

tions conventionnelles éventuellement en vigueur entre la Communauté et le pays d'origine d'une marchandise déterminée.

Kutscher    Mertens de Wilmars    Mackenzie Stuart    Donner    Pescatore  
Sørensen                    O'Keeffe                    Bosco                    Touffait

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg le 10 octobre 1978.

Le greffier  
A. Van Houtte

Le président  
H. Kutscher

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL  
M. FRANCESCO CAPOTORTI,  
PRÉSENTÉES LE 4 JUILLET 1978 <sup>1</sup>

*Monsieur le Président,  
Messieurs les Juges,*

1. Le monopole des alcools distillés existant en république fédérale d'Allemagne (qui est fondé sur la loi du 8 avril 1922, modifiée en dernier lieu par la loi du 2 mars 1974) a déjà donné lieu à quelques procédures à titre préjudiciel devant notre Cour, procédures ayant principalement pour objet l'interprétation de l'article 37 du traité CEE. Nous songeons ici aux affaires 13/70, Cinzano, tranchée par arrêt du 16 décembre 1970 (Recueil 1970, p. 1089), 45/75, Rewe, qui s'est conclue par l'arrêt du 17 février 1976 (Recueil 1976, p. 181) et 91/75, Miritz, de la même date (Recueil 1976, p. 217).

La présente affaire remonte, elle aussi, à un cas relevant en droit interne allemand du champ d'application de la loi sur les alcools, mais elle présente néan-

moins certains aspects nouveaux par rapport à ceux qui ont été indiqués ci-dessus.

La partie privée, en cause dans cette affaire, est l'entreprise Hansen & Balle, de Flensburg, qui dans le cadre de son activité de fabrication d'alcools destinés à la consommation humaine, a importé en Allemagne, en 1974, des quantités importantes de produits alcooliques provenant de départements français d'outre-mer et d'États tiers. Du chef de ces importations, le Hauptzollamt de Flensburg a imposé à l'entreprise Hansen & Balle le versement de l'impôt visé par l'article 151, paragraphe 1, de la loi du 8 avril 1922, citée ci-dessus, à titre de droit compensatoire de monopole et a rejeté par la suite une réclamation que lui avait présentée cette entreprise en vue d'obtenir l'application du taux d'imposition réduit, applicable à certains alcools de production nationale

1 — Traduit de l'italien.

en vertu de l'article 79, paragraphe 2, de ladite loi, ce qui a donné lieu au litige actuellement pendant devant le Finanzgericht de Hambourg.

Pour mieux comprendre les conditions dans lesquelles se pose ce litige, il nous paraît opportun de décrire le détail du mécanisme fiscal institué par la loi allemande sur le monopole de l'alcool. Celle-ci prévoit que les eaux-de-vie produites à l'intérieur du pays sont assujetties à deux impôts de consommation: le premier grevant les eaux-de-vie assujetties au régime commercial de monopole (dénommé «Branntweinsteuer»); l'autre, appliqué aux eaux-de-vie pour lesquelles les producteurs sont exemptés de l'obligation de livrer au monopole («Branntweinaufschlag»).

A l'époque dont il s'agit dans le cas d'espèce, la «Branntweinsteuer» s'élevait à 1 500 DM par hectolitre d'alcool. Les prix de base des eaux-de-vie — c'est-à-dire ceux que l'administration du monopole verse aux producteurs nationaux — avaient été fixés à 214 DM l'hectolitre d'alcool; les prix de vente à 1 790 DM l'hectolitre (chiffre comprenant, outre le prix de base, l'impôt et les frais supportés par le monopole pour l'acquisition et la revente du produit). La «Branntweinaufschlag», calculée en fonction de la différence entre le prix de vente et le prix de base de l'alcool de monopole, déduction faite du montant moyen des frais que la non-livraison fait épargner à l'administration du monopole (c'est-à-dire 23 DM par hectolitre), s'élevait à la même époque à 1 553 DM par hectolitre d'alcool.

Dans certaines hypothèses déterminées toutefois, la «Branntweinaufschlag» s'applique à un taux réduit, en vertu de l'article 79, paragraphe 2, déjà cité. Trois groupes de distilleries bénéficient en particulier de ces avantages, à savoir celles qui sont autorisées à acquitter les charges fiscales par versements périodiques, celles soumises à un contrôle constant de la part des autorités fiscales sur

les produits qui doivent être conservés sous scellés et ayant une production annuelle maximale de 4 hectolitres d'alcool et, enfin, les distilleries coopératives de fruits pour ce qui est des eaux-de-vie produites dans les limites de la licence. L'importance des abattements fiscaux peut varier en fonction de la matière première utilisée pour la fabrication des eaux-de-vie (fruits à noyaux, baies ou racines de gentiane, etc.); mais il est à noter qu'au cours de la période qui nous intéresse en l'espèce, le niveau le plus bas de la «Branntweinaufschlag» était de 1 210,60 DM par hectolitre d'alcool.

