charge au titre d'un contrôle imposé par le droit dérivé⁷⁵. *A contrario*, les droits d'inspection requis au titre du droit national constituent des charges d'effet équivalent. Les États membres ne peuvent les justifier quand bien même ils sont en droit de restreindre les courants d'échange au titre de l'article 36 TFEU ou d'une exigence impérative d'intérêt général⁷⁶.

22. Plusieurs conditions sont toutefois imposées par la jurisprudence. Tout d'abord, ces inspections doivent être obligatoires et uniformes pour tous les produits concernés. Qui plus est, elles doivent promouvoir la libre circulation des marchandises. Enfin, il doit exister un lien direct entre le montant de la charge et le coût réel de l'opération qu'elle vise à financer⁷⁷.

À propos des cotisations perçues auprès des exportateurs de déchets en provenance d'Allemagne en vue de couvrir leur éventuelle réintroduction, la Cour de justice a jugé qu'elles n'avaient pas de lien avec les coûts réels que cette opération est susceptible d'engendrer pour l'État, au cas où il

⁷⁴ *Ibid.*, point 49.

⁷⁵ CJ, 25 janvier 1977, *Bauhuis*, 46/76, *Rec.*, p. 5 ; *Commission c. Allemagne*, 18/87, *Rec.* 5427, point 14.

⁷⁶ C. BARNARD, *The Substantive Law of the EU. The Four Freedoms*, Oxford, OUP, 3ème éd., 2010, p. 44 ; A.G. TOTH, *The Oxford Encyclopaedia of European Community Law*, vol. II, Oxford, OUP, 2005, p. 7.

⁷⁷ CJ, 25 janvier 1977, *Bauhuis*, C-46/76, *Rec.*, p. 5 ; CJ, 12 juillet 1977, *Commission c. Pays Bas*, aff. 89/76, *Rec.* I-1355 ; CJ, 27 septembre 1988, *Commission c. Allemagne*, 18/87, *Rec.* I-1355 ; CJ, 2 mai 1990, *Bakker Hillegom*, C-111/89, *Rec.* p. I-1735, points 11 et 12.

serait nécessaire de réintroduire les déchets transférés et de les éliminer ou les valoriser⁷⁸.

On observera que le législateur de l'Union prend en compte cette exigence de proportionnalité. En vertu de l'article 29 du règlement 1013/2006/CE concernant les transferts de déchets, les États membres peuvent percevoir « des frais administratifs appropriés et proportionnés » pour couvrir les frais de l'instruction des dossiers d'autorisation des mouvements transfrontaliers de déchets.

2. Interdiction des impositions intérieures discriminatoires

2.1. Généralités

23. *A priori*, les États membres conservent leur souveraineté en matière fiscale. Ils choisissent librement les objectifs sociaux susceptibles de fonder l'imposition de certaines catégories de produits⁷⁹.

Encore faut-il qu'ils ne discriminent pas directement ou indirectement les produits importés, identiques, similaires ou concurrents. Dès lors, même si un impôt ne constitue pas une taxe d'effet équivalant à un droit de douane au sens des articles 28 et 30 TFUE, encore est-il susceptible d'être contraire à son article 110 TFUE qui interdit aux États membres de frapper « les produits des autres États membres d'impositions intérieures, [...] supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires » ou « de nature à protéger indirectement d'autres productions ».

Visant à colmater les brèches qu'un procédé fiscal pourrait ouvrir dans les régimes d'interdiction de lever des droits de douane ou des taxes d'effet équivalent⁸⁰, l'article 110 TFUE constitue un complément indispensable à la suppression des obstacles à la libre circulation des marchandises. De la sorte, un prélèvement environnemental n'est admis qu'à la condition qu'il garantisse une « parfaite neutralité des impositions intérieures au regard de la concurrence entre produits nationaux et produits importés »⁸¹.

78 CJ, 27 février 2003, *Commission c. Allemagne*, C-389/00, *Rec.*, p. I-2001, point 45.

79 CJ, 3 mars 1988, *Bergandi*, 252/86, *Rec.*, p. 1343.

80 CJ, 14 décembre 1962, *Commission c. Luxembourg et Belgique*, C-2 et 3/62, *Rec.*, p. 813.

81 CJ, 4 avril 1968, *Stier*, C-31/67, *Rec.*, p. 347.

2.2. Champ d'application de l'article 110 TFUE par rapport à d'autres dispositions de droit primaire

2.2.1. Distinction par rapport aux charges d'effet équivalent à des droits de douane

24. Comme nous l'avons vu ci-dessus, les régimes applicables aux charges d'effet équivalent à des droits de douane et aux impositions intérieures sont forcément différents.

Les régimes applicables aux charges d'effet équivalent à des droits de douane et aux impositions intérieures sont forcément distincts. Alors que l'interdiction découlant des articles 28 et 30 TFUE est inconditionnelle – la taxe est illégale dans sa totalité - l'article 110 TFUE se borne à interdire une violation du principe général de non-discrimination⁸². Aussi, l'imposition qui viole l'article 110 TFUE ne sera illégale qu'en partie, à savoir dans la mesure où elle excède la charge réelle ou potentielle affectant le produit national.

2.2.2. Distinction par rapport aux mesures d'effet équivalent à des restrictions quantitatives

25. Jusqu'à présent la majorité des mesures environnementales entravant la libre circulation des marchandises ont été contestées au titre de l'article 34 TFUE⁸³. Or, il se fait qu'une mesure entrant dans le domaine de l'article 110 TFUE ne peut relever simultanément ni du régime de l'ar-

⁸² CJ, 22 mars 1977, *Steinike et Weinlig*, C-78/76, *Rec.*, p. 595.

⁸³ Voy. notamment les arrêts suivants : CJ, 17 décembre 1981, *Biologische Producten*, C-272/80, *Rec.*, p. 3277 ; CJ, 10 mars 1983, *Inter-Huiles*, C-172/82, *Rec.*, p. 555 ; CJ, 9 février 1984, *Rhône-Alpes Huiles*, C-295/82, *Rec.*, p. 575 ; CJ, 7 février 1985, *Association de défense des brûleurs d'huiles usagées*, C-240/83, *Rec.*, p. 531 ; CJ, 20 septembre 1988, *Commission c. Danemark*, C-302/83, *Rec.*, p. 4607 ; CJ, 23 mai 1990, *Gourmetterie Van den Burg*, C-169/89, *Rec.*, p. I-2143 ; CJ, 6 octobre 1987, *Nertsdoederfabrik N. Nederland*, C-118/86, *Rec.*, p. 3883 ; CJ, 9 juillet 1992, *Commission c. Belgique*, C-2/90, *Rec.*, p. I-163 ; CJ, 17 septembre 1998, *Jean Harpegnies*, C-400/96, *Rec.*, p. I-5121 ; CJ, 14 juillet 1994, *Peralta*, C-379/92, *Rec.*, p. I-3453 ; CJ, 14 juillet 1998, *Aher Waggon*, C-389/96, *Rec.*, p. I-4473 ; CJ, 3 décembre 1998, *Bluhme*, C-67/97, *Rec.*, p. I-8033 ; CJ, 23 mai 2000, *Sydhavnens Sten et Grus*, C-209/98, *Rec.*, p. I-3743 ; CJ, 11 juillet 2000, *Toolex*, C-473/98, *Rec.*, p. I-5681 ; CJ, 23 octobre 2001, *Tridon*, C- 510/99, *Rec.*, p. I-7777 ; CJ, 13 décembre 2001, *DaimlerChrysler*, C-324/99, *Rec.*, p. I-9897, CJ, 12 juin 2003, *Schmidberger*, C-112/02, *Rec.*, p. I-5659 ; CJ, 13 mars 2001, *Preussen Elektra*, C-379/98, *Rec.*, p. I-2099 ; CJ, 6 juin 2002, *Sapod Audic*, C-159/00, *Rec.*, p. I-5031 ; CJ, 14 décembre 2004, *Radlberger et Spitz*, C-309/02, *Rec.*, p. I-11763 ; CJ, 14 décembre 2004, *Commission c. Allemagne*, C-463/01, *Rec.*, p. I-11705 ; CJ, 16 décembre 2004, *EU-Wood-Trading GmbH*, C-277/02, *Rec.*, p. I-11957 ; CJ, 15 novembre 2005, *Commission c. Autriche*, C-320/03 R, *Rec.*, p. I-3593 ; CJ, 19 juin 2008, *Nationale Raad*

ticle 34 TFUE ayant trait à la liberté d'importer des marchandises, ni du régime de l'article 56 TFUE concernant la libre circulation des services, et, partant, bénéficier du régime de dérogations afférent à ces régimes⁸⁴.

26. Force est de constater que le contenu normatif et les conditions d'application des articles 28 et 110 TFUE diffèrent sensiblement, la détermination des champs d'application respectifs de ces deux dispositions n'a rien de théorique.

Tout d'abord, pour que la mesure nationale litigieuse relève du domaine de l'article 110 TFUE, elle doit poursuivre un but principalement fiscal, c'est-à-dire un objectif redistributif. En décider autrement permettrait à l'État membre d'adopter, par le détour d'une mesure de nature fiscale, des mesures susceptibles d'entraver les échanges de marchandises de manière équivalente à une norme non tarifaire, de nature technique⁸⁵. En raison de son champ d'application plus étroit, l'article 110 TFUE est considéré comme une *lex specialis* de l'article 34 TFUE dont la portée est résiduelle⁸⁶.

Ensuite, l'article 110 TFUE ne souffre d'aucune exception - telle une exigence impérative d'intérêt général - alors que l'article 34 TFUE fait l'objet de dérogations⁸⁷.

Lorsqu'une mesure relève de l'article 34 TFUE, elle fait l'objet d'une interdiction de principe. Le juge national peut la rendre inapplicable au cas où elle ne serait pas justifiée ; elle pourrait aussi donner lieu à un

van Dierenekeers en Liefhebbers, C-219/07, *Rec.*, p. I-4475 ; CJ, 4 décembre 2008, *Commission c. Pays-Bas*, C-249/07, *Rec.*, p. I-174 ; CJ, 16 juillet 2009, *Commission c. Pologne*, C-165/08, *Rec.*, p. I-6843.

84 CJ, 22 mars 1977, *Iannelli et Volpi*, C-74/76, *Rec.*, p. 557 ; CJ, 11 mars 1992, *Compagnie commerciale de l'Ouest*, C-79/90 à C 83/90, *Rec.*, p. I-1873.

85 M. FALLON, *Droit matériel général des Communautés européennes*, Bruxelles, Paris, Académia, Bruylant, L.G.D.J., 1997, p. 116.

