

RFFP 2011

REVUE FRANÇAISE DE

FINANCES PUBLIQUES

N° 114 – Avril 2011

FISCALITÉ ET ENVIRONNEMENT

DOSSIER SPÉCIAL :

PATRIMOINE DES UNIVERSITÉS

CHRONIQUE DE GOUVERNANCE FINANCIÈRE LOCALE

CHRONIQUE ÉTRANGÈRE : POLOGNE

CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE

L.G.D.J

lextenso éditions

Incidence des régimes d'interdiction des entraves tarifaires de l'Union européenne sur l'écofiscalité des États membres

Nicolas de SADELEER *

RÉSUMÉ

L'autonomie fiscale des États membres est loin d'être absolue et ce même à défaut d'harmonisation de la fiscalité environnementale. En vue d'éviter que la fiscalité puisse servir à des fins protectionnistes, plusieurs dispositions du Traité sur le fonctionnement de l'UE sont susceptibles d'interdire l'adoption de régimes fiscaux destinés à protéger l'environnement. Confronté à de tels régimes fiscaux, le praticien devra se demander s'il s'agit là d'une mesure équivalant à un droit de douane ou d'un régime fiscal discriminatoire. Le présent article fait le point sur la portée de ces dispositions du traité.

The fiscal autonomy of Member States is far from absolute, even in the absence of EU environmental tax harmonisation. Indeed, in ensuring that tax policy does not serve protectionist interests, several provisions of the TFEU are likely to prohibit the adoption of fiscal instruments aiming at protecting the environment. When faced with a fiscal measure, the practitioner will have to distinguish the prohibition of charges having equivalent effect to customs duties and of discriminatory internal taxation. It is the aim of this chapter to explore some of the key issues arising in discussion of national environmental taxation.

* Professeur à Saint Louis, Académie de Louvain, Professeur invité à l'Université Panthéon-Assas Paris II et à l'Université catholique de Louvain.

1. Même en l'absence de règles d'harmonisation (1), l'autonomie fiscale des États membres est loin d'être absolue. 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.

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 contrôler s'il ne s'agit pas éventuellement d'une entrave technique restreignant quantitativement les importations ou les exportations (articles 34 et 35 TFUE). Il devra aussi vérifier si la taxe litigieuse est susceptible de violer l'article 56 TFUE consacrant la libre circulation des services. 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 TFUE. 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.

2. Cette contribution traite des seules dispositions du TFUE qui limitent le recours aux charges tarifaires même si celles-ci poursuivent des fins de protection de l'environnement (2). Inséré dans le titre consacré à la libre circulation des marchandises, le premier de ces régimes comprend les 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. Reposant sur l'article 110 TFUE, le second régime sanctionne le caractère discriminatoire des impositions intérieures. C'est le caractère pécuniaire de la mesure qui permet de

(1) Peu de régimes d'harmonisation ont trait à la fiscalité environnementale. Voy. la directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (JO, n° L 283, 31 octobre 2003, p. 51) et la directive 1999/62/CE du Parlement européen et du Conseil, du 17 juin 1999, relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures (JO, n° L 187, 20 juillet 1999, p. 42), telle que modifiée par la directive 2006/38/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 (JO, n° L 157, 9 juin 2006, p. 8). Voy. spécialement les articles 2, a *bis*, ii) et 7, par. 2, c), de cette dernière directive.

(2) N. DE SADELEER, *Commentaire Mégret, Environnement et marché intérieur*, Bruxelles, éd. de l'Université libre de Bruxelles, 2010, p. 135-176.

la faire entrer dans les domaines respectifs de ces différentes dispositions. Ceci exclut l'application du régime des entraves techniques en vertu des articles 34 TFUE et suivants. Les dispositions sur les services et les aides d'État ne seront pas abordées (3).

3. À la différence des restrictions quantitatives aux échanges dictées par une politique de protection de l'environnement, problématique à propos de laquelle la Cour de justice a souvent eu l'occasion de se prononcer (4), 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.

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 marchandises. En outre, la reconnaissance du principe du pollueur-payeur (5) tant dans les ordres juridiques nationaux qu'en droit de l'Union 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 nocifs (6). Les régimes fiscaux environnementaux doivent se conformer à ce principe environnemental (7).

(3) Quant à l'impact de ces obligations sur la fiscalité environnementale, voy. N. DE SADELEER, « La protection de l'environnement à l'épreuve des libertés d'établissement et de circulation des services », *Aménagement-Environnement*, 2009/3, p. 183-187. Voy. aussi les conclusions de l'avocat général J. Kokott présentées le 2 juillet 2009 dans l'affaire C-169/08, point 26 et suiv.

(4) N. DE SADELEER, *Commentaire Mégret, op. cit.*, p. 250.