En ce qui concerne ensuite les alcools importés en Allemagne, ceux-ci sont soumis, en vertu de l'article 151 déjà cité, à un droit compensatoire de monopole («Monopolausgleich») qui revêt, lui aussi, le caractère d'un impôt de consommation. Selon l'article 152, paragraphe 1, de la même loi, dans la version applicable à l'époque des faits dont il s'agit en l'espèce, le droit compensatoire de monopole correspondait à la différence entre le prix de vente de l'eau-de-vie et le prix de base de celle-ci; il se montait donc à 1 576 DM.

Comme nous l'avons déjà souligné, l'entreprise Hansen & Balle estime que l'ordre juridique communautaire (et spécialement l'article 95 du traité CEE) ne permet pas aux États membres d'appliquer aux marchandises importées un droit compensatoire de monopole supérieur au niveau le plus bas de l'impôt sur les alcools grevant la production intérieure. Or, les autorités douanières allemandes lui ont imposé le paiement d'un impôt de 1 500 DM à l'hectolitre, ce qui correspond au niveau de taxation normalement appliqué, selon les renseignements fournis par le gouvernement allemand, à environ 95 % des alcools alimentaires produits à l'intérieur du pays.

Conformément à l'article 177 du traité CEE, le Finanzgericht de Hambourg a posé à la Cour cinq questions à titre préjudiciel par ordonnance du 24 octobre 1977. Pour éviter d'en reproduire le texte, lequel figure dans le rapport d'audience, nous nous bornons à souligner ce qui suit:

- a) la première question soulève le problème de l'applicabilité de l'article 95 du traité CEE à un cas comme celui de l'espèce, dans lequel se trouve en cause le régime fiscal de marchandises importées dans la Communauté au départ de départements français d'outre-mer, compte tenu du fait que l'article 227, paragraphe 2, du traité prévoit que ces départements sont soumis aux dispositions sur la libre circulation des marchandises, mais ne dit rien en revanche au sujet des dispositions fiscales dont il est question à la troisième partie titre I, chapitre 2, du traité;
- b) par sa seconde question, le juge national demande si, en matière d'impôts de consommation sur les produits importés d'États membres ou de départements français d'outre-mer, il est permis de déduire de l'article 37 du traité CEE (ou de l'article 95, en cas de réponse affirmative à la première question) la règle suivant laquelle il y a lieu d'appliquer le taux d'imposition le plus bas grevant les produits nationaux, même si l'application de ce taux n'est consentie que «pour des motifs particuliers de caractère social»;
- c) la troisième question vise l'hypothèse dans laquelle la réduction de la charge fiscale grevant certains produits nationaux doit être qualifiée d'aide d'État au sens des articles 92 à 94 du traité CEE et elle pose en outre le problème de savoir quel est le critère permettant de distinguer entre aide d'État et traitement fiscal avantageant les produits nationaux;

d) dans la quatrième question, référence est faite au cas de la perception sur les marchandises importées de pays tiers d'un impôt de consommation plus élevé que celui grevant les marchandises provenant d'États membres ou de départements français d'outre-mer; dans un cas de ce genre, il nous est demandé si la charge fiscale peut être qualifiée de taxe d'effet équivalant à un droit de douane, au sens de l'article 9 du traité CEE;

e) enfin, le juge national demande encore, en cas de réponse affirmative à la question précédente, si l'imposition d'une charge fiscale sur les marchandises provenant de pays tiers, plus élevée que celle grevant les produits importés d'États membres ou de départements français d'outre-mer, doit être considérée comme étant interdite par les articles 9 et 189 du traité CEE par le règlement n° 950/68.

2. Nous croyons qu'une approche différente du problème peut faciliter l'analyse approfondie des problèmes auxquels se rapportent les première et deuxième questions. Partons de l'hypothèse que l'article 37, du fait qu'il figure sous le titre du traité CEE ayant trait à la libre circulation des marchandises, est certainement applicable aux départements français d'outre-mer au sens de l'article 227, paragraphe 2, du traité. Cela dit, nous croyons qu'il convient de voir en premier lieu si une hypothèse de discrimination fiscale liée à l'existence d'un monopole commercial peut relever du cadre propre à l'article 37, paragraphe 1, du traité après l'expiration de la période transitoire. En second lieu, nous vérifierons si une hypothèse de ce genre peut être considérée comme relevant de l'article 95, lors même que la prétendue discrimination fiscale porterait sur les marchandises importées de départements français d'outre-mer ainsi que d'États membres. En troisième lieu,

il conviendra de préciser si, aux termes de l'article 37 et de l'article 95, les produits importés d'États membres ou de départements français d'outre-mer doivent recevoir le traitement fiscal le plus favorable appliqué aux produits nationaux, même si celui-ci est limité à un nombre restreint de cas pour des motifs particuliers.