86 CJ, 4 avril 1968, *Fink-Frucht*, C-27/67, *Rec.*, p. 327.

87 La première d'entre elles se trouve insérée dans le TFUE lui-même à son article 36. Les préoccupations environnementales parviennent à s'insinuer dans certains des motifs - la « protection de la santé et de la vie des personnes et des animaux » et la « préservation des végétaux » - qui sont repris à cette disposition. Par ailleurs, la Cour de justice a eu l'occasion d'affirmer que la protection de l'environnement constituait un objectif d'intérêt général justifiant que des restrictions puissent être apportées à la libre circulation des marchandises. Elaborée de manière prétorienne par la Cour de justice dans le prolongement de son arrêt *Cassis de Dijon*, cette seconde catégorie d'exceptions recouvre des intérêts sous-jacents à plusieurs politiques sectorielles dont celle de l'environnement. Ces deux justifications partagent des caractéristiques communes : l'admissibilité de la licéité d'une mesure nationale au regard des articles 34 et suivants TFUE alors que cette mesure constitue une entrave aux échanges. De la sorte, en poursuivant des objectifs non économiques, elles traduisent la prééminence de certaines valeurs sur la liberté du commerce. Enfin, tant qu'il n'y a pas de discrimination arbitraire, les mesures nationales différenciées peuvent être confortées par un des motifs visés à l'article 36 TFUE et non pas par une exigence impérative d'intérêt général.

arrêt en constatation de manquement de la Cour de justice. Cela dit, l'interdiction souffre de différents régimes de dérogations que nous avons exposés dans notre commentaire Mégret⁸⁸. En outre, la mesure ne peut être justifiée qu'en l'absence d'un cadre d'harmonisation complet, qu'en raison de la légitimité de l'objectif poursuivi, qu'en l'absence de discrimination arbitraire, et que dans le respect du principe de proportionnalité. Ce dernier principe est susceptible de remettre en cause la rigueur de certains régimes (interdiction, autorisation, etc.) au motif qu'on pourrait leur substituer des régimes portant moins sévèrement atteinte à la libre circulation des marchandises.

En revanche, l'application de l'article 110 TFUE ne conduit pas à remettre en cause les taux d'imposition. En effet, à la différence de la jurisprudence relative à l'application des articles 34 TFUE et suivants, « en l'absence de tout effet discriminatoire ou protecteur », l'article 110 TFUE ne permet pas de censurer un taux excessif⁸⁹.

En outre, dans l'affaire *De Danske Bilimportører*, la Cour de justice a souligné que dans la mesure où il « n'existe actuellement au Danemark aucune production nationale de voitures, [...], ni d'ailleurs de produits susceptibles de concurrencer les voitures [...], il y a lieu de conclure que la taxe d'immatriculation danoise frappant les véhicules automobiles neufs échappe aux interdictions énoncées à l'article (110 TFUE)»⁹⁰. Cela dit, la Cour a indiqué que « les États membres ne peuvent pas frapper les produits qui, à défaut de production intérieure comparable, échappent à l'application des prohibitions de l'article 90 CE de taxes d'un montant tel que la libre circulation des marchandises à l'intérieur du marché commun serait, en ce qui concerne ces produits, compromise »⁹¹. Mais on peut se demander au regard de quels critères il convient d'apprécier la nature éventuellement excessive du taux d'imposition⁹².

Nous estimons que rien n'empêche que la tranche englobant les produits les plus nocifs soit lourdement imposée dans le dessein d'encourager le consommateur à se rabattre sur des produits plus respectueux de l'environnement. S'agissant d'un régime fiscal grec frappant lourdement

88 N. DE SADELEER, *Commentaire Mégret. Environnement et marché intérieur*, Bruxelles, ULB, 2010, pp. 376-412.

89 CJ, 14 janvier 1981, *Chemical Farmaceutica*, C-140/79, *Rec.*, p. 1 ; CJ, 5 avril 1990, précité, *Commission c. Grèce*, point 17 ; CJ, 11 décembre 1990, *Commission c. Danemark*, C-47/88, *Rec.*, p. I-4509, point 10 ; CJ, 17 juin 2003, *De Danske Bilimportører*, C-383/01, *Rec.*, p. I-6065, point 38.

90 CJ, 17 juin 2003, *De Danske Bilimportører*, C-383/01, *Rec.* p. I-6065, point 39

91 *Ibid.*, point 40.

92 P. OLIVER, *Oliver on Free Movement of Goods in the European Union*, Oxford, Hart, 2010, p. 102, n° 6.37.

des voitures de grosse cylindrée en raison de la pollution émise par ces véhicules, la Cour a jugé que l'article 110 TFUE ne permet pas de censurer le caractère excessif du niveau de taxation que les États membres pourraient arrêter pour des produits donnés sur la base de considérations de politique sociale⁹³.

27. Quoique la jurisprudence de la Cour de justice semble exclure *a priori* une emprise de l'article 34 TFUE sur les mesures de nature fiscale, toutes les mesures pécuniaires n'échappent pas pour autant à cette disposition ; tel est le cas des mesures pécuniaires qui rendent plus difficile l'importation et l'exportation de produits⁹⁴. De même, lorsqu'il n'y a pas de production nationale similaire ou concurrente, la taxe litigieuse peut perdre sa qualification d'imposition intérieure, au sens de l'article 110 TFUE, et, partant, devrait s'analyser en une mesure d'effet équivalant à une restriction quantitative, au sens de l'article 34 TFUE⁹⁵.

Pour bon nombre de régimes fiscaux, la distinction entre le champ d'application respectif de ces deux dispositions n'est guère aisée.

28. La doctrine s'est interrogée sur le point de savoir si des instruments de nature économique comme les écotaxes seraient susceptibles de revêtir le caractère d'une entrave technique. L'écotaxe peut être définie comme une mesure « caractérisée par sa finalité environnementale et son assiette spécifique » « afin d'inclure les coûts environnementaux » dans les prix des biens ou des services ou « d'orienter les producteurs et les consommateurs vers des activités plus respectueuses de l'environnement »⁹⁶.

En raison de son caractère fiscal, cet instrument fiscal semble à première vue relever de l'article 110 TFUE, ce qui a notamment conduit la Cour d'arbitrage de Belgique à exclure l'application de l'article 34 TFUE dont la portée est pourtant résiduelle. Ainsi, aux yeux de la Cour d'arbitrage, l'exonération de la perception d'une cotisation sur la mise sur le marché d'emballages lorsque ces derniers sont réutilisables ne constitue pas une mesure d'effet équivalant à une restriction quantitative entravant la libre circulation des marchandises (article 34 TFUE), quand bien même elle aurait pour effet d'avantager les produits nationaux réutilisables au détriment des produits étrangers recyclables. En effet, comme elle « n'impose pas de conditionnement spécifique », « mais favorise l'utilisation de

93 CJ, 5 avril 1990, *Commission c. Grèce*, C-132/88, *Rec.*, p. I-1567, point 17.

94 CJ, 22 septembre 1988, *Commission c. Irlande*, C-45/87, *Rec.*, p. 4929, point 16.

95 CJ, 11 décembre 1990, précité, *Commission c. Danemark*, C-47/88, point 12 ; CJ, 17 juin 2003, précité, *De Danske Bilimportører*, point 39.

96 TPI, 23 décembre 2006, *British Aggregates ass c. Commission*, T-210/02, *Rec.*, p. II-2789.

certaines emballages en les exonérant », la législation fiscale constitue bien une imposition intérieure tombant sous le coup de l'article 110 TFUE⁹⁷.

29. Pourtant, si l'objet des écotaxes répond à une logique davantage dissuasive que redistributive, celles-ci pourraient s'apparenter à des normes de produits et, partant, tomber sous le coup de l'article 34 TFUE. En d'autres mots, si elles parviennent à arrêter la consommation de produits en raison des nuisances qu'ils provoquent, ces taxes d'un genre nouveau s'apparenteraient *de facto* à une interdiction de commercialisation⁹⁸. La distinction entre des taxes purement régulatrices et celles dont l'objet est redistributif est toutefois plus délicate qu'il n'y paraît⁹⁹.

L'arrêt sur les bouteilles danoises a été parfois invoqué pour justifier l'application de l'article 34 TFUE aux mesures pécuniaires qui font obstacle aux courants d'importations ; en l'espèce, la compatibilité de la mesure de consigne imposée lors de la mise sur le marché de certaines bouteilles - mesure pécuniaire par excellence - avait été examinée au regard de cette disposition¹⁰⁰. Mais cette argumentation nous paraît fragile dans la mesure où était en cause un régime de consigne et non pas un régime fiscal¹⁰¹.

Rappelons enfin que dans l'affaire *De Danske Bilimportører*, l'avocat général avait estimé entre autres que l'application de l'article 34 TFUE au régime d'imposition danois aurait été à l'encontre du principe de sécurité juridique. Suivant le raisonnement de l'avocat général, la Cour de justice a écarté l'application de l'article 34 TFUE au profit de l'article 110 TFUE :

« [...] dans la mesure où une taxe sur l'immatriculation des véhicules automobiles neufs, telle la taxe d'immatriculation danoise en cause au principal, présente manifestement un caractère fiscal et est prélevée non pas en raison du franchissement de la frontière de l'État membre qui l'a instaurée, mais à l'occasion de la première immatriculation du véhicule sur le territoire de cet État, il y a lieu de considérer qu'elle relève d'un régime général de redevances intérieures sur les marchandises, et donc de l'examiner à l'aune de l'article (110 TFUE) »¹⁰².

97 CA, 1^{er} décembre 2004, n° 195/2004, point 27.3.

98 M. FALLON, « Les écotaxes et le droit communautaire », in CEDRE (éd.), *L'introduction des écotaxes en droit belge*, Bruxelles, Publications des Facultés universitaires Saint-Louis, 1994, p. 47.

99 D. BERLIN, *Commentaire Mégret. Politique fiscale*, Bruxelles, ULB, 2012, p. 49, n° 65.

100 CJ, 20 septembre 1988, *Commission. c. Danemark*, C-302/88, *Rec.*, p. I-46, point 13.

101 Selon L. KRÄMER, cette situation serait exceptionnelle dans la mesure où le montant de la taxe devrait être prohibitif (L. KRÄMER, *EC Environmental Law*, 6^e éd., Londres, Thomson, 2007, p. 124).

102 CJ, 17 juin 2003, précité, *De Danske Bilimportører*, point 34.

Quoi qu'il en soit, la Cour de justice admet que lorsqu'il est possible de dissocier dans les législations nationales litigieuses les dispositions de type fiscal et celles de type non fiscal, la mesure nationale doit être envisagée respectivement sous l'angle des articles 34 et 110 TFUE¹⁰³.

2.3. Distinction par rapport aux entraves à la libre circulation des services

30. L'article 110 TFUE évoque les produits et non les services. Si les impositions intérieures frappant l'élimination de biens générant des nuisances tombent bien sous le coup de l'article 110 TFUE, par contre, un impôt frappant une prestation de services — par exemple, une banque de données informant les opérateurs économiques sur les méthodes de traitement des déchets — n'est pas concerné par cette disposition, même s'il repose sur un support matériel bien défini.

Les régimes couvrant ces deux domaines sont distincts¹⁰⁴. Selon une jurisprudence constante, l'article 110 TFUE doit recevoir une interprétation large, « de manière à permettre d'appréhender tous les procédés fiscaux qui porteraient atteinte, que ce soit de façon directe ou indirecte, à l'égalité de traitement entre les produits nationaux et les produits importés. L'interdiction qu'il édicte doit donc s'appliquer chaque fois qu'une imposition fiscale est de nature à décourager l'importation de biens originaires d'autres États membres au profit de productions intérieures »¹⁰⁵.

Dans ses arrêts *Bergandi* et *Lambert*, la Cour a dit pour droit que l'article 110 TFUE « s'applique aux impositions intérieures qui frappent l'utilisation des produits importés, lorsque ces derniers sont essentiellement destinés à cette utilisation et ne sont importés qu'en vue de celle-ci »¹⁰⁶.