(5) 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, p. 215-224 ; *Environmental Principles*, Oxford, OUP, 2002, p. 21-60.

(6) 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, par. 1, c).

(7) CJ, 16 juillet 2009, Futura Immobiliare srl Hotel Futura, C-24/68, point 52 ; 25 février 2010, Pontina Ambiente srl, C-172/08, point 36.

I. – INTERDICTION DES DROITS DE DOUANE ET DES TAXES D'EFFET ÉQUIVALENT

1. Portée du régime d'interdiction

4. L'élimination des barrières tarifaires constitue 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 discriminatoires (8). Contrairement au régime applicable aux impositions intérieures (article 110 TFUE), ils sont frappés d'une interdiction absolue.

5. 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. Dans cette veine, toute forme de protectionnisme tarifaire déguisé sous les apparences d'impositions financières légitimes est condamnée. Il importe peu que la charge soit minime ou qu'elle n'exerce aucun effet discriminatoire ou protecteur (9) ou que le produit importé ne soit pas en concurrence avec des produits nationaux (10). De même, les formes sous lesquelles une imposition se présente, les objectifs qu'elle poursuit, sa dénomination, sa technique de perception, la destination des recettes n'ont aucune incidence sur sa qualification éventuelle en tant que taxe d'effet équivalent (11).

6. 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'énergie (12), une taxe perçue pour compenser les frais liés à un contrôle de la

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

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

(10) 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.

(11) CJ, 7 décembre 1995, Ayuntamiento de Centa, C-45/94, Rec., p. I-4385, point 28.

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

dangerosité d'un produit (13), l'obligation à charge d'exportateurs de déchets de contribuer à un fonds couvrant le rapatriement des cargaisons exportées illicitement (14), ainsi qu'une taxe environnementale perçue sur l'utilisation de pipelines (15).

2. Portée du régime d'interdiction par rapport aux autres régimes d'interdiction

7. Une mesure tarifaire entrant dans le domaine de l'article 28 TFUE ne peut relever simultanément du régime de l'article 34 TFUE et, partant, bénéficier du régime de dérogations prévues à l'article 36 TFUE (16). Comme l'article 34 TFUE a un caractère général par rapport à l'article 30 TFUE (17), 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.

8. 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 interdits. Enfin, les dispositions relatives aux taxes équivalent aux droits de douane (articles 28 et 30 TFUE) ne sont pas applicables cumulativement avec celles relatives aux impositions intérieures discriminatoires (article 110 TFUE) (18).

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

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

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

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

(16) CJ, 22 mars 1977, *Iannelli & 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.

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

(18) 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, *Haar Petroleum*, C-90/94, Rec., p. I-4085, point 19 ; CJ, 23 avril 2002, *Nygard*, C-234/99, Rec., p. I-365, point 17.

à tracer entre les champs d'application respectifs des articles 28 et 30 et 110 TFUE. À propos de la validité d'un système général de taxation finlandais frappant l'énergie électrique en fonction de ses modes de production, la Cour de justice a conclu que la taxe litigieuse frappait l'électricité quelle que soit son origine, nationale ou importée (19). 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 TFUE (20). En effet, la taxe s'applique à un même stade de commercialisation tant à l'électricité produite sur le territoire national qu'à celle qui est importée. Dans le même ordre d'idées, 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 instaurée (21).

10. 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 ténue (22). 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, s'appliquer aux mesures qui sont indistinctement applicables. 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'importés (23). 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 national (24). Deux hypothèses doivent donc être distinguées.

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

(20) *Ibid.*, point 25.

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

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

(23) CJ, 22 mars 1977, *Seineke & 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.

(24) 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

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. Elle doit dès lors être proscrite car elle viole 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. Dans ce cas, il s'agit bien d'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 imposés (25).

3. Limites du régime d'interdiction

11. La Cour a, enfin, admis par voie prétorienne que l'interdiction de principe ne s'appliquait pas dans deux hypothèses.

12. En premier lieu, lorsque la charge pécuniaire est exigée en contrepartie d'un service rendu à l'importateur ou à l'exportateur. Il s'agit là d'une redevance et non d'une « taxe d'effet équivalant ». Comme la redevance couvre des situations tout à fait exceptionnelles (26), trois conditions devront être remplies pour qu'elle puisse échapper aux fourches caudines des articles 28 et 30 TFUE.

Tout d'abord, il ne peut y avoir d'obligation de recourir au service rendu. En d'autres mots, la prestation ne saurait être imposée, ce qui est rarement le cas des services fournis par des entreprises publiques ayant une situation de monopole ou de quasi-monopole.

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.

(25) 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.