Nous savons que l'article 37, paragraphe 1, oblige les États membres à aménager «progressivement les monopoles nationaux présentant un caractère commercial, de telle façon qu'à l'expiration de la période de transition soit assurée, dans les conditions d'approvisionnement et de débouchés, l'exclusion de toute discrimination entre les ressortissants des États membres».

La Commission voit dans cet article une règle d'effet limité dans le temps; passé la période transitoire, celle-ci aurait épuisé sa fonction spécifique. Il serait tout au plus possible de l'invoquer devant les tribunaux nationaux pour demander la suppression de droits exclusifs d'importation, exportation et commercialisation qui subsisteraient encore; mais, à tous autres égards, il faudrait désormais faire application des règles générales du traité concernant l'abolition des droits de douane, restrictions quantitatives et mesures d'effet équivalent (articles 12, 30, 34) ainsi que de l'interdiction de toute discrimination de caractère fiscal entre produits importés et produits nationaux (article 95).

Il nous semble que la jurisprudence de notre Cour, que nous avons citée au début des présentes conclusions, a interprété de manière moins stricte la portée et les effets actuels de l'article 37. Dans l'arrêt relatif à l'affaire 13/70, Cinzano, la Cour a souligné que l'article 37 vise non seulement les importations ou exportations faisant l'objet direct du monopole, mais également toute action liée à l'existence de celui-ci et ayant une incidence sur les échanges entre États

membres de produits déterminés, que ceux-ci fassent l'objet d'un monopole ou non. Sur la base de cette affirmation, la Cour a examiné la compatibilité avec l'article 37, paragraphes 1 et 2, d'une mesure fiscale appliquée à un produit dont un des composants était soumis à monopole. L'arrêt rendu dans l'affaire 45/75, Rewe, a rappelé que l'article 37 vise toutes dispositions liées à l'existence d'un monopole et ayant une incidence sur les échanges intracommunautaires de produits déterminés, en mentionnant expressément «les impositions qui créeraient, au détriment des produits importés, des discriminations par rapport aux produits nationaux, affectés par le monopole» (26e attendu). La Cour a adopté une attitude identique dans l'affaire 91/75, Miritz. Ces arrêts ont tous deux mis l'accent sur l'interdiction de toute discrimination entre les ressortissants des États membres dans le domaine des conditions d'approvisionnement et de commercialisation, telles qu'elles résultent de l'article 37, paragraphe 1; et l'arrêt Rewe a précisé qu'à l'expiration de la période transitoire, l'obligation résultant de l'article 37 «n'est plus assortie d'aucune condition, ni ne saurait être subordonnée, quant à son exécution ou à ses effets, à l'intervention d'aucun acte, soit de la Communauté, soit des États membres et est, par sa nature même, susceptible d'engendrer dans le chef des justiciables des droits que les juridictions internes doivent sauvegarder» (24e attendu). A cet égard, l'arrêt Rewe est conforme au précédent que forme l'arrêt du 3 février 1976 dans l'affaire 59/75, Manghera (Recueil 1976, p. 91).

Il nous semble donc permis de déduire de la jurisprudence de notre Cour deux considérations importantes aux fins de la présente affaire, à savoir, d'une part, que l'interdiction de discrimination, en ce qui concerne les conditions en matière d'approvisionnement et les débouchés, prévue par l'article 37, paragraphe 1, vise également les mesures

fiscales discriminatoires par l'effet desquelles les produits nationaux sous monopole sont avantagés par rapport aux produits importés d'autres États membres et, d'autre part, que cette interdiction produit effet plein et entier, si bien qu'elle crée des droits subjectifs pour les justiciables de l'ordre juridique communautaire, après l'expiration de la période transitoire. A la lumière de cette jurisprudence, on peut donc considérer que parmi les objectifs visés par l'article 37, paragraphe 1, le principal est non pas d'imposer aux États membres des mesures d'aménagement progressif des monopoles commerciaux, mais d'abolir toute discrimination liée à l'existence de ces monopoles (et, en fait, le premier objectif est fonction du second). En ce qui concerne ensuite l'objection selon laquelle d'autres règles du traité — et surtout les articles 12, 30, 34 et 95 déjà cités — peuvent être jugées suffisantes pour réaliser l'objectif de non-discrimination dans les conditions d'approvisionnement ou d'écoulement des produits, on peut y répondre que ces règles ont portée générale, tandis que l'article 37 est la «*sedes materiae*» en matière de monopoles commerciaux, et que la convergence de cet article avec d'autres dispositions n'exclut pas pour autant leur coexistence, et cela d'autant que la portée de la formule employée à l'article 37 pourrait utilement se révéler plus large. D'autre part, la Cour a déjà souligné dans l'arrêt Rewe précité que «la circonstance qu'une mesure nationale satisfait aux exigences de l'article 95 n'implique pas qu'elle soit légitime au regard des autres dispositions du traité, tel l'article 37...»; et, plus loin, elle a affirmé (27<sup>e</sup> attendu) «qu'il y a violation non seulement de l'article 95 mais également de l'article 37 du traité, si la charge imposée au produit importé, diffère de celle que subit le produit national similaire affecté directement ou indirectement par le monopole». Il nous semble que cette phrase confirme avec autorité la possibilité d'une application conjointe des articles 37 et 95.