À propos d'une taxe autrichienne dont le fait générateur consistait dans le dépôt durable dans une décharge de déchets destinés à être éliminés, la Cour a écarté les arguments avancés par les autorités nationales relatifs à l'applicabilité du domaine des services. Pour la Cour, l'article 110 TFUE doit recevoir « une interprétation large »¹⁰⁷. Certes, la Cour a reconnu que la taxe litigieuse frappait « la seule transaction commerciale dont ces

¹⁰³ CJ, 28 janvier 1981, *Kortmann*, C-32/80, *Rec.*, p. 251 ; CJ, 11 décembre 1990, *Commission c. Danemark*, C-47/88, *Rec.*, p. I-4509.

¹⁰⁴ D. BERLIN, *Commentaire Mégret. Politique fiscale*, op. cit., p. 39, n° 51.

¹⁰⁵ CJ, 16 février 1977, *Schöttle*, 20/76, *Rec.* p. 247, point 13 ; 3 mars 1988, *Bergandi*, 252/86, *Rec.* p. 1343, point 25 et jurisprudence citée, ainsi que CJ, 7 décembre 1995, *Ayuntamiento de Ceuta*, C-45/94, *Rec.* p. I-4385, point 29.

¹⁰⁶ CJ, 15 mars 1989, *Lambert e.a.*, aff. 317/86, 48/87, 49/87, 285/87, 363/87 à 367/87, 65/88 et 78/88 à 80/88, *Rec.* p. 787.

¹⁰⁷ CJ, 8 novembre 2007, *Stadtgemeinde Frohnleiten*, C-221/06, *Rec.*, p. I-9643, point 40.

déchets peuvent encore faire l'objet, outre celles relatives à leur élimination, et que, s'agissant des déchets en provenance d'autres États membres assujettis à cette taxe, ceux-ci ne sont importés dans l'État membre de taxation qu'en vue de cette transaction ». Cependant, la taxe était perçue sur l'activité de mise en décharge en fonction des déchets qui y étaient enfouis. La taxe autrichienne était en effet calculée en fonction de leur poids et de leur impact environnemental. La Cour en a déduit qu'elle se répercutait « indirectement » tant sur les coûts des déchets nationaux qu'importés¹⁰⁸. Aussi le critère idoïne pour apprécier les éventuelles restrictions à la liberté de circulation de ces marchandises est celui de la répercussion de la taxe sur le prix payé par les opérateurs économiques pour s'en débarrasser¹⁰⁹.

2.4. Portée de l'article 110 TFUE

2.4.1. Généralités

31. Plusieurs précisions doivent être apportées quant au champ d'application des termes « impositions intérieures ». La Cour de justice a défini de manière très large ces termes, ces derniers comprenant « l'ensemble des impositions qui grèvent effectivement et spécifiquement le produit national, à tous les stades de sa fabrication et de sa commercialisation antérieure ou concomitante au stade de l'importation du produit en provenance d'autres États membres »¹¹⁰.

Les notions de discrimination (alinéa 1^{er}) et de protection (alinéa 2) englobent toutes les règles d'assiette, de taux ou de modalités de perception d'une taxe¹¹¹. La distinction établie par les droits nationaux entre impôts directs et indirects n'a dès lors aucune incidence sur la qualification donnée par le droit de l'Union. Le fait que la taxe soit perçue par un organisme de droit public autre que l'État ou soit affectée à une destination particulière ne saurait la faire échapper au champ d'application de l'article 110 TFUE¹¹².

Il ressort aussi de la jurisprudence que le droit primaire n'interdit pas des effets de double imposition que l'on retrouve notamment dans le domaine des transferts internationaux de déchets. En effet, les articles 110 à 112

¹⁰⁸ *Ibid.*, point 46.

¹⁰⁹ *Ibid.*.

¹¹⁰ CJ, 3 avril 1968, *Firma Malkerei - Zentrale Westfalen c. Lippe G.M.B.H.*, C-28/67, *Rec.*, p. 229.

¹¹¹ CJ, 27 février 1980, *Commission c. Irlande*, C-55/79, *Rec.*, p. 481 ; CJ, 5 mai 1982, *Schul*, C-15/81 ; CJ, 9 mars 1995, *Tadeu*, C-345/93, *Rec.*, p. I-479.

¹¹² CJ, 22 mars 1977, *Ianelli et Volpi*, C-74/76, *Rec.*, p. 557, point 19.

TFUE reposent sur le principe de l'imposition à la destination, en d'autres termes, lorsque les marchandises sont imposées par le pays d'importation¹¹³. Cela dit, la suppression de pareils effets est souhaitable dans l'intérêt de la libre circulation des marchandises¹¹⁴. En raison de l'objectif de neutralité qui fonde l'article 110 TFUE, il convient en effet d'éviter le cumul des charges fiscales, c'est-à-dire de tenir compte, dans l'État d'importation, d'une imposition déjà appliquée dans l'État de provenance¹¹⁵. Au demeurant, rien n'empêche l'État d'exportation de rembourser à l'exportateur les taxes qu'il a dû supporter en raison de sa production nationale.

32. Le premier alinéa de cette disposition est rédigé comme suit : « Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires ».

Envisageant l'hypothèse où il existe un produit national comparable au produit importé, cet alinéa interdit aux États membres de frapper les produits des autres États membres d'impositions supérieures à celles qui frappent les produits nationaux similaires. Ceci revient, en d'autres termes, à prohiber toute forme de discrimination fiscale. Cet alinéa est donc violé lorsque l'imposition frappant le produit importé et celle frappant le produit national aboutit, ne fût-ce que dans certains cas, à une imposition supérieure du produit importé¹¹⁶. La portée de cette condition s'applique non seulement aux taux mais aussi aux dispositions relatives à l'assiette et aux modalités de perception¹¹⁷. Il en résulte que s'ils présentent des qualités écologiques identiques, les produits importés doivent pouvoir bénéficier des mêmes avantages que les produits nationaux privilégiés par les allègements fiscaux.

Aussi, un État membre ne saurait, sans enfreindre la règle de non-discrimination consacré à l'article 110 TFUE, conférer des avantages fiscaux aux automobiles les moins polluantes tout en refusant de les accorder à des voitures étrangères répondant aux mêmes critères que les voitures nationales bénéficiaires. L'exonération de la taxe spéciale de consommation

¹¹³ Conclusions de l'avocat général Jacobs sous CJ, 2 avril 1998, *Outokumpu Oy*, C-213/96, *Rec.*, p. I-1777, point 45.

¹¹⁴ CJ, 29 juin 1978, *Larsen*, C-142/77, *Rec.*, p. 1543, points 32 à 36.

¹¹⁵ CJ, 5 mai 1982, *Schul*, C-15/81, *Rec.*, p. 1409, point 40 ; CJ, 25 février 1988, *Drexel*, C-299/86, *Rec.*, p. 1213, point 13.

¹¹⁶ CJ, 17 février 1976, *Rewe-Zentrale*, C-45/75, *Rec.*, p. 181, point 15 ; CJ, 12 mai 1992, *Commission c. Grèce*, C-327/90, *Rec.*, p. I-3033, point 12.

¹¹⁷ CJ, 27 février 1980, *Commission c. Irlande*, C-55/791, *Rec.*, p. 481.

en fonction de la technologie anti-pollution doit, par conséquent, être étendue à tout type de véhicule automobile¹¹⁸.

Sur un autre registre, on notera que la loi belge sur les écotaxes taxait plus sévèrement les emballages faits de PVC que les autres emballages, alors que ce type d'emballage était particulièrement prisé par les exportateurs français car il réduisait les coûts de transport de la France vers la Belgique. Le régime fiscal belge était critiqué en raison de ses effets protectionnistes résultant de la différence de traitement opérée entre les producteurs et les distributeurs d'eau minérale, selon l'origine belge ou française des produits. La Cour d'arbitrage n'a pas conclu à la violation de l'article 110 TFUE estimant que, d'une part, le taux de la taxe devait être, aux yeux du législateur, suffisamment dissuasif pour assurer une meilleure protection de l'environnement et que, d'autre part, la mesure ne pouvait pas s'expliquer par le souci de protéger les industries belges¹¹⁹.

33. Lorsque les produits frappés par l'imposition ne sont pas similaires aux produits nationaux, l'alinéa 1^{er} ne peut plus être invoqué ; par contre, l'alinéa 2 de l'article 110 TFUE est susceptible de s'appliquer. Celui-ci prévoit : « En outre, aucun État membre ne frappe les produits des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions ». Du fait qu'il empêche les États membres de prendre des mesures fiscales protectionnistes à l'égard de tous produits étrangers se trouvant dans un rapport de concurrence, même partielle, indirecte ou potentielle¹²⁰, avec des produits nationaux, le champ d'application du second alinéa est nettement plus large que celui de l'alinéa qui le précède¹²¹. Jusqu'à ce jour, aucune décision n'a été rendue à propos de l'application de cet alinéa à la fiscalité environnementale.

2.5. Appréciation de la similarité entre les produits nationaux et les produits importés

34. L'interdiction de toute forme de discrimination à l'égard des produits étrangers suppose l'existence d'un rapport de similitude entre les produits nationaux et les produits importés. Notion-clé, le rapport de similitude existe soit lorsque les produits en question tombent sous la même classification fiscale, douanière ou statistique, soit lorsqu'ils appa-

118 CJ, 23 octobre 1997, *Commission c. Grèce*, C-375/95, *Rec.*, p. I-5981, point 43.

119 CA., 2 février 1995, n° 7/1995.

120 CJ, 8 janvier 1980, *Commission c. Italie*, C-21/79, *Rec.*, p. 1, points 20 et 21.

121 CJ, 15 juillet 1982, *Cogis*, C-216/81, *Rec.*, p. 2701.

raissent aux yeux des consommateurs comme étant utilisables de manière analogue¹²².

35. Dans l'affaire *Stadtgemeinde Frohnleiten*, la similarité des terres contaminées soumises à des régimes fiscaux distincts n'a guère donné lieu à discussion.

Que les terres contaminées soient originaires de sites pollués identifiés de manière précise grâce à des enquêtes de terrain menées conformément au droit autrichien ou qu'elles proviennent du territoire d'autres États membres qui ne disposent pas du même type de réglementation, il n'en demeure pas moins qu'hormis leur provenance géographique, il s'agit « de déchets pareillement destinés à être éliminés au moyen de leur mise en décharge » et, partant, des « produits similaires »¹²³. Qui plus est, le droit primaire consacre un principe de correction, par priorité à la source, des atteintes à l'environnement, lequel est consacré à l'article 191, § 2, TFUE¹²⁴. Ce principe de droit primaire concorde avec les principes de proximité et d'autosuffisance consacré par le droit dérivé. Il n'en demeure pas moins que ces principes ne permettent pas de différencier les terres polluées identifiées au moyen d'un registre national de celles provenant de l'étranger¹²⁵.

Hormis cet exemple, la jurisprudence de la Cour de justice n'est pas encore fixée sur le point de savoir si, dans le cadre d'une fiscalité sélective en matière d'environnement¹²⁶, des produits apparaissant aux yeux des consommateurs comme analogues mais ayant des effets polluants différents peuvent être taxés distinctement en fonction de leur contribution à la pollution sans pour autant tomber sous le coup de l'alinéa 1^{er} de l'article 110 TFUE¹²⁷.

