CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. JEAN MISCHO

présentées le 16 décembre 1999 *

I — Faits, cadre réglementaire et procédure au principal

1. La société Brinkmann Tabakfabriken GmbH (ci-après «Brinkmann»), ayant son siège social à Brême (Allemagne), produit des tabacs manufacturés dont, entre autres, des cigarillos semi-finis, dits «Steckzigarillos».

2. En 1996 et 1997, Brinkmann a introduit plusieurs déclarations fiscales auprès du Hauptzollamt Bielefeld (ci-après le «Hauptzollamt»).

3. Le montant de la taxe sur les tabacs relative à la production des cigarillos mentionné dans ces déclarations fiscales a été calculé conformément à l'article 4, paragraphe 1, point 2, du Tabaksteuergesetz (loi allemande relative aux taxes sur les tabacs, ci-après le «TabStG»), dans sa version en vigueur au moment des faits [1]. Cette disposition était libellée comme suit:

«Article 4

La taxe s'élève:

1. ...

2. pour les cigares et cigarillos à 5 % du prix de vente au détail, au minimum à 3,1 Pf par pièce.

...»

1 — Article, dans la version en vigueur à partir du 1er janvier 1993 (*BGBl.* 1992 I, p. 2150), entre-temps modifié par une loi du 26 mai 1998 appelée «Zweites Gesetz zur Änderung der Verbrauchsteuergesetze» (*BGBl.* 1998 I, p. 1121).

* Langue originale: le français.

4. Brinkmann a cependant pris soin d'assortir chaque déclaration fiscale d'une réclamation visant à ce que le Hauptzollamt détermine le montant de la taxe en tenant compte de l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taxes frappant les tabacs manufacturés autres que les cigarettes [2].

5. L'objet de la directive 92/80, exprimé au troisième considérant, est de «fixer des accises minimales pour les tabacs manufacturés autres que les cigarettes».

6. Le champ d'application de la directive 92/80 est défini à l'article 1er, qui dispose, notamment, que:

«Les groupes suivants de tabacs manufacturés fabriqués dans la Communauté ou importés de pays tiers sont soumis, dans chaque État membre, à une accise minimale fixée à l'article 3:

a) cigares et cigarillos;

...»

2 — JO L 316, p. 10.

7. L'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80 est rédigé comme suit:

«À partir du 1er janvier 1993 au plus tard, les États membres appliquent une accise qui peut être:

— soit *ad valorem*, calculée sur les prix maximaux de vente au détail de chaque produit librement fixés par les fabricants établis dans la Communauté et par les importateurs de pays tiers, conformément à l'article 5 de la directive 72/464/CEE,

— soit spécifique, par quantité,

— soit mixte, comprenant un élément *ad valorem* et un élément spécifique, dans la mesure où l'accise globale exprimée en pourcentages ou en montants par kilogramme ou par nombre de pièces est au moins égale aux taux ou aux montants minimaux fixés pour:

— les cigares ou cigarillos: à 5 % du prix de vente au détail toutes taxes

comprises ou à 7 écus les 1 000 pièces ou à 7 écus par kilogramme,

...»

8. L'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/80 énonce le principe suivant:

«Les taux ou montants visés au paragraphe 1 sont valables pour tous les produits appartenant au groupe de tabacs manufacturés concerné sans distinction au sein de chaque groupe selon la qualité, la présentation, l'origine des produits, les matières employées, les caractéristiques des entreprises ou tout autre critère.»

9. Brinkmann fait valoir que, en prévoyant une taxe minimale en tant qu'élément de taxation supplémentaire, l'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG a transposé de façon incorrecte l'article 3 de la directive 92/80, et se prévaut de l'effet direct de cette disposition pour demander au juge de ne pas lui appliquer la taxe minimale en question.

10. À la suite du rejet des réclamations par le Hauptzollamt, Brinkmann a porté le litige devant le Finanzgericht Düsseldorf qui, par ordonnance du 5 octobre 1998, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes.

II — Les questions préjudicielles

«L'article 4, paragraphe 1, point 2, du Tabaksteuergesetz (loi relative aux taxes sur les tabacs), dans sa version du 21 décembre 1992 (Bundesgesetzblatt 1992, partie I, p. 2150), transpose-t-il de façon incorrecte l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taxes frappant les tabacs manufacturés autres que les cigarettes (JO L 316, p. 10)?

En cas de réponse affirmative à cette question:

L'article 3, paragraphe 1, de ladite directive confère-t-il à l'assujetti aux taxes sur les tabacs le droit direct d'être taxé de façon conforme à la directive, avec pour conséquence que la taxe minimale appliquée, en Allemagne, aux cigares ou cigarillos contrairement au texte de la directive doit être écartée par les juridictions nationales?»

III — Les réponses aux questions préjudicielles

A — *Quant à la première question*

11. Par sa première question préjudicielle, le Finanzgericht demande à la Cour des éclaircissements quant à la compatibilité de l'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG avec l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80.