En définitive, une hypothèse du genre de celle envisagée par le juge de renvoi, dans laquelle on se trouve en présence d'une imposition liée à un monopole («*Monopolausgleich*») et où l'on s'interroge sur le point de savoir si celui-ci possède ou non un caractère discriminatoire, contraire au droit communautaire, nous semble susceptible d'être appréciée à la lumière de l'article 37, paragraphe 1, même après l'expiration de la période transitoire. Nous n'inclinons toutefois pas à partager l'opinion exprimée par l'avocat général Reischl dans ses conclusions dans l'affaire 45/75, Rewe (Recueil 1976, p. 201 et suivantes), selon laquelle il serait inutile de s'attarder à interpréter l'article 95, étant donné que la seule disposition à appliquer pour établir le caractère légal d'un droit de monopole ou d'un impôt compensateur est l'article 37, vu que celui-ci constitue la «*lex specialis*» par rapport à l'article 95. Il est préférable, selon nous, de tenir compte également de la règle générale en matière de discrimination fiscale que constitue l'article 95, ainsi que la Cour l'a fait dans l'arrêt Rewe, déjà plusieurs fois cité.

3. Ce qui nous semble faire obstacle à l'application de l'article 95 dans le cas d'espèce, où il s'agit de marchandises importées d'un département français d'outre-mer, c'est le fait que l'article 227, paragraphe 2, alinéa 1, précité, en énonçant les dispositions du traité applicables à ces territoires, ne vise pas les dispositions en matière fiscale (chapitre 2 du titre I de la troisième partie du traité), alors qu'il inclut le titre entier relatif à la libre circulation des marchandises de même que le chapitre précédant immédiatement celui relatif aux dispositions fiscales (règles de concurrence).

Le deuxième alinéa du paragraphe 2 de l'article 227 prévoit ensuite que «les conditions d'application des autres dispositions du présent traité seront déterminées au plus tard deux ans après son entrée en vigueur, par des décisions du Conseil statuant à l'unanimité sur propo-

sition de la Commission». Or, le Conseil n'a encore pris jusqu'à présent aucune décision à propos de l'application aux départements français d'outre-mer des dispositions fiscales du traité.

En ce qui concerne ce deuxième alinéa de la disposition que nous venons de citer, l'on pourrait envisager l'interprétation suivante. Le Conseil avait deux années pour décider des conditions d'application des dispositions du traité non incluses dans l'énumération figurant au paragraphe 2 de cette disposition et, à l'expiration de ce délai, tout le traité est devenu applicable. Pour retenir une telle interprétation, il ne suffirait pas toutefois d'attribuer une portée restreinte aux termes «conditions d'application»; il faudrait pouvoir déduire de l'article 227, paragraphe 2, l'idée de l'applicabilité — *de principe* — de tout le traité aux départements français d'outre-mer, sauf un retard maximum de deux ans pour déterminer les conditions d'application des dispositions non indiquées au premier alinéa du paragraphe dont s'agit. Un élément positif en faveur de cette thèse pourrait consister dans le fait que l'article 227, paragraphe 1, prévoit l'application du traité «à la République française» et que cette dernière comprend certainement tant les départements métropolitains que ceux d'outre-mer (les articles 6, 74 et 76 de la Constitution française se réfèrent par exemple aux «territoires d'outre-mer de la République»). Il est à noter toutefois que la pratique du Conseil (et de la Commission) a consisté à continuer d'exercer les pouvoirs conférés par l'article 227, paragraphe 2, deuxième alinéa, même après l'expiration de la période transitoire et jusqu'à l'année passée; rappelons en particulier la décision du Conseil du 14 juin 1971 relative à l'application de l'article 51 aux départements français d'outre-mer, la décision du Conseil du 8 novembre 1971 relative à l'application à ces territoires des articles 123-127, le règlement du Conseil n° 1795/76 du 20 juillet 1976