122 D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, Paris, PUF, 1988, pp. 65 et s.

123 CJ, 8 novembre 2007, *Stadtgemeinde Frohnleiten*, C-221/06, *Rec.*, p. I-9643, point 59.

124 Voy., N. DE SADELEER, *Commentaire Mégret, op.cit.*, pp. 50-51.

125 CJ, 8 novembre 2007, *Stadtgemeinde Frohnleiten*, C-221/06, *Rec.*, p. I-9643, points 60 à 69.

126 À propos d'un régime fiscal grec qui avait pour effet de taxer plus lourdement les voitures d'occasion importées que celles achetées sur le territoire national, le juge communautaire a considéré que les voitures d'occasion importées pouvaient faire l'objet d'une comparaison avec les voitures d'occasion achetées en Grèce, sans préciser si ces véhicules devaient être qualifiés de produits similaires ou de produits concurrents (CJ, 23 octobre 1997, *Commission c. Grèce*, C-375/95, *Rec.*, p. I-5981).

127 L'Organe de règlement des différends de l'OMC a jugé, pour sa part, à propos de l'interdiction de l'utilisation de l'amiante en France qu'il revient à l'État requérant, en l'espèce le Canada, de démontrer que les fibres d'amiante et les produits de substitution sont, malgré leur différence physique, placés dans un rapport de concurrence tel qu'ils relèvent de l'article III.4 du GATT. Cf. Rapport de l'Organe d'appel du 15 mars 2001, *CE-Mesures affectant l'amiante et les produits en contenant*, WT/DS 135/R, 2001, §§ 118 et 121.

36. Si l'on s'en tient à la jurisprudence classique de la Cour, les qualités écologiques au sein d'une même gamme de produits ne seraient pas de nature à effacer le rapport de similitude entre ces produits. De la sorte, un régime fiscal qui exempterait d'une taxe environnementale les véhicules automobiles pourvus de catalyseurs mais qui soumettrait à cette imposition les véhicules dépourvus d'un tel équipement serait contraire à l'article 110, al. 1, TFUE, dans l'hypothèse où l'industrie nationale produirait principalement des voitures propres. En ciblant principalement des véhicules étrangers, la taxe anti-pollution combinée avec le régime exonératoire est susceptible de réduire le volume des importations¹²⁸.

Cette appréciation du rapport de similitude soulève des difficultés. Une voiture dotée d'un pot catalytique est-elle vraiment similaire à sa concurrente qui n'est pas dotée de cette technologie ? Une pile rechargeable peut-elle être comparée à celle qui sera jetée au terme d'un premier usage ? Une bouteille à usage unique qui ne pourra être réutilisée ne se différencie-t-elle pas d'une bouteille réutilisable qui ne deviendra pas un déchet ? Peut-on conclure que ces produits sont analogues, comme s'il s'agissait de cigarettes brunes et blondes, de différentes variétés de raisins ou de vin léger et de bière forte¹²⁹ ? S'il est vrai qu'ils répondent à des besoins sociaux identiques - se déplacer, étancher sa soif, s'éclairer-il est indéniable que les attentes des consommateurs en ce début du XXI^e siècle ont considérablement évolué. Comme elle a pour effet d'accroître les différences entre les produits répondant à un même usage auprès d'un public de consommateurs conscientisés aux problèmes environnementaux, l'éco-consommation qui connaît un succès croissant devrait, à notre avis, inciter les juridictions à apprécier le lien de similitude sous un jour nouveau. Comme les attentes des consommateurs quant à l'impact des produits qu'ils consomment sont plus prononcées que par le passé, la Cour de justice devrait opérer des distinctions plus fines au regard de considérations environnementales. La clause d'intégration consacré à la fois à l'article 11 TFUE et à l'article 37 de la Charte des droits fondamentaux devrait en tout l'inciter à faire évoluer sa jurisprudence¹³⁰.

Pour sa part, la Commission européenne estime que l'analyse du rapport de similarité doit prendre en compte l'objectif de protection environ-

128 Sur cette question, voy. J.H. JANS, « Het EEG-Verdrag en nationale financiële milieubeleidsinstrumenten », in J. SCHURMAN (éd.), *Financiële instrumenten in het milieurecht*, Zwolle, Tjeenk Willink, 1993, p. 76.

129 CJ, 28 janvier 1981, *Commission c. France*, C-302/00, *Rec.*, p. I-2055, points 24 à 28 ; CJ, 8 avril 2008, *Commission c. Suède*, C-167/05, *Rec.*, p. I-2127, point 43.

130 Voy., N. DE SADELEER, *Commentaire Mégret, op.cit.*, pp. 23-31 ; *Ibid.*, « Enforcing EUCHR Principles and Fundamental Rights in Environmental Cases », *Nordic Journal of International Law*, n° 81, 2012, pp. 39-74.

nementale. Aussi y aurait-il lieu, « d'examiner si des marchandises ayant la même fonction, mais présentant des propriétés environnementales différentes du fait de leur contenu ou de différences dans les méthodes de production, peuvent être considérées comme des marchandises différentes »¹³¹. Ainsi aux yeux de la Commission, même s'il remplit la même fonction qu'un produit concurrent, un produit doté d'un label écologique présente des propriétés environnementales distinctes que celles des produits concurrents¹³².

2.6. Fiscalité différenciée

37. Les États membres ont conservé une grande partie de leur souveraineté dans le domaine de la fiscalité¹³³. En tout état de cause, l'article 110 TFUE (article 90 TCE) ne leur interdit pas d'établir des régimes fiscaux différenciés en ce qui concerne des produits considérés comme similaires, dans la mesure où ceux-ci entendent réaliser des objectifs économiques et sociaux légitimes. De telles différenciations ne sont toutefois compatibles avec le droit primaire que si elles respectent les trois conditions suivantes¹³⁴ :

- d'une part, elles doivent poursuivre des objectifs compatibles avec les exigences du traité et du droit dérivé ;
- d'autre part, elles doivent reposer sur des critères objectifs ;
- enfin, leurs modalités doivent éviter toute forme de discrimination.

La jurisprudence de la Cour de justice apporte certains éclaircissements quant à la validité des régimes d'imposition différenciée en raison de leurs finalités écologiques.

2.6.1. Première condition : légitimité de l'objectif poursuivi

38. La Cour admet sans trop de réticence que de tels régimes fiscaux poursuivent des objectifs compatibles avec les exigences du traité et du droit dérivé. Ainsi, a-t-elle jugé que la compatibilité des méthodes de pro-

¹³¹ Communication de la Commission du 26 mars 1997, « Impôts, taxes et redevances environnementaux dans le marché unique », COM (97) 9, final, p. 8.

¹³² *Ibid.*

¹³³ À titre d'exemple, dans sa stratégie révisée relative aux émissions de CO₂ des véhicules, la Commission invite les États membres à développer leur fiscalité différenciée en prévoyant « une rétribution pour l'achat d'une voiture à faible niveau d'émission de CO₂ et une pénalité pour l'achat de véhicules moins économes en carburant » (COM(2007)19).

¹³⁴ CJ, 7 avril 1987, *Commission c. France*, C-196/85, *Rec.*, p. 1597, point 6 ; CJ, 17 juillet 1997, *Haahr Petroleum*, C-90/94, *Rec.*, p. I-4085, point 29.

duction de l'énergie électrique avec l'environnement constitue un objectif important de la politique énergétique de la Communauté¹³⁵. Au demeurant, l'objectif environnemental est susceptible d'apparaître d'autant plus important que le préambule d'une directive souligne l'importance qui doit être accordée à l'incidence écologique des modes de production d'électricité¹³⁶.

Dans le même ordre d'idées, une taxe frappant de façon non discriminatoire plus sévèrement les produits engendrant des déchets non recyclables ne serait pas contraire à l'article 110 TFUE, puisqu'elle poursuit un objectif conforme au droit primaire (principe de prévention – article 191, § 2, TFUE) et au droit dérivé (article 4 de la directive 2008/98/CE relative aux déchets).

À propos de la compatibilité du régime de cotisation d'emballages en Belgique, la Cour d'arbitrage a souligné à juste titre que la directive 94/62/CE du Parlement européen et du Conseil du 20 décembre 1994 relative aux emballages et aux déchets d'emballages, ... se borne toutefois à fixer des objectifs minimaux, puisqu'elle dispose notamment en son article 5 que « les États membres peuvent favoriser conformément au traité, des systèmes de réutilisation des emballages qui sont susceptibles d'être réutilisés sans nuire à l'environnement »¹³⁷. La Cour d'arbitrage en conclut que « le droit communautaire autorise donc une législation nationale qui favorise des systèmes de réutilisation impliquant une modalité indirecte de prévention des déchets, pour autant que ces systèmes, qu'ils soient de nature économique, financière, fiscale ou autre, n'entravent pas le bon fonctionnement du marché intérieur »¹³⁸.

Cependant, la position de la Cour de justice n'a pas toujours été aussi claire à l'égard des objectifs environnementaux. Alors que la Grèce avait justifié un régime fiscal frappant lourdement des voitures de grosse cylindrée en raison de la pollution émise par ces véhicules, la Cour n'a fait référence qu'à « la réalité sociale hellénique et, dans une certaine mesure, européenne », sans examiner pour autant l'argument écologique avancé par cet État¹³⁹.

135 CJ, 2 avril 1998, *Outokumpu Oy*, C-213/96, *Rec.*, p. I-1777, point 33.

136 Conclusions de l'avocat général Jacobs sous CJ, 2 avril 1998, précité, *Outokumpu Oy*, point 58.

137 CA, 1^{er} décembre 2004, n° 195/2004, points B.26.2.

138 *Ibid.*

139 CJ, 5 avril 1990, *Commission c. Grèce*, C-132/88, *Rec.*, p. I-1567, points 9 et 16.

2.6.2. Seconde condition : objectivité des critères de différenciation

39. Dans le dessein d'écarter toute forme de discrimination, la différenciation fiscale doit reposer sur des critères objectifs. Cette condition est remplie lorsque la politique fiscale différenciée en matière de produits¹⁴⁰ et d'énergie¹⁴¹ repose sur des distinctions en rapport avec la nature des matières premières utilisées ainsi que les procédés destinés à produire de l'électricité. Il en va de même de l'exonération de la taxe à la consommation au profit des huiles régénérées¹⁴², et de l'établissement d'une taxe progressive en fonction de la cylindrée des véhicules automobiles taxés¹⁴³.

Ces critères doivent être conformes au droit dérivé. Dans l'hypothèse où le droit dérivé s'opposerait à l'instauration de l'avantage fiscal envisagé, la différenciation fiscale ne pourra être admise.

Ainsi une distinction fiscale entre les huiles minérales de première distillation et celles issues d'un processus de régénération est-elle conforme à l'article 110 TFUE, dans la mesure où la directive applicable aux huiles usagées n'avait pas pour objet d'harmoniser les régimes nationaux relatifs aux droits d'accises et autres impôts indirects¹⁴⁴.

2.6.3. Troisième condition : absence de discrimination

40. Le respect des deux premiers critères ne suffit pas. Encore faut-il que les modalités du régime fiscal différencié permettent d'éviter toute forme de discrimination, directe ou indirecte, à l'égard des importations ou de protection en faveur des productions nationales¹⁴⁵. Le principe de non-discrimination s'impose quelle que soit la légitimité du régime fiscal.