12. Dans le cadre du litige au principal, le Hauptzollamt a fait valoir que la disposition litigieuse n'est pas entièrement conforme à la structure de la directive 92/80, mais que cette non-conformité n'existe que sur un plan «strictement formel» et ne produit qu'un effet insignifiant sur les assujettis aux taxes sur les tabacs, de sorte que l'on ne peut pas considérer que le législateur allemand a mal transposé la directive.

13. Le Finanzgericht partage ce point de vue. Il estime que, «En règle générale, il ne saurait être question de transposition incorrecte que lorsque la législation nationale est, sur le plan du droit matériel, contraire à la directive, ce qui se traduit, pour les intéressés, par des inconvénients considérables».

14. En l'espèce, dans son rapport du 19 mai 1998 sur la structure et les taux des impôts sur la consommation de cigarettes et d'autres tabacs manufacturés (auquel a été jointe une proposition de modification, entre autres, de la directive 92/80), la Commission aurait considéré que, même si la réglementation allemande constituait, sur un plan purement formel, une violation de la directive 92/80, elle n'entraînait cependant pas de conséquences néfastes [3].

15. Se livrant à une étude de la syntaxe de la disposition litigieuse, le Finanzgericht conclut que la formule employée combine en fait les deux premières options offertes par l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80. La formule «5 % du prix de vente au détail, au minimum 3,1 Pf par pièce» signifierait que la taxe sur les cigares et les cigarillos dont le prix de vente au détail est inférieur à 62 Pf s'élève à 3,1 Pf par pièce, et qu'elle est de 5 % du prix de vente au détail pour les autres, dont le prix de vente au détail dépasse ce niveau. La taxe ad valorem et la taxe spécifique feraient, dès lors, l'objet d'une application alternative. Comme la disposition litigieuse aurait été adoptée au vu de la situation sur le marché allemand des cigares et cigarillos, où près de 90 % des ventes se feraient à un prix au détail inférieur à 62 Pf, la taxe applicable serait en fait presque une taxe à l'unité, la taxe ad valorem restant marginale.

16. Brinkmann soutient que l'interprétation suggérée par le Finanzgericht est

3 — Point 2.25 du rapport de la Commission, document COM(98) 320 final (JO C 203, p. 16).

erronée, car elle aurait pour conséquence de contrevenir non seulement au paragraphe 1 de l'article 3, mais aussi à son paragraphe 2. Elle souligne que le but de la directive 92/80 est de soumettre à une « incidence harmonisée de taxation tous les produits appartenant à un même groupe de tabacs manufacturés ». Il s'ensuit, de son point de vue, d'une part, que l'État doit s'en tenir aux structures de taxes prévues par la directive et, d'autre part, qu'il doit soumettre la totalité des produits du groupe de tabacs manufacturés à la même structure fiscale, conformément à l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/80. Or, à suivre l'interprétation donnée par le Finanzgericht, « la structure fiscale choisie, procédant à une différenciation au sein d'un même groupe de tabacs manufacturés, à savoir un taux ad valorem pour les cigares et les cigarillos à un prix élevé et un taux spécifique pour les cigares et les cigarillos à faible prix, ne correspond en effet — précisément du fait de cette différenciation — à aucun des trois seuls modèles de taxation susceptibles d'être choisis ».

17. Par ailleurs, une violation même purement « formelle » de la directive 92/80 constituerait une transposition incorrecte, peu importe l'incidence réelle de cette violation. Au cas où il faudrait, néanmoins, tenir compte des effets de la transposition incorrecte, il faudrait ne pas perdre de vue que l'affirmation de la Commission quant aux « effets néfastes » se rapportait uniquement au fonctionnement global du marché intérieur, et non pas à la situation individuelle de l'opérateur économique. Brinkmann aurait, « en raison de la règle fixant une taxe minimale, payé plus d'accises que ce dont elle était redevable juridiquement », ce qui constituerait une violation du « principe de la légalité de l'administration fiscale ».

18. Selon la Commission, la formule fiscale de l'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG ne relève d'aucune des trois options de l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80. Il s'agirait dans le cas de ladite formule d'un élément ad valorem (« 5 % du prix de vente au détail ») qui, dans une sorte de disposition accessoire, est limité vers le bas par une taxation minimale spécifique (« au moins 3,1 Pf par pièce »).

19. La directive 92/80 prévoit, certes, à côté d'une accise uniquement ad valorem et d'une accise uniquement spécifique, une accise mixte, mais celle-ci doit « comprendre les deux types de calcul, c'est-à-dire un élément ad valorem et un élément spécifique ». La Commission insiste sur ce que la directive 92/80 ne laisse aucune possibilité « d'instaurer une accise mixte dans le cadre de laquelle les deux formes de taxation sont alternativement appliquées en fonction d'un certain seuil de prix en divisant ainsi le marché des cigares et des cigarillos en une partie sur laquelle on applique une accise spécifique et une partie, celle dont les prix sont plus élevés, sur laquelle on applique une accise ad valorem ».

20. Selon la Commission, la directive 92/80 vise une harmonisation minimale, indispen-

sable pour le bon fonctionnement du marché intérieur, de sorte que ses dispositions sont à considérer comme interprétation stricte, et une formule, telle que la formule litigieuse, ne peut être adoptée qu'en vertu d'une disposition qui le permet expressis verbis.