qui a rendu applicable aux départements en question l'article 40, paragraphe 4, en limitant cette application à la section orientation du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole. La même pratique montre même que ces pouvoirs ont été exercés tant en vue d'établir progressivement l'application de certaines normes déterminées (ou d'actes déterminés du droit secondaire) qu'en vue d'en régler les conditions d'application. Et telle nous semble, en dernière analyse, l'interprétation la plus correcte des compétences attribuées au Conseil par l'article 226, paragraphe 2, c'est-à-dire une interprétation laissant à l'exécutif communautaire la faculté de choisir les dispositions du traité devant être appliquées aux départements français d'outre-mer. Quant au délai de deux ans fixé par ladite disposition, nous croyons qu'il est difficile de le considérer comme une date limite au-delà de laquelle le Conseil aurait perdu le pouvoir qui lui était attribué, étant donné qu'une thèse aussi rigoureuse n'a certainement pas été appliquée à la règle générale de l'article 8, paragraphe 7, selon laquelle l'expiration de la période de transition constitue «le terme extrême pour l'entrée en vigueur de l'ensemble des règles prévues et pour la mise en place de l'ensemble des réalisations que comporte l'établissement du marché commun».

A ce point de notre analyse, il semblerait que soit justifiée l'opinion exprimée dans la présente affaire par la Commission, laquelle considère que l'article 95 est inapplicable aux départements français d'outre-mer. Mais il convient toutefois d'examiner aussi attentivement l'opinion contraire que le gouvernement allemand a défendue en se basant sur le lien existant entre l'article 37 et l'article 95; en effet, de l'avis de celui-ci, l'article 37 — qui est certainement applicable aux départements en question — «repré- sente, à cet égard, l'interdiction générale de discrimination à l'aide de mesures fiscales, relativement au traitement

appliqué à l'importation de produits soumis à un monopole national».

Nous observerons à ce propos que l'idée d'inclure une disposition fiscale dans la catégorie des dispositions applicables aux départements français d'outre-mer en prenant appui sur l'article 37 se heurte, à première vue, à l'idée qui se dégage de la jurisprudence de notre Cour et selon laquelle les situations soumises à l'article 95 ne peuvent en principe relever simultanément de la réglementation inhérente à la libre circulation des marchandises (nous nous permettons de renvoyer à ce propos aux conclusions que nous avons présentées le 6 juin 1978 dans l'affaire 142/77, Larsen). Toutefois, la distinction, exacte et nécessaire entre le cadre propre à l'article 95 (interdiction des impositions internes revêtant un caractère discriminatoire) et celui des articles 9, 12, 13 et 16 (considérés sous l'angle de l'interdiction de taxes d'effet équivalant à des droits de douane) n'exclut pas la complémentarité entre le rôle attribué à l'article 95 et celui des règles figurant sous le titre I du traité. La Cour e eu l'occasion de mettre cela en évidence dans son arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 1969 dans l'affaire 24/68, Commission contre République italienne (Recueil 1969, p. 193), en affirmant que l'article 95 «tend ... à colmater les brèches qu'un procédé fiscal pourrait ouvrir dans les interdictions prescrites» (cinquième attendu). D'un autre côté, l'article 37, bien qu'il figure sous le chapitre relatif à l'abolition des restrictions quantitatives, est formulé de manière à produire effet même au-delà de ce cadre, comme le montrent tant la référence que fait le paragraphe 2 aux articles relatifs à l'abolition des droits de douane que l'expression dont se sont servis les auteurs du traité au paragraphe 1 (exclusion de «toute discrimination entre les ressortissants des États membres» en ce qui concerne les conditions d'approvisionnement et de débouchés (que la Cour a très justement interprété dans un sens large, comme nous venons de le rappeler).

En dernière analyse donc l'article 37, seule règle du traité de Rome concernant les monopoles à caractère commercial, doit être considéré comme étant une disposition de caractère spécial, logiquement liée tant aux règles sur la libre circulation des marchandises qu'à la règle interdisant toute imposition interne à caractère discriminatoire et, de ce fait, indépendamment du problème de la valeur actuelle de l'article 37, on peut considérer que les auteurs du traité, en ayant établi que cette règle s'appliquerait dès le début aux départements français d'outre-mer, ont implicitement rendu aussi applicable à ces départements l'article 95, en tant que règle complémentaire de l'article 37, en fonction de l'objectif consistant à éliminer tout effet discriminatoire des monopoles à caractère commercial sur le plan fiscal.