L'interprétation retenue par certaines juridictions nationales paraît moins stricte que celle de la Cour de justice. Selon la Cour d'arbitrage belge, un régime fiscal qui exonère les emballages réutilisables mais qui taxe les emballages recyclables n'est pas discriminatoire alors même que « la réutilisation est de nature à générer des coûts importants, notamment des frais de transport » pour les importateurs d'emballages produits

140 CJ, 14 janvier 1981, *Vinal*, C-46/80, *Rec.*, p. 77, point 13.

141 CJ, 2 avril 1998, précité, *Outokumpu Oy*, point 31.

142 CJ, 8 janvier 1980, *Commission c. Italie*, C-21/79, *Rec.*, p. 1.

143 CJ, 5 avril 1990, *Commission c. Grèce*, C-132/88, *Rec.*, p. I-1567 ; CJ, 30 novembre 1995, *Casarin*, C-113/94, *Rec.*, p. I-4203. Voy. aussi CJ, 11 décembre 1990, *Commission c. Danemark*, C-47/88, *Rec.*, p. I-4509.

144 CJ, 8 janvier 1980, précité, *Commission c. Italie*, point 18.

145 CJ, 15 mars 1983, *Commission c. Italie*, C-319/81, *Rec.*, p. 601, point 13 ; CJ, 4 mars 1986, *Commission c. Danemark*, C-106/84, *Rec.*, p. 833, point 22 ; CJ, 2 avril 1998, précité, *Outokumpu Oy*, point 30.

à l'étranger. Aux yeux de la juridiction constitutionnelle belge, les surcoûts auxquels devraient faire face les importateurs d'emballages étrangers apparaissent « comme la conséquence inhérente à l'option en faveur de la réutilisation, que le droit européen autorise en vertu de la directive 94/62/CE relative aux emballages et aux déchets d'emballages »¹⁴⁶.

41. À la différence des impôts proportionnels qui se caractérisent par le fait que le taux de la taxation est fixe quel que soit le montant taxable, les impôts progressifs se caractérisent par un taux d'imposition qui s'élève au fur et à mesure que le montant taxable s'accroît en raison de l'importance des nuisances engendrées par l'activité ou par le produit taxé. La progression de l'impôt peut être globale comme elle peut se faire par tranches. Dans cette seconde hypothèse, des taux distincts et croissants sont appliqués à chacune des tranches, les produits les plus nocifs se trouvant dans la tranche d'imposition la plus taxée. Il s'ensuit qu'un faible écart au niveau de la base taxable peut donner lieu à une différence importante en termes de taxation. Le consommateur se montre donc attentif aux « sauts de tranches » qui peuvent le dissuader à acquérir certains produits.

Or, il se peut que seuls des produits importés se retrouvent dans la tranche la plus imposée. Font-ils pour autant l'objet d'une discrimination ? À cet égard, la Cour de justice a jugé qu'un tel régime fiscal ne pouvait être considéré comme discriminatoire pour la seule raison que des produits d'autres États membres entraient dans la catégorie des produits les plus lourdement taxés, pourvu que cela résulte de l'application des critères objectifs et non discriminatoires¹⁴⁷. En ce qui concerne la fiscalité des véhicules automobiles, point d'orgue de la lutte contre le réchauffement climatique, la Cour de justice a admis la validité des régimes de taxation progressive de voitures en fonction de la cylindrée alors qu'ils revenaient *de facto* à taxer plus lourdement des véhicules importés d'une plus grande cylindrée. Elle a souligné que les consommateurs avaient toujours la possibilité de se rabattre sur les véhicules moins taxés, lesquels provenaient tant du marché national que de l'étranger¹⁴⁸.

42. Dans la jurisprudence fort étoffée de la Cour sur les régimes fiscaux applicables aux véhicules d'occasion, on épinglera deux arrêts.

Un régime de taxation applicable aux voitures d'occasion importées en Grèce dans le dessein de décourager la mise en circulation de véhi-

¹⁴⁶ CA, 1^{er} décembre 2004, n° 195/2004, points B.27.3, B.27.6.

¹⁴⁷ CJ, 14 janvier 1981, *Chemial Farmaceuti*, C-140/79, *Rec.*, p. 1, point 18 ; CJ, 5 avril 1990, *Commission c. Grèce*, C-132/88, *Rec.*, p. I-1567, point 18 ; CJ, 30 novembre 1995, *Casarin*, C-113/94, *Rec.*, p. I-4203, point 24.

¹⁴⁸ CJ, 5 avril 1990, précité, *Commission c. Grèce*, point 20 ; CJ, 30 novembre 1995, précité, *Casarin*, point 24.

cules anciens, dangereux et polluants et, partant, de favoriser la mise en circulation de voitures neuves dites de « *technologie anti-pollution* », ne respecte pas la règle de non-discrimination énoncée à l'article 110 TFUE, alors même que son objectif paraît légitime¹⁴⁹.

L'arrêt *Ioan Tatu*¹⁵⁰ retiendra aussi l'attention. Lors de l'acquisition d'un véhicule automobile d'occasion en provenance d'Allemagne, respectant la norme de pollution Euro 2M, l'acquéreur roumain s'était acquitté de la taxe sur la pollution exigée par les autorités roumaines, dont le montant correspondait à 20% du prix d'achat du véhicule. Le redevable arguait que le régime fiscal litigieux discriminait les véhicules d'occasion importés en Roumanie, puisque la taxe environnementale était intégralement perçue lors de la première immatriculation dans ce pays. En revanche, s'agissant des véhicules qui étaient déjà immatriculés en Roumanie lors de l'introduction de la taxe, celle-ci n'était pas perçue.

La Cour observa que le montant de la taxe était fixé, d'une part, en fonction de facteurs liés à la pollution, tels que la cylindrée du véhicule et la norme Euro à laquelle il correspondait, et, d'autre part, en tenant compte de la dépréciation de ce dernier¹⁵¹. Le fait que les montants calculés sur la base des paramètres environnementaux puissent être contrebalancés par la prise en compte de la dépréciation du véhicule (ancienneté du véhicule et son kilométrage annuel moyen réel) de même qu'une expertise facultative du véhicule, conduit la Cour à juger que la réglementation roumaine « garantit que le montant de la taxe est réduit en fonction d'une approximation raisonnable de la valeur réelle du véhicule »¹⁵². Cela dit, le bât continuait à blesser dans la mesure où le régime fiscal litigieux ne s'appliquait pas aux véhicules qui avaient été immatriculés en Roumanie avant l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation fiscale.

Bien que l'article 110 TFUE ne porte pas atteinte à l'autonomie fiscale des États membres, et qu' « il ne vise pas à empêcher un État membre d'introduire des impôts nouveaux ou de modifier le taux ou l'assiette d'impôts existants »¹⁵³, le pouvoir des États membres dans l'aménagement de nouvelles taxes n'est pas pour autant illimité¹⁵⁴. Prenant en considération le fait que des véhicules similaires mis en vente sur le marché roumain des véhicules d'occasion n'étaient aucunement grevés d'une telle charge fiscale, la Cour jugea que la taxe litigieuse avait pour effet de décourager

149 CJ, 23 octobre 1999, *Commission c. Grèce*, C-375/95, *Rec.*, p. I-5981, point 29.

150 CJUE, 7 avril 2011, *Ioan Tatu*, C-402/09, *Rec.* I-000.

151 *Ibid.*, point 43.

152 *Ibid.*, point 44.

153 *Ibid.*, point 50.

154 *Ibid.*, point 52.

l'importation en Roumanie des véhicules d'occasion importés¹⁵⁵. Ce n'est donc pas l'objectif environnemental qui est mis en cause¹⁵⁶, mais bien la cohérence du régime fiscal. En effet, la Cour souligne que : « L'objectif de protection de l'environnement ..., qui se traduit par le fait, d'une part, d'empêcher, par l'application d'une taxe dissuasive, la circulation en Roumanie de véhicules particulièrement polluants, tels que ceux correspondant aux normes Euro 1 et Euro 2 et ayant une cylindrée importante, et, d'autre part, de récupérer les revenus générés par cette taxe pour financer des projets environnementaux, pourrait être réalisé de manière plus complète et cohérente en frappant de la taxe sur la pollution tout véhicule de ce type qui a été mis en circulation en Roumanie »¹⁵⁷.

43. La question suivante se pose. Un régime fiscal différencié soutenu par des justifications impérieuses liées à la protection du milieu pourrait-il être validé alors même qu'il aurait potentiellement des effets négatifs à l'égard des produits importés en concurrence avec des produits nationaux ? La jurisprudence apporte une réponse négative à cette question.

Dans l'affaire *Commission c. Italie*, l'avocat général M. Mayras était parvenu à la conclusion 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 »¹⁵⁸. La Cour a cependant estimé que les problèmes de comparaison entre les huiles italiennes et étrangères devaient être surmontés afin que les avantages fiscaux puissent être étendus aux huiles régénérées provenant de l'étranger¹⁵⁹. Au cas où l'État ne parviendrait pas à surmonter ces difficultés, il serait tenu d'abroger le régime différencié.

Il s'ensuit que l'État membre ne peut se prévaloir des difficultés pratiques rencontrées lors de l'extension de l'avantage fiscal aux produits

¹⁵⁵ *Ibid.*, point 61.

¹⁵⁶ Selon l'avocat général E. Sharpston, « lorsque la taxe concernée est de nature discriminatoire, le fait qu'elle poursuive un objectif environnemental ou vise à réduire la pollution est sans importance lorsqu'il s'agit de déterminer l'existence d'une infraction » (Concl. av. gén. Eleanor Sharpston, point 38).

¹⁵⁷ CJUE, 7 avril 2011, *Ioan Tatu*, C-402/09, point 60.

¹⁵⁸ Conclusions de l'avocat général Mayras sous CJ, 8 janvier 1980, *Commission c. Italie*, C-21/79, *Rec.*, 1980, p. 21.

¹⁵⁹ CJ, 8 janvier 1980, précité, *Commission c. Italie*, point 15.

importés, ce qui fut confirmé à plusieurs reprises dans des affaires touchant à la protection de l'environnement.

Dans le même ordre d'idées, dans un arrêt rendu sur la fiscalité applicable aux voitures d'occasion importées en Grèce, la Cour a rejeté l'argument avancé par les autorités grecques selon lequel l'application aux voitures d'occasion importées des taux réduits de la taxe spéciale de consommation exigerait de procéder à un contrôle technique individuel de ces voitures lors de leur importation. En effet, les sérieuses difficultés pratiques qu'un tel contrôle peut impliquer ne sauraient « être de nature à justifier l'application d'impositions intérieures discriminatoires à l'égard des produits originaires d'autres États membres »¹⁶⁰.

Par ailleurs, dans l'affaire *Stadtgemeinde Frohnleiten* relative à la taxation de la mise en décharge de sols contaminés, la Cour a souligné que le fait qu'il s'avérait « extrêmement difficile pour les autorités autrichiennes de s'assurer que les terres polluées qui proviennent de sites contaminés situés à l'étranger répondent aux mêmes conditions que celles prévues par la législation autrichienne n'est pas de nature à justifier l'application d'une exemption de la taxe environnementale au bénéfice du sol pollué autrichien alors que les importateurs de déchets étrangers ne sont pas en mesure de bénéficier de cette exonération »¹⁶¹.