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

Ensuite, l'avantage doit être non seulement procuré individuellement et effectivement à l'opérateur économique (27), mais il doit, en outre, lui conférer un avantage réel. Comme il ressort de l'arrêt suivant, lorsque le service rendu est lié à l'accomplissement d'une formalité obligatoire, il n'y a pas d'avantage réel.

La Cour de justice a eu l'occasion d'appliquer cette condition à un régime en matière de gestion de déchets. Alors même que le droit dérivé impose aux États membres de réimporter sur leur territoire des déchets illégalement exportés, la cotisation versée par des exportateurs allemands à un fonds de solidarité, cotisation calculée sur la base de la quantité et de la nature des déchets exportés, a été jugée contraire à l'article 30 TFUE. En effet, « l'accomplissement 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 » (28).

Enfin, la rémunération doit s'élever à un montant proportionné au coût réel du service qui en est la contrepartie (29), ce qui n'empêche pas une « évaluation forfaitaire des frais » (30).

13. En second lieu, la charge perçue au titre d'un contrôle imposé par le droit dérivé n'est pas constitutive d'une taxe d'effet équivalent dans la mesure où elle trouve son origine dans le droit dérivé lui-même (31). À titre d'exemple, 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.

(27) CJ, 30 mai 1989, *Commission c/ Italie*, précité, point 16.

(28) CJ, 27 février 2003, *Commission c/ Allemagne*, C-389/00, Rec., p. I-2001, point 35.

(29) 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).

(30) 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.

(31) CJ, 25 janvier 1977, *Bauhuis*, C-46/76, Rec., p. 5.

II. – INTERDICTION DES IMPOSITIONS INTÉRIEURES DISCRIMINATOIRES

1. Portée de l'interdiction prévue à l'article 110 TFUE

14. Si les États membres conservent leur souveraineté en matière fiscale, encore faut-il qu'ils ne discriminent pas les producteurs étrangers. 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 équivalent (32), l'article 90 TCE 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 » (33).

15. Alors que l'interdiction découlant des articles 28 et 30 TFUE est inconditionnelle, l'article 110 TFUE se borne à interdire une violation du principe général de non-discrimination (34). 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.

Envisageant l'hypothèse où il existe un produit national comparable au produit importé, le premier 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

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

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

(34) CJ, 22 mars 1977, *Steinike & Weinlig*, C-78/76, Rec., p. 595.

cas, à une imposition supérieure du produit importé (35). La portée de cette condition s'applique non seulement aux taux mais aussi aux dispositions relatives à l'assiette et aux modalités de perception (36).

16. 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 consacrée 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 en fonction de la technologie anti-pollution doit, par conséquent, être étendue à tout type de véhicule automobile (37).

À la différence de la jurisprudence relative à l'application des articles 34 TFUE et suiv., « en l'absence de tout effet discriminatoire ou protecteur », l'article 90 TCE ne permet pas de censurer un taux excessif (38). Dès lors, 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.

17. 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.

Jusqu'à ce jour, aucune décision n'a été rendue à propos de l'application de cet alinéa à la fiscalité environnementale.

2. Champ d'application de l'article 110 TFUE

18. 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. Quoique la jurisprudence de la Cour de justice semble exclure *a priori* une emprise de l'article 34

(35) 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.

(36) CJ, 27 février 1980, Commission c/ Irlande, C-55/791, Rec., p. 481.

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

(38) 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, p. I-6065, point 38.

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 produits (39). 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 TFUE (40).

19. Pour bon nombre de régimes fiscaux, la distinction entre le champ d'application respectif de ces deux dispositions n'est gère aisé. Aussi la doctrine s'est-elle 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 » (41).

Dans l'hypothèse où l'écotaxe répondrait davantage à une logique davantage dissuasive que redistributive, elle s'apparenterait à une norme de produits (42) et, partant, tomberait sous le coup de l'article 34 TFUE. La distinction entre des taxes purement régulatrices et celles dont l'objet est redistributif est toutefois plus délicate qu'il n'y paraît. Quoiqu'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 TFUE (43).

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

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

(41) TPI, 23 décembre 2006, *British aggregates ass c/ Commission*, T-210/02, Rec., p. II-2789.

(42) Pour une définition de la norme de produit, voy. le point 4 de l'annexe de la recommandation du Conseil, du 3 mars 1975, relative à l'imputation des coûts et à l'intervention des pouvoirs publics en matière d'environnement (JO, n° L 194, 25 juillet 1975, p. 1).

(43) 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.

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

20. 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 apparaissent aux yeux des consommateurs comme étant utilisables de manière analogue.