Il convient encore de signaler une conséquence étrange et aberrante qu'aurait l'acceptation des thèses de la Commission au sujet de l'effet purement transitoire de l'article 37 et de la non-applicabilité de l'article 95 aux départements français d'outre-mer. Il ne fait aucun doute que l'article 37 constituant une disposition déclarée applicable à ces territoires, un mécanisme fiscal lié à un régime national de monopole et ayant un caractère discriminatoire au préjudice des marchandises importées des départements en question devait être considéré comme étant incompatible avec cette disposition et, partant, illicite s'il était adopté durant la période de transition, alors que le même mécanisme, introduit après la fin de cette période, échapperait tant à l'interdiction de l'article 37 — désormais privé de tout effet selon la Commission — qu'à celle de l'article 95 lequel, toujours selon la Commission, ne s'étend pas aux territoires dont il s'agit; si bien que, contrairement à la logique du système communautaire, l'expiration de la période de transition aurait eu un effet régressif dans le domaine qui nous inté-

resse en l'espèce, en affaiblissant la portée du principe de non-discrimination et en exerçant une incidence négative sur la liberté de circulation des marchandises.

La Commission a fait observer enfin qu'appliquer la règle de l'article 95 aux départements français d'outre-mer serait contraire à la réalité, dès lors que ces départements sont assujettis à un régime fiscal différent en partie de celui applicable en territoire métropolitain. On peut répliquer à cela tout d'abord que selon la thèse soutenue ici, cette règle devrait s'appliquer seulement aux mécanismes fiscaux liés à des régimes de monopole. Et, de toute manière, il convient aussi de souligner que le gouvernement français lui-même a soutenu dans le cours de la présente procédure que l'article 95 est applicable aux départements d'outre-mer, en se montrant ainsi implicitement disposé à agir conformément à cette orientation, même en l'absence d'une décision du Conseil pour ce qui est, entre autres, de l'application de sa propre législation fiscale dans ces territoires.

Cet ensemble de considérations nous amène à dire que l'hypothèse de discrimination fiscale dont il est question dans la présente affaire — hypothèse liée à l'existence d'un monopole commercial et ayant trait à des marchandises importées de départements français d'outre-mer — doit être appréciée à la lumière tant de l'article 95 que de l'article 37 du traité de Rome. Cela permet d'utiliser la jurisprudence de notre Cour relativement à l'article 95 pour déterminer la portée qu'il convient d'attribuer à la règle du traitement fiscal non discriminatoire, même si la présente affaire se caractérise par le lien existant entre le mécanisme d'imposition et le régime de monopole.

4. Il nous faut maintenant examiner — à la lumière du principe de non-discrimination sur le plan fiscal qui se déduit des articles 95 et 37 du traité de Rome

— si les marchandises importées dans la Communauté en provenance de départements français d'outre-mer peuvent être frappées d'impôts de consommation liés à un régime de monopole qui soient plus élevés que le taux minimum de l'impôt appliqué aux produits nationaux correspondants ou à des produits similaires, lorsque ce taux minimum est appliqué seulement à un petit pourcentage de la production intérieure et est consenti pour des motifs particuliers de caractère social.

Selon ce qui résulte de l'arrêt de la Cour du 22 juin 1976 dans l'affaire 127/75, *Bobie* (Recueil 1976, p. 1080), l'article 95 ne limite pas la liberté de chaque État membre d'instituer le système de taxation qu'il juge le plus opportun pour chaque produit pourvu que celui-ci n'ait pas pour effet de frapper les produits importés plus lourdement que les produits nationaux similaires. Si cette condition est respectée, rien ne s'oppose à l'existence d'un mécanisme fiscal basé sur une imposition différenciée en fonction d'éléments objectifs caractérisant la situation des entreprises sujettes à l'impôt. Et il n'y a pas discrimination dans le cas où les produits importés ont la possibilité effective de bénéficier d'avantages déterminés, au même titre que les produits nationaux correspondants. Ajoutons que le fait que les produits importés et les produits nationaux soient comparables n'implique pas nécessairement leur identité; lorsque des produits identiques aux produits importés ne sont pas fabriqués dans l'État d'importation, les termes de la comparaison s'appliquent également à des produits similaires, susceptibles d'être substitués aux produits importés et qui se trouvent par conséquent en concurrence directe avec ceux-ci. Cela peut se déduire de la disposition de l'article 95, alinéa 2, qui interdit aux États membres de frapper les produits des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions.