Enfin, l'arrêt *Outokumpu Oy* a retenu l'attention de la doctrine. En l'espèce, la Finlande taxait, moyennant des taux différenciés adaptés en fonction de considérations écologiques, les différentes sources d'approvisionnement énergétique. Dans la mesure où il n'était pas possible de déterminer avec exactitude le mode de production de l'électricité importée et, partant, les sources d'énergie primaire utilisées pour la production de celle-ci, l'électricité importée était soumise à un taux unique d'imposition. La Cour de justice a condamné ce régime fiscal différencié au motif qu'elle frappait d'un taux unique l'électricité importée. Or, ce taux unique – calculé de manière à correspondre au taux moyen grevant l'électricité produite en Finlande – qui, même s'il était inférieur au taux le plus élevé applicable à l'électricité d'origine nationale, pouvait aboutir, « ne fût-ce que dans certains cas, à une imposition supérieure de l'électricité importée »¹⁶². Si la Cour a reconnu la difficulté technique d'appliquer des taux différenciés à l'égard de l'électricité importée, elle a cependant souligné que la législation nationale contestée ne prévoyait pas la possibilité, pour l'importateur, de prouver que l'électricité qu'il importe a été produite

¹⁶⁰ CJ, 23 octobre 1997, *Commission c. Grèce*, C-375/95, *Rec.*, p. I-5981, point 47.

¹⁶¹ CJ, 8 novembre 2007, *Stadtgemeinde Frohnleiten*, C-221/06, *Rec.*, p. I-2613, points 70 et 71.

¹⁶² CJ, 2 avril 1998, précité, *Outokumpu Oy*, point 41.



selon un mode de production déterminé afin de bénéficier du taux applicable à l'électricité d'origine nationale produite selon le même mode de production¹⁶³. Ce dernier arrêt consacre ainsi une application stricte de la règle de non-discrimination qui remet en cause le principe de fiscalité différenciée dans la mesure où l'impossibilité technique de déterminer l'origine de l'électricité importée devrait conduire non pas à l'application d'un taux moyen mais bien à l'application du taux d'imposition le moins élevé.

44. Le refus de la Cour de justice de prendre en compte les difficultés pratiques qu'entraîne généralement l'extension d'avantages fiscaux à des produits importés est donc susceptible de compromettre la réalisation d'objectifs louables en matière de protection de l'environnement¹⁶⁴. Les conséquences pratiques de cette jurisprudence sont patentes : un État membre qui ne peut, pour des raisons pratiques, octroyer les avantages fiscaux prévus pour les produits nationaux anti-polluants à des produits importés se trouve dans l'obligation de supprimer son régime fiscal favorable à la protection de l'environnement.

3. Fiscalité environnementale et aides d'État

45. Vu les coûts des investissements supportés par le secteur privé pour se conformer aux règles environnementales, les pouvoirs publics sont enclins à aider financièrement leurs entreprises. Si les aides d'État apparaissent comme un atout non négligeable dans la réussite d'une politique

¹⁶³ *Ibid.*, point 39.

¹⁶⁴ Dans les conclusions qu'il a rendues dans l'affaire *Commission c. Italie*, à propos d'un régime écartant les huiles régénérées importées du bénéfice de la réduction d'impôt consentie aux huiles régénérées nationales, l'avocat général Mayras a reconnu qu'« il faut bien constater que les divergences entre les législations nationales en matière d'environnement peuvent entraîner des divergences dans l'imposition fiscale des lubrifiants régénérés nationaux et des produits similaires importés, différences qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur le fonctionnement du marché commun et de provoquer des distorsions de concurrence ». Toutefois, « la suppression de ces disparités ne saurait en aucun cas aboutir à compromettre la protection de l'environnement, en l'espèce, l'élimination et la régénération des produits pétroliers usagés, objectifs qui font d'ores et déjà partie du droit communautaire positif » (Conclusions de l'avocat général Mayras sous CJ, 8 janvier 1980, précité, *Commission c. Italie*, point 1). Dans les conclusions qu'il a rendues dans l'affaire *Outokumpu Oy*, l'avocat général Jacobs estimait qu'un État devrait conserver la possibilité de recourir à un système d'imposition différencié en vue de poursuivre des buts écologiques en matière de production de l'électricité, même si celui-ci pouvait potentiellement avoir des effets restrictifs sur les courants d'importations. L'impossibilité d'identifier la source exacte de l'électricité importée ne pouvait priver les États membres de cette possibilité (conclusions de l'avocat général Jacobs sous CJ, 2 avril 1998, précité, *Outokumpu Oy*, points 60 et 61).



publique de protection de l'environnement, certaines d'entre elles sont susceptibles d'avantager des entreprises nationales au détriment de leurs concurrentes et, de ce fait, porter atteinte au système de concurrence libre et non-fauscée qu'impose notamment l'article 107 TFUE. Elles peuvent également se trouver en porte-à-faux avec le principe du pollueur-payeur qui impose aux entreprises polluantes de prendre en charge le coût de leurs investissements en matière de dépollution.

46. *A priori*, le régime d'aides d'État (articles 107 et 108 TFUE) et celui des distorsions qui résultent de disparités dans le domaine fiscal (articles 28, 30 et 110 TFUE) ne se recouvrent pas¹⁶⁵. Cela dit, malgré l'existence de ces deux régimes distincts, l'affectation éventuelle du produit de la mesure fiscale soulève la question du respect du droit des aides d'État. En d'autres mots, la circonstance qu'une mesure fiscale satisfasse aux exigences des dispositions relatives à la libre circulation des marchandises n'implique pas pour autant qu'elle soit légitime au regard de l'article 107 TFUE.

L'application de l'article 107 TFUE à la fiscalité environnementale se pose avec d'autant plus d'acuité que le produit des ressources tarifaires est généralement affecté à des organismes publics qui ont notamment pour mission d'aider les entreprises à se conformer à leurs obligations en matière d'environnement, voire à se conformer à des normes plus strictes.

Qui plus est, dans le dessein de favoriser un développement économique plus respectueux de l'environnement, l'éco-fiscalité établit des distinctions entre différentes catégories de produits ou de services en fonction de considérations écologiques, qui se reflètent généralement sous la forme d'exonérations, lesquelles peuvent avantager certaines catégories d'entreprises nationales au détriment de leurs concurrentes étrangères. Au demeurant, des exonérations à des écotaxes sont accordées à des entreprises polluantes tantôt pour leur permettre d'amortir le choc d'un nouveau régime fiscal, tantôt pour préserver leur capacité concurrentielle par rapport à des entreprises étrangères qui ne sont pas soumises aux mêmes contraintes fiscales. Ainsi, l'adoption des nouveaux régimes fiscaux, notamment en matière de la lutte contre le changement climatique, peut-elle désavantager certaines catégories d'entreprises comme les installations sidérurgiques qui font face à une forte concurrence internationale¹⁶⁶.

47. En raison de la définition extrêmement large donnée à la notion d'aide d'État, tant les exonérations fiscales que l'affectation du produit de

¹⁶⁵ Conclusions de l'avocat général Geelhoed sous CJ, 13 janvier 2005, *Streekgewest*, C-174/02, *Rec.*, p. I-85, point 28.

¹⁶⁶ Voy., N. DE SADELEER, « State Aids and Environmental Protection : Time for Promoting the Polluter-Pays Principle », *Nordic Environmental Law Journal*, 2012, n° 1, pp. 3-30.

la taxe tombent sous le coup de l'article 107, § 1, TFUE dès que les conditions suivantes sont remplies :

- l'avantage économique a une origine étatique ;
- l'avantage est octroyé au bénéficiaire de l'aide ;
- l'aide revêt un caractère sélectif ;
- l'aide a un impact négatif sur la concurrence et la liberté des échanges entre États membres.

Les autorités nationales doivent en tout cas être particulièrement attentives à ce que les exonérations fiscales n'aient pas pour effet d'avantager certaines sociétés au détriment de leurs concurrentes et, partant, relever du critère de spécificité qui est une des conditions d'application de l'article 107, § 1, TFUE.

À cet égard, l'affaire *Adria-Wien Pipeline*, où la Cour avait été appelée à examiner l'exonération partielle du paiement d'une taxe environnementale sur la consommation de gaz naturel et d'énergie électrique par les entreprises, laquelle n'avait été accordée aux seules entreprises productrices de biens corporels présente un intérêt certain. La Cour a constaté que l'octroi d'avantages aux entreprises dont l'activité principale est la fabrication de biens corporels ne trouvait pas de justification dans la nature ou l'économie générale du système d'imposition litigieux. Dans la mesure où la consommation d'énergie par le secteur des entreprises productrices de biens corporels et par celui des entreprises fournisseuses de services était aussi dommageable pour l'environnement, les considérations d'ordre écologique à la base du régime fiscal ne justifiaient pas un traitement différent de ces deux secteurs¹⁶⁷. La Cour n'a pas retenu l'argument du gouvernement autrichien, inspiré de l'idée de préservation de la compétitivité des entreprises productrices de biens corporels, selon lequel le remboursement partiel des taxes environnementales en cause à ces seules entreprises était justifié par le fait qu'elles auraient été proportionnellement plus affectées que les autres par lesdites taxes¹⁶⁸. En outre, il est indifférent que la situation du bénéficiaire de la mesure se soit améliorée ou aggravée par rapport à l'État du droit antérieur ou, au contraire, n'ait connu d'évolution dans le temps¹⁶⁹. Il convient uniquement de vérifier si la mesure étatique a pour effet de favoriser « certaines entreprises

¹⁶⁷ CJ, 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer et Peggauer Zementwerke*, C- 143/99, *Rec. I-8365*, point 52. Voy. C. GOLFINOPOULOS, « Concept of selectivity Criterion in State Aid definition Following the Adria-Wien Judgment – Measures justified by the Nature or General Scheme of a System », *ECLR*, 2003, n° 10, p. 543.

¹⁶⁸ CJ, 8 novembre 2001, précité, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer et Peggauer Zementwerke*, point 44.

¹⁶⁹ *Ibid.*, point 41.

ou certaines productions » au sens de l'article 107, § 1, TFUE¹⁷⁰. Seule une mesure se justifiant par la nature ou l'économie générale du système dans lequel elle s'inscrit ne remplit pas cette condition de sélectivité¹⁷¹.

48. L'affaire *British Aggregates* retiendra également notre attention. Le Tribunal n'avait pas admis le caractère sélectif d'une taxe sur les granulats prévoyant une exonération en faveur de granulats produits à partir de déchets résultant de l'extraction de minerais pour les motifs suivants. Selon le Tribunal, les États membres étaient libres, dans la mise en balance des divers intérêts en présence, de définir leurs priorités en matière de protection de l'environnement et de déterminer en conséquence les biens ou services qu'ils décident d'assujettir à une écotaxe. La circonstance que cette taxe ne soit pas applicable à l'ensemble des activités similaires exerçant un impact comparable sur l'environnement ne permet pas de considérer que les activités similaires, non assujetties à cette écotaxe, bénéficient d'un avantage sélectif¹⁷². Le Tribunal avait justifié ce raisonnement à l'aune de la clause d'intégration figurant à l'ancien article 6 TCE (article 11 TFUE)¹⁷³.