21. Dans certaines affaires environnementales, la similarité des produits soumis à des régimes fiscaux distincts ne prête guère à discussion. À titre d'exemple, que les terres contaminées soient originaires de sites pollués identifiés de manière précise grâce à des enquêtes de terrain 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 » (44). Qui plus est, le fait que le droit primaire consacre un principe de correction, par priorité à la source, des atteintes à l'environnement (192, par. 2 TFUE), lequel concorde avec les principes de proximité et d'autosuffisance, ne permet pas de différencier les terres polluées identifiées au moyen d'un registre national de celles provenant de l'étranger (45).

22. Hormis ces exemples, 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'environnement (46), 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

(44) CJ, 8 novembre 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten, C-221/06, Rec., p. I-9643, point 59.

(45) *Ibid.*, points 60 à 69.

(46) 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).

le coup de l'alinéa 1^{er} de l'article 110 TFUE (47). 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 importations.

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 du 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 ? Il est indéniable que les attentes des consommateurs en ce début du XXI^e siècle ont considérablement évolué. Comme elle a pour effet d'accentuer 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 (article 11 TFUE) devrait en tout cas l'inciter à faire évoluer sa jurisprudence (48).

(47) Sur la prise en compte de la dangerosité d'un produit, tel que l'asbeste dans la vérification de la similarité entre deux catégories de produits, voy. le 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.

(48) Au demeurant, la Commission estime que l'analyse du rapport de similarité doit prendre en compte l'objectif de protection environnementale (Communication de la Commission du 26 mars 1997, « Impôts, taxes et redevances environnementaux dans le marché unique », COM(97)9, final, p. 8).

4. Fiscalité différenciée

23. Les États membres ont conservé une grande partie de leur souveraineté dans le domaine de la fiscalité (49). En tout état de cause, l'article 110 TFUE 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 suivantes (50) :

- 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.

24. 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 production de l'énergie électrique avec l'environnement constitue un objectif important de la politique énergétique de la Communauté (51).

25. Dans le dessein d'écartier 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 produits (52) et d'énergie (53) 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 régénérées (54), et de l'établissement d'une taxe progressive en fonction de la cylindrée des véhicules automobiles taxés (55). Ces critères doivent être conformes

(49) 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).

(50) 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.

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

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

(53) CJ, 2 avril 1998, précité, *Outokumpu Oy*, point 31.

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

(55) 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.

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 indirects (56).

26. 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 nationales (57). Le principe de non-discrimination s'impose quelle que soit la légitimité du régime fiscal. Ainsi un régime de taxation applicable aux voitures d'occasion importées en Grèce dans le dessein de décourager la mise en circulation de véhicules anciens, dangereux et polluants et, partant, de favoriser la mise en circulation de voitures neuves dites de « *technologie anti-pollution* », ne respecte-t-il pas la règle de non-discrimination énoncée à l'article 110 TFUE, alors même que son objectif paraît légitime (58).

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 le plus lourdement taxés, pourvu que cela résulte de l'application des critères objectifs et non discriminatoires (59). 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

(56) CJ, 8 janvier 1980, précité, Commission c/ Italie, point 18.

(57) 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.

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

(59) CJ, 14 janvier 1981, Chemical 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.

sur les véhicules moins taxés, lesquels provenaient tant du marché national que de l'étranger (60).

27. 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 ?

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 » (61). 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'étranger (62). 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 importés, ce qui fut confirmé à plusieurs reprises dans des affaires touchant à la protection de l'environnement. On en veut pour preuve les arrêts suivants.

Les sérieuses difficultés pratiques qu'un contrôle technique des voitures d'occasion importées en Grèce 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 » (63).

De même, le fait qu'il s'avère « 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

(60) CJ, 5 avril 1990, précité, *Commission c/ Grèce*, point 20 ; CJ, 30 novembre 1995, précité, Casarin, point 24.

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

(62) CJ, 8 janvier 1980, précité, *Commission c/ Italie*, point 15.

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

de nature à justifier l'application d'une exemption de la taxe environnementale au bénéfice des sols pollués autrichiens alors que les importateurs de déchets étrangers ne sont pas en mesure de bénéficier de cette exonération » (64).

Enfin, est contraire à l'article 110 TFUE un taux d'imposition unique imposé sur l'électricité importée de Suède – 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 » (65). 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 selon un mode de production déterminé afin de bénéficier du taux applicable à l'électricité d'origine nationale produite selon le même mode de production (66).

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'environnement. 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.

CONCLUSIONS

28. La nécessité de recourir de manière accrue aux instruments fiscaux pour inciter les opérateurs économiques à améliorer leurs performances en matière d'environnement est susceptible de créer certaines entraves pécuniaires à la libre circulation des marchandises. La validité de ces mesures fiscales devra notamment être appréciée au regard des articles 28, 30 et 110 TFUE, dispositions d'application directe.

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

(65) CJ, 2 avril 1998, précité, Outokumpu Oy, point 41.

(66) *Ibid.*, point 39.

Ceci dit, 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.