Le représentant du gouvernement allemand a affirmé que les producteurs d'autres États membres — en ce compris les territoires d'outre-mer auxquels s'appliquent les règles du traité en matière de libre circulation des marchandises — ont le droit de bénéficier du système d'imposition différenciée des alcools, dont il s'agit. Mais l'entreprise Hansen & Balle a objecté à cela que des entreprises sises au-dehors de la république fédérale d'Allemagne ne peuvent remplir ni en droit ni en fait les conditions auxquelles la législation allemande sur les alcools subordonne le bénéfice de l'impôt de consommation réduit. Et, à vrai dire, il semble qu'il soit très difficile sinon impossible que des distilleries, opérant hors de la zone géographique du monopole considéré, puissent se conformer à des conditions consistant dans le fait de se soumettre au contrôle permanent des autorités fiscales sur des produits à conserver sous scellés (contrôle prévu pour ce qu'il est convenu d'appeler en allemand les «Verschlußbrennereien»), ou dans le fait d'être admises au bénéfice du paiement forfaitaire des charges fiscales (comme c'est le cas pour les «Abfindungsbrennereien») ou encore dans le fait d'obtenir l'autorisation, requise dans le cas des distilleries-coopératives de fruits, de produire des quantités d'alcool déterminées et de prouver par la suite ne pas avoir dépassé la quantité autorisée.

Il appartient naturellement au juge du fond d'examiner si la réglementation en question empêche effectivement les petits producteurs étrangers d'accéder au bénéfice du régime fiscal le plus favorable ou leur rend de toute manière l'accès à ce bénéfice extrêmement difficile. Si tel était le cas, le régime d'imposition considéré aurait un caractère essentiellement discriminatoire et serait, en cela, contraire aux principes de l'article 37, paragraphe 1, et de l'article 95, paragraphe 1, du traité de Rome.

La circonstance que seule une partie minime de la production allemande d'al-

cool bénéficie du taux d'imposition le plus favorable ne saurait empêcher de reconnaître que cette discrimination existe. Il convient de citer à cet égard, une fois de plus, l'arrêt Rewe du 17 février 1976 dans les motifs duquel la Cour a affirmé entre autres qu'il y a violation de l'article 95, paragraphe 1, dès lors que l'impôt frappant un produit national est celui appliqué à un produit importé sans calculer selon des critères différents «avec la conséquence que le produit importé est assujéti, à tout le moins dans des cas déterminés à une charge plus lourde» (15<sup>e</sup> attendu). D'un autre côté, c'est vainement aussi que l'on invoquerait le caractère prétendument social du régime de taxation sélectif. Le représentant du gouvernement fédéral allemand l'a d'ailleurs admis lui-même dans les observations qu'il a présentées dans le cours de la présente procédure.

5. Nous passerons maintenant à l'examen de la troisième question par laquelle le juge allemand demande si un régime fiscal favorisant des produits nationaux peut être considéré comme une aide d'État, au sens visé aux articles 92-94 du traité de la CEE, et selon quels critères ces aides peuvent se distinguer d'impositions internes dont l'incompatibilité avec le traité doit être examinée à la lumière des principes de l'article 95 et éventuellement, en ce qui concerne les monopoles, de ceux de l'article 37.

Il ne fait aucun doute qu'un traitement fiscal favorisant exclusivement certaines catégories d'entreprises par rapport à l'ensemble des producteurs du secteur, peut constituer une aide au sens de l'article 92. La notion de «aide d'État» est en fait beaucoup plus large et comprend non seulement les cas dans lesquels l'État donne à certaines entreprises des moyens financiers, des biens ou des services à des conditions particulièrement favorables, mais également les cas dans lesquels l'État renonce, en tout ou

en partie, à des recettes fiscales propres au bénéfice de certaines entreprises. Un système d'impôts de consommation à taux réduit, comme celui dont il s'agit en l'espèce, à supposer qu'il ait un caractère discriminatoire du fait des caractéristiques indiquées ci-dessus, est de nature à fausser la concurrence dans le marché commun et à avoir une incidence sur les échanges entre les États membres. L'interdiction de l'article 92, paragraphe 1, lui est dès lors applicable.

Il ne semble pas, en outre, que les avantages consentis par la réglementation en question puissent être rangés sous une des catégories d'aides autorisées directement par l'article 92, paragraphe 2. Les admettre en cette qualité présupposerait dès lors l'existence d'une décision prise sur la base de l'article 93, paragraphe 2, troisième alinéa.

En ce qui concerne, enfin, le critère sur la base duquel distinguer entre les aides sous forme de réductions d'impôts et les impositions discriminatoires visées à l'article 95, nous observerons que la réglementation des aides d'État qui figure dans le chapitre consacré aux règles de concurrence, présente des caractères particuliers tant par rapport à la réglementation sur la libre circulation des marchandises qu'au regard des dispositions fiscales du traité. Ces aides, réservées en règle générale aux entreprises nationales, sont discriminatoires par leur nature même, mais le fait qu'elles soient éventuellement tolérées sur la base des articles 92-94 devrait exclure, selon nous, qu'elles soient appréciées en même temps à la lumière de l'interdiction générale de discriminations en matière fiscale. Enfin, le caractère dérogatoire de l'interdiction dont il est question à l'article 92, paragraphe 1, emporte que cette règle ne peut être considérée, à l'instar de l'article 95, comme engendrant des droits subjectifs pour les justiciables, aussi longtemps qu'elle n'est pas «concrétisée en actes de caractère général au sens de l'article 94 ou sous la forme de décisions, dans les

cas particuliers visés à l'article 93, paragraphe 2» (arrêt du 19 juin 1973 dans l'affaire 77/72, Capolongo, Recueil 1973, p. 613).