Cette « approche profondément innovatrice »¹⁷⁴ ne fut pas suivie par la Cour de justice qui jugea que le Tribunal avait méconnu l'article 107, par. 1, TCE¹⁷⁵. Selon la Cour, cette approche revenait à oblitérer les effets de l'aide eu égard à la finalité poursuivie par le régime fiscal, à savoir « l'objectif environnemental ». Ceci allait à l'encontre de l'interprétation traditionnelle donnée à cette disposition du traité, laquelle ne distingue pas selon les causes ou les objectifs des interventions étatiques, mais les

170 Dans les conclusions qu'il avait rendues dans l'affaire *Adria-Wien Pipeline*, l'avocat général Misho estimait que les règles en matière de remboursement favorables au secteur manufacturier mais défavorables au secteur des services ne constituaient pas une aide d'État au motif que ce régime découlait « d'un système général nouveau de taxes écologiques qui, dès sa conception, a été fondé sur le principe que les secteurs primaire et secondaire de l'économie nationale ne pouvaient pas, raisonnablement, être imposés proportionnellement à l'ensemble de leur consommation d'électricité et de gaz » (conclusions de l'avocat général Misho sous CJ, 8 novembre 2001, précité, *Adria Wien Pipeline et Wietersdorfer et Peggauer Zementwerke*, point 42). L'objectivité des critères de la perception de la taxe ainsi que la subordination du remboursement à des critères établis par le législateur et non pas par les autorités administratives attestaient, selon lui, de l'existence d'un système global de taxation de l'énergie (*Ibid.*, point 43).

171 CJ, 8 novembre 2001, précité, *Adria-Wien Pipeline*, point 42.

172 TPI, 13 septembre 2006, précité, *British Aggregates c. Commission*, points 115.

173 *Ibid.*, point 117.

174 Conclusions de l'avocat général Mengozzi sous CJ, 22 décembre 2008, *British Aggregates c. Commission*, C-487/06 P, point 96.

175 CJ, 22 décembre 2008, précité, *British Aggregates c. Commission*, point 86.

définit en fonction de leurs effets¹⁷⁶. Il en résulte que cette approche excluait a priori « toute possibilité de qualifier d'« avantage sélectif » l'absence d'assujettissement d'opérateurs se trouvant dans des situations comparables au regard de l'objectif poursuivi, et cela indépendamment des effets de la mesure fiscale en question »¹⁷⁷.

Qui plus est, « la nécessité de prendre en compte les exigences tenant à la protection de l'environnement, pour légitimes qu'elles soient, ne justifie pas l'exclusion de mesures sélectives, fussent-elles spécifiques telles que des écotaxes, du champ d'application de l'article 87, § 1, TCE [article 107, § 1 TFUE] »¹⁷⁸. D'ailleurs, comme l'a souligné l'avocat général Mengozzi, « ni la compétence laissée aux États en matière fiscale ou en matière environnementale ni le principe d'intégration des exigences liées à la protection de l'environnement dans la définition et la mise en œuvre des politiques communautaires, énoncé à l'article 6 TCE [article 11 TFUE], ne justifient que des interventions publiques susceptibles d'entraîner des distorsions de concurrence soient complètement soustraites au contrôle exercé par la Commission sur la base des règles du traité relatives aux aides d'État »¹⁷⁹. Cela dit, la clause d'intégration devrait conduire la Commission à prendre en compte les objectifs environnementaux non pas au stade de la qualification de la mesure mais lors de l'évaluation de la compatibilité de cette dernière avec le marché intérieur¹⁸⁰.

49. L'affaire est revenue devant le Tribunal, lequel n'a pas suivi le raisonnement en deux temps préconisé par la Commission. Ce raisonnement peut être synthétisé de la manière suivante. En premier lieu, la détermination d'une charge exceptionnelle grevant un secteur déterminé n'est pas une aide d'État. En second lieu, au cas où il y aurait des exceptions, il convient de vérifier si elles relèvent de la nature ou de l'économie générale du système¹⁸¹.

Selon le Tribunal, « la qualification d'une mesure fiscale nationale de « sélective » suppose, dans un premier temps, l'identification et l'exa-

¹⁷⁶ CJ, 26 septembre 1996, *France c. Commission*, C-241/94, *Rec.*, p. I-4551, point 21 ; CJ, 29 avril 1999, *Espagne c. Commission*, C-342/96, *Rec.*, p. I-2459, point 23 ; CJ, 17 juin 1999, *Belgique c. Commission*, C-75/97, *Rec.*, p. I-3671, point 46.

¹⁷⁷ CJ, 22 décembre 2008, précité, *British Aggregates c. Commission*, point 87.

¹⁷⁸ *Ibid.*, point 92.

¹⁷⁹ Conclusions de l'avocat général Mengozzi sous CJ, 22 décembre 2008, précité, *British Aggregates c. Commission*, point 102.

¹⁸⁰ CJ, 22 décembre 2008, précité, *British Aggregates c. Commission*, point 92 ; Conclusions de l'avocat général Mengozzi sous CJ, 22 décembre 2008, précité, *British Aggregates c. Commission*, point 102.

¹⁸¹ TPIUE, 7 mars 2012, *British Aggregates*, T-210/02, point 82. Voy. L. Ibot, commentaire, *Europe*, 2012, n° 5, pp. 34-35.

men préalables du régime fiscal commun ou « normal » applicable dans l'État membre concerné. C'est par rapport à ce régime fiscal commun ou « normal » qu'il convient, dans un second temps, d'apprécier et d'établir l'éventuel caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale en cause en démontrant que celle-ci déroge audit système commun, dans la mesure où elle introduit des différenciations entre opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné au système fiscal de cet État membre, dans une situation factuelle et juridique comparable »¹⁸².

En ayant instauré un régime fiscal spécifique applicable au secteur des granulats au Royaume-Uni, la taxe litigieuse constituait le régime fiscal commun ou « normal ». En opérant des différenciations entre les différents redevables, ce régime avait pour effet de favoriser « certaines entreprises ou certaines productions ». Pour le Tribunal, la Commission n'était pas en droit d'écarter l'existence d'avantages issus de différenciations fiscales opérées par le régime normal, au seul motif que son champ d'application était justifié par sa logique et par son économie générale. Le Tribunal conclut que la Commission a méconnu la notion d'aide d'État, la différenciation n'ayant pas été justifiée au regard de l'objectif environnemental poursuivi¹⁸³.

50. On peut également s'interroger sur le lien d'affectation entre la taxe et l'aide. Dans les affaires *SWNB* et *Pape*, des requérants avaient contesté la légalité de taxes écologiques auxquelles ils étaient assujettis en arguant que ces dernières étaient destinées à financer une aide d'État. Dans ces deux affaires, la Cour de justice a estimé que seules les taxes qui « constituent le mode de financement d'une mesure d'aide, de telle sorte qu'elles font partie intégrante de cette mesure » suivent le sort de la mesure d'aide elle-même¹⁸⁴. En effet, « pour que l'on puisse considérer une taxe, ou une partie de taxe, comme faisant partie intégrante d'une mesure d'aide, il doit nécessairement exister un lien d'affectation contraignant entre la taxe et l'aide en vertu de la réglementation nationale pertinente »¹⁸⁵.

¹⁸² *Ibid.*, point 49.

¹⁸³ *Ibid.*, point 92.

¹⁸⁴ CJ, 13 janvier 2005, *Streekgewest*, C-174/02, *Rec.*, p. I-85, point 25 ; CJ, 13 janvier 2005, *Pape*, C-175/02, *Rec.*, p. I-127, point 15. Voy. M. DONY, *Commentaire Mégret, Contrôle des aides d'État*, Bruxelles, ULB, 2009, pp. 395-396, nos 726 et 727.

¹⁸⁵ CJ, 8 mars 2004, précité, *SWNB*, point 25. Selon l'avocat général Geelhoed, l'existence d'un tel lien repose sur quatre critères : l'aide est uniquement financée par la taxe en cause ; cette taxe est uniquement affectée à l'aide concernée ; le lien entre l'aide et la taxe résulte nécessairement des réglementations concernées ; l'effet combiné de la taxe et de l'aide a des conséquences sur les rapports de concurrence dans le secteur en cause (conclusions sous CJ, 8 mars 2004, précité, *SWNB*, point 35).

Ces critères ne sont pas remplis au cas où le produit de la taxe écologique n'est pas affecté à un groupe d'assujettis. De plus, dans la mesure où le législateur national laisse le soin aux autorités de répartir le produit de la taxe sur les déchets, il n'y a pas de « lien contraignant » entre la taxe écologique et l'aide envisagée¹⁸⁶. Dans le même ordre d'idées, le fait que le produit d'une taxe sur les déchets n'influence aucunement le montant de l'aide octroyée à un secteur sous la forme d'une exonération fiscale doit conduire le juge national à constater qu'il n'y a pas de « lien contraignant »¹⁸⁷. En d'autres mots, le fait que l'avantage fiscal résultant de l'exonération soit compensé par une augmentation de la taxe ne permet pas de pour démontrer l'existence d'un lien contraignant.

51. Cela dit, l'interdiction d'octroyer des aides d'État n'est ni absolue ni inconditionnelle. Même si le régime exonératoire est censé constituer une aide d'État, rien n'empêche la Commission de l'autoriser. Au demeurant, tant l'encadrement communautaire des aides d'État pour la protection de l'environnement de 2008¹⁸⁸ que le règlement général d'exemption par catégorie¹⁸⁹ admettent que des réductions ou des exonérations de taxes environnementales puissent être compatibles avec l'article 107, par. 3, c), TFUE.

Ainsi on retrouve dans les lignes directrices de 2008, la sous-rubrique 1.5.12, laquelle est consacrée aux aides sous forme de réductions ou

¹⁸⁶ CJ, 8 mars 2004, précité, *Pape*, point 16.

¹⁸⁷ CJ, 8 mars 2004, précité, *SWNB*, points 28 et 29.

¹⁸⁸ Lignes directrices concernant les aides d'État à la protection de l'environnement, *J.O. C 82*, 1^{er} avril 2008, p. 1, points 151 à 160. Cet encadrement prévoit que les aides sont « essentiellement justifiées » au regard de l'article 107, § 3, c), TFUE (point 12). Jusqu'à la fin de l'année 2014, l'octroi des aides d'État destinées à assurer la protection de l'environnement qui ne tombent pas dans le champ d'application du RGEC devra donc être apprécié par la Commission européenne au regard des critères établis par l'encadrement de 2008. Un examen « standard » est d'application pour les mesures d'aide d'un montant inférieur à un certain seuil (chapitre 3) alors qu'un examen détaillé s'applique aux aides d'un montant supérieur à ce seuil (chapitre 5).