6. Dans la quatrième question, le juge allemand présuppose que les charges fiscales grevant les marchandises importées d'États membres et des territoires français d'outre-mer ne peuvent dépasser les charges minimales grevant les produits nationaux identiques ou similaires ou leurs produits de substitution et il envisage l'hypothèse d'importations en provenance de pays étrangers à la Communauté en demandant si la notion de taxe d'effet équivalant à des droits de douane (article 9 du traité CEE) englobe également les impôts de consommation appliqués aux produits importés d'États tiers dans le cas où ceux-ci sont plus élevés que ceux frappant des marchandises identiques ou similaires ou leurs produits de substitution provenant d'États membres ou des territoires indiqués ci-dessus.

Il suffirait de souligner à cette égard que l'article 9 se réfère aux échanges intérieurs de la Communauté, en interdisant l'application *entre les États membres* de droits de douane à l'importation ou à l'exportation et de taxes d'effet équivalent; cette règle n'est donc pas applicable aux importations en provenance de pays tiers.

Nous pouvons ajouter à cela que l'application discriminatoire d'impositions internes, résultant du fait que des produits importés ne seraient pas effectivement en mesure de bénéficier des taux de faveur appliqués à des catégories limitées de produits nationaux ne pourrait en aucun cas être assimilée à une taxe d'effet équivalant à un droit de douane.

Cela serait contraire, entre autres, à la nette distinction établie par votre jurisprudence entre le champ d'application des règles interdisant les taxes d'effet équivalant à un droit de douane et le domaine propre aux dispositions de

caractère fiscal (rappelons l'arrêt du 18 juin 1975 dans l'affaire 94/74, IGAV, Recueil 1975, p. 700 et l'arrêt du 22 mars 1977 dans l'affaire 78/76, Steinike, Recueil 1977, p. 597).

Pour être cohérent, il convient donc d'exclure la possibilité qu'un mécanisme fiscal comme celui dont il s'agit en l'espèce, puisse être apprécié sur la base de critères différents de ceux qui trouvent leur expression dans les articles 37 et 95. Ces règles ne sont toutefois pas applicables aux pays tiers. La limitation de la souveraineté fiscale des États membres qu'elles contiennent, est prévue au bénéfice exclusif des échanges internes de la Communauté.

Nous estimons par conséquent que dans l'état actuel du droit communautaire, les États membres peuvent appliquer aux produits provenant d'États tiers un régime fiscal interne possédant un caractère discriminatoire au sens que nous avons décrit précédemment.

7. Cette réponse négative à la quatrième question nous dispense de nous occuper de la cinquième laquelle a en effet été posée pour le cas de réponse affirmative à la question précédente.

Nous concluons par conséquent en proposant à la Cour de répondre comme suit aux questions préjudicielles qui lui ont été déférées par le Finanzgericht de Hambourg, par ordonnance du 24 octobre 1977 parvenue au Greffe le 7 décembre 1977:

1. Le traitement fiscal de produits importés de départements français d'outre-mer, lié à un régime de monopole commercial existant dans un État membre, doit être conforme aux principes sanctionnés par l'article 37, paragraphe 1, et l'article 95 du traité CEE;
2. Constitue une discrimination interdite tant par l'article 37 que par l'article 95 du traité CEE, indépendamment de l'importance de la production interne qui en bénéficie et du caractère social des finalités visées, un système de taxation sélective, lié au fonctionnement d'un monopole, qui avantage des catégories déterminées de producteurs nationaux sur la base de caractéristiques propres à l'activité nationale considérée. Tel est le cas lorsque les conditions d'admission au bénéfice de taux d'imposition réduits, tout en étant définies en termes généraux, peuvent difficilement être respectées par les entreprises situées dans d'autres pays soit parce qu'elles sont établies en fonction de structures de production particulières aux entreprises nationales, soit parce qu'elles présupposent l'existence de rapports particuliers avec le monopole de l'État d'importation, que seules les entreprises nationales pourraient instaurer.
3. La réduction de charges fiscales au profit de certaines entreprises constitue une aide d'État soumise aux dispositions des articles 92-94 du traité CEE.

4. Les mesures fiscales internes, frappant des produits importés de pays tiers plus lourdement que les catégories correspondantes de produits intérieurs, ne relèvent pas de l'interdiction des taxes d'effet équivalant à des droits de douane, énoncée, à l'article 9 du traité de la CEE.