¹⁸⁹ Afin de garantir une surveillance efficace de l'octroi des aides d'État et de simplifier la gestion administrative, sans affaiblir pour autant le contrôle de la Commission, le Conseil a habilité cette dernière à déclarer, par voie de règlement, certaines catégories d'aides horizontales compatibles avec le marché intérieur et à les exempter de l'obligation de notification prévue à l'article 108, § 3, TFUE. L'utilité essentielle de ce nouveau régime réside dans un allègement de la tâche administrative de la Commission, celle-ci n'étant désormais plus tenue d'exercer un contrôle préalable sur les régimes d'aides conformes aux critères arrêtés dans le RGEC d'exemption. En revanche, les aides qui ne sont pas couvertes par ce règlement demeurent soumises à l'obligation de notification prévue à l'article 108, § 3, TFUE, indépendamment du respect des conditions prévues par l'encadrement de 2008. *Cf.* Règlement 994/98/CE sur l'application des articles 92 et 93 TCE à certaines catégories d'aides d'État horizontales, *J.O. L 142*, 14 mai 1998, p. 1.

d'exonérations de taxes environnementales. La Commission énonce les conditions suivantes :

« Les réductions et les exonérations de taxes environnementales concernant certains secteurs ou certaines catégories d'entreprises peuvent permettre d'imposer des taxes plus élevées à d'autres entreprises, ce conduit à une amélioration générale de l'internalisation des coûts, et de créer des incitations supplémentaires à améliorer la protection de l'environnement. Par conséquent, ce type d'aide peut s'avérer nécessaire pour remédier indirectement aux externalités négatives en facilitant l'introduction ou le maintien d'une fiscalité environnementale nationale relativement élevée. Pour que l'aide soit compatible, il convient de prouver que les exonérations ou les réductions sont nécessaires pour toutes les catégories de bénéficiaires proposées et que leur montant est proportionné. On présume que c'est le cas si les bénéficiaires versent une taxe au moins égale au niveau communautaire minimum fixé par la directive applicable, le cas échéant. Dans le cas contraire, la nécessité dépendra de l'impact des taxes nationales sur les coûts de production ainsi que sur la possibilité de répercuter la taxe sur les consommateurs et de réduire les marges bénéficiaires. La proportionnalité dépendra de la capacité des bénéficiaires à réduire encore leur consommation ou leurs émissions, à verser une partie de la taxe nationale ou à conclure des accords environnementaux pour réduire la pollution. »¹⁹⁰

4. Application de la procédure d'information dans le domaine des normes et réglementations techniques aux régimes fiscaux

52. Dans le but d'assurer une protection aussi complète que possible de la libre circulation des marchandises, la directive 98/34/CE prévoyant une procédure d'information dans le domaine des normes et réglementations techniques¹⁹¹ complète l'interdiction des mesures d'effet équiva-

¹⁹⁰ Point 57.

¹⁹¹ J.O. L 204, 21 juillet 1998, p. 37. Abrogeant la directive 83/189/CEE du 28 mars 1983, la directive 98/34/CE a été modifiée, peu après son adoption, par la directive 98/48/CE du 20 juillet 1998 (J.O. L 207, 5 août 1998, p. 18). Voy. S. LECRENIER, « Le contrôle des règles techniques des États et la sauvegarde des droits des particuliers », *JTDE*, janvier 1997, n° 35, p. 1 ; W. VOGEL, « L'obligation de marquage des produits soumis à écotaxe au regard du droit communautaire », *Amén.-Envt.*, 1988/1, p. 38 ; P. DEBANDT et K. BAEKELANDT, « Le contrôle préventif, au regard du droit communautaire, des règles techniques introduites par les autorités nationales », *JDE*, 2008, n° 147, pp. 69-76 ; F. HERLITZ, « La politique de préven-

lent à des restrictions quantitatives, inscrite aux articles 34 à 36 TFUE, ainsi que l'harmonisation des réglementations nationales par l'entremise du droit dérivé¹⁹². Son objectif consiste à prévenir la résurgence d'obstacles techniques au commerce intracommunautaire¹⁹³. Son incidence de nature préventive sur l'adoption par les autorités nationales de normes de produits est indéniable. Grâce aux délais de *statu quo*, tant la Commission que les autres États membres peuvent solliciter des adaptations à la norme envisagée en vue de réduire les risques de restrictions à la libre circulation des marchandises.

Unique en son genre, cette procédure instaurant un contrôle *ex ante* des projets de réglementation technique nationaux exerce aujourd'hui une influence considérable sur les politiques des produits mises en place par certains États membres¹⁹⁴.

53. En vue d'assurer le contrôle *ex ante* des projets des réglementations techniques, la directive 98/34/CE prévoit une procédure de notification préalable à la Commission pour tout « *projet de règle technique* » envisagé par les États membres.

Comme l'objectif de l'article 8, § 1, de la directive est de permettre à la Commission d'obtenir l'information la plus complète possible afin qu'elle puisse efficacement exercer ses pouvoirs, les États membres doivent procéder à une communication intégrale du texte contenant le projet de règle technique¹⁹⁵, accompagné, le cas échéant, de l'exposé des motifs et des dispositions législatives et réglementaires de base¹⁹⁶. Au demeurant, l'accomplissement de ces formalités dispense l'État membre de devoir notifier à nouveau leur projet dans le cadre d'autres procédures réglementaires¹⁹⁷.

tion des obstacles aux échanges de marchandises et de services de la société de l'information », *RDUE*, 2008/3, pp. 403-460 ; D. VOINOT, « Le droit communautaire et l'inopposabilité aux particuliers des règles techniques nationales », *RTDE*, janvier-mars 2003, vol. 39, n° 1, pp. 91-112.

192 CJ, 30 avril 1996, *CIA Security International*, C-1949/94, *Rec.*, p. I-2201, point 40 ; CJ, 20 mars 1997, *S.A. Bic Benelux*, C-13/96, *Rec.*, p. I-1753, point 19.

193 CJ, 30 avril 1996, précité, *CIA Security International*, point 40.

194 Voy., N. DE SADELEER, *Commentaire Mégret, op.cit.*, pp. 447-455 ; *Ibid.*, « Internal Market Preventive Controls of National Technical Standards and Their Impact on Environmental Measures », *Journal of European Environmental and Planning Law*, 2011, vol. 8, n° 3, pp. 252-272.

195 CJ, 17 septembre 1996, *Commission c. Italie*, C-289/94, *Rec.*, p. I-4743, point 41.

196 Ainsi, la Cour a-t-elle jugé que seule une communication intégrale d'une loi italienne sur l'amiante pouvait permettre à la Commission d'évaluer la portée exacte des règles techniques qui s'y trouvaient éventuellement. CJ, précité, *Commission c. Italie*, C-289/94, points 39 et 40.

197 Article 8, § 5.

S'agissant de la communication de projets de règles techniques visant à limiter la commercialisation ou l'utilisation de substances, de préparations ou de produits chimiques, pour des motifs de santé publique ou de protection des consommateurs ou de l'environnement, les États membres sont tenus de transmettre à la Commission les « preuves scientifiques justifiant leur adoption », y compris une analyse des risques¹⁹⁸.

Le projet porté à la connaissance de la Commission européenne est ensuite transmis aux autres États membres, lesquels, à l'instar de l'exécutif communautaire, peuvent émettre un avis circonstancié selon lequel la mesure envisagée peut créer des obstacles à la libre circulation des marchandises. L'État membre qui a notifié le projet est tenu d'en suspendre l'adoption pendant le temps nécessaire pour leur examen par la Commission et les autres États membres (obligation de *standstill*).

54. Des limites ont néanmoins été apportées à l'obligation de notifier immédiatement le projet. Nous nous limitons ici à commenter la portée de celles qui présentent un intérêt pour les instruments fiscaux.

Le régime dérogatoire prévu pour la notification de « spécifications techniques ou d'autres exigences liées à des mesures fiscales ou financières qui affectent la consommation des produits en encourageant le respect de ces spécifications techniques ou autres exigences » retiendra notre attention.

Ces « spécifications » peuvent, par conséquent, entrer en vigueur dès leur communication à la Commission européenne sans que l'État membre ne doive reporter leur adoption¹⁹⁹. Pour ces mesures, le contrôle de ces mesures a donc lieu *a posteriori* et non *a priori*.

Dans son arrêt *Bic Benelux*, la Cour de justice a toutefois interprété ce régime dérogatoire de manière fort stricte. À propos du marquage d'un produit soumis à une taxe écologique en vue d'informer le public quant aux effets du produit nocif, la Cour a jugé que la notion d'exigence liée à une mesure fiscale se limitait aux mesures constituant *exclusivement* des mesures d'accompagnement fiscal²⁰⁰. Cela dit, les observations et les avis circonstanciés qui seraient émis par la Commission et par les autres États membres, s'agissant des spécifications techniques ou des autres exigences liées à des mesures fiscales ou financières, doivent porter uniquement « sur les aspects éventuellement entravant pour les échanges [...] et non sur le volet fiscal ou financier de la mesure »²⁰¹.

198 Article 8, § 1, al. 4.

199 Article 10, § 4.

200 CJ, 20 mars 1997, précité, *S.A. Bic Benelux*, points 24 et 25.

201 Article 8, § 1, al. 6.

Conclusions

55. La nécessité de recourir de manière accrue aux instruments fiscaux pour inciter les opérateurs économiques à améliorer la performance en matière d'environnement de leurs produits est susceptible de créer certaines entraves pécuniaires à la libre circulation des marchandises. La validité de ces mesures fiscales devra être appréciée au regard des articles 28, 30, 34, 107 et 110 TFUE. Ordre juridique autonome, le droit de l'Union établit ses propres classifications. Les critères de classification et les opérations de qualification retenus par les législateurs et les juridictions des États membres ne peuvent dès lors prévaloir sur l'agencement des subdivisions du droit du marché intérieur.

La grille d'analyse peut se résumer de la manière suivante. Si la mesure litigieuse s'avère purement pécuniaire, il conviendra d'analyser sa compatibilité au regard des seules dispositions prohibitives des droits de douane (article 30 TFUE) ou des impositions fiscales internes (article 110 TFUE). Le fait de taxer soit exclusivement les produits étrangers, soit de les taxer plus fortement que les produits nationaux est expressément prohibé par ces dispositions. Par ailleurs, les régimes relatifs à la libre circulation des services ou des obstacles non tarifaires ne sont pas cumulables.

S'agissant des impositions intérieures, l'État membre dispose d'une solide marge de manœuvre dès qu'il parvient à démontrer que les produits étrangers ne sont pas susceptibles d'être imposés plus lourdement que les produits nationaux, que son régime fiscal repose sur des bases objectives et qu'il poursuit un objectif légitime. Qui plus est, le fait que les mesures s'inscrivent dans le droit fil d'une politique de prévention encouragée par le droit dérivé devrait les faire bénéficier d'un préjugé favorable. En outre, il revient au législateur national de fixer les taux d'imposition selon les objectifs qu'il entend poursuivre. Le contrôle ne porte assurément pas sur les entraves aux échanges qu'induit un régime fiscal indistinctement applicable. Enfin, pour mener à bien une politique fiscale différenciée, l'État membre peut aussi exiger de l'importateur des preuves démontrant de manière adéquate que les critères liés au mode de production écologique sont bien respectés, pourvu que ces exigences ne soient pas plus sévères à l'égard des produits importés qu'à l'égard des biens nationaux similaires ou disproportionnés par rapport à l'objectif poursuivi²⁰². Toutefois, il conviendra de veiller à éviter la moindre discrimination à l'encontre des produits étrangers. Enfin, au cas où le produit de la taxe serait

²⁰² CJ, 8 janvier 1980, précité, *Commission c. Italie*, point 21.

affecté à des entreprises, il conviendrait de vérifier la compatibilité d'une telle affectation au regard du droit des aides d'État.

En revanche, le contrôle s'avère nettement plus étendu dans l'hypothèse où le régime national relèverait de l'article 34 TFUE. Par ailleurs, les obligations d'autorisation, de marquages afférents au régime fiscal doivent être vérifiées à l'aune de cette disposition.