21. Il y a lieu de noter que tel n'est le cas, en ce qui concerne les cigarillos, que depuis l'entrée en vigueur de la directive 1999/81/CE du Conseil, du 29 juillet 1999, modifiant la directive 92/79/CEE concernant le rapprochement des taxes frappant les cigarettes, la directive 92/80, et la directive 95/59/CE concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés [4], en vertu de laquelle l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80 a été complété par une phrase rédigée comme suit: «Les États membres peuvent établir un montant minimal d'accise pour le cas où l'accise est soit *ad valorem*, soit mixte».

22. La Commission soutient que, d'après une jurisprudence constante de la Cour, le contrôle de la transposition correcte d'une directive a un caractère purement objectif et doit être opéré indépendamment de la question de savoir si une transposition incorrecte provoque, pour les intéressés, des préjudices qui peuvent en particulier donner lieu à des dommages et intérêts.

4 — JO L 211, p. 47.

Appréciation

23. Au titre de la troisième option prévue par l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80, les États membres peuvent appliquer une accise «mixte *comprenant* [5] un élément *ad valorem et* [6] un élément spécifique, dans la mesure où l'accise globale exprimée en pourcentage ou en montants par kilogramme ou par nombre de pièces est au moins égale», pour les cigares ou les cigarillos, aux taux ou aux montants minimaux suivants: 5 % du prix de vente au détail toutes taxes comprises ou à 7 écus les 1 000 pièces ou à 7 écus par kilogramme.

24. Le respect de ces taux ou montants minimaux n'est pas en cause dans la présente affaire.

25. Reste à savoir si les termes «comprenant» et la conjonction «et» impliquent que l'élément ad valorem et l'élément spécifique doivent toujours être appliqués simultanément, lors de chaque perception, ou s'il est compatible avec ce texte que les cigares ou cigarillos dont le prix de vente est inférieur à un certain niveau se voient uniquement appliquer l'élément spécifique (ayant alors une incidence supérieure à 5 %), alors que les produits de la même catégorie dont la valeur dépasse le niveau en question sont exclusivement soumis à

5 — Souligné par l'auteur.
6 — Souligné par l'auteur.

l'impôt ad valorem (ce dernier ayant alors une incidence supérieure à celle de la taxe spécifique).

26. La réponse à cette question ne s'impose pas avec une clarté évidente et il est compréhensible que le législateur allemand ait considéré que la deuxième interprétation était également possible.

27. Nous pensons cependant qu'il faut accueillir les arguments présentés, en faveur de la première thèse, par Brinkmann et par la Commission, et cela pour deux raisons.

28. En premier lieu, la technique du «minimum de perception» utilisée par le législateur allemand se distingue suffisamment d'un système *comprenant* un élément ad valorem *et* un élément spécifique pour que l'on puisse considérer qu'elle n'est pas nécessairement couverte par cette dernière définition.

29. En second lieu, nous estimons qu'une grande importance doit être accordée à l'argument *a contrario* invoqué par la Commission. Celle-ci attire notre attention sur le fait que l'article 16, paragraphe 5, de la directive 95/59/CE du Conseil, du 27 novembre 1995, concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés [7], prévoit que «Les États membres peuvent percevoir sur les cigarettes et sur le tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes une accise minimale...». À quoi il faut ajouter que l'article 8, paragraphe 1, de la même directive, applicable à la première étape de l'harmonisation, prévoit que les cigarettes sont soumises à «une accise proportionnelle calculée sur le prix maximal de vente au détail, droits de douane inclus, *ainsi qu'à* [8] une accise spécifique calculée par unité de produit». Le paragraphe 4 du même article précise lui aussi que «l'accise sur les cigarettes peut comporter une fiscalité minimale» [9].

30. À notre avis, c'est à juste titre que la Commission conclut qu'il résulte a contrario de ces textes «que les États membres ne peuvent prévoir normalement une accise minimale, lorsqu'une directive n'octroie pas cette possibilité expressis verbis».

31. La directive 92/80 n'autorisait donc pas les États membres à prévoir un minimum de perception sur les cigares ou cigarillos.

32. Nous ajouterons que, contrairement à Brinkmann et à la Commission, nous

7 — JO L 291, p. 40.

8 — Souligné par l'auteur.

9 — Le même texte figurait déjà à l'article 4 de la directive 72/464/CEE du Conseil, du 19 décembre 1972, concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés (JO L 303, p. 1).

n'estimons pas qu'une telle perception est contraire à l'esprit de la directive 92/80. Les objectifs qui sont poursuivis par celle-ci en ce qui concerne l'harmonisation des accises sur les cigares ou cigarillos sont, en effet, les mêmes que ceux qui sont à la base de l'harmonisation des accises sur les cigarettes, à savoir faire en sorte que les impôts frappant la consommation des produits du secteur des tabacs manufacturés ne faussent pas les conditions de concurrence et n'entravent pas la libre circulation dans la Communauté. Les objectifs que nous venons de citer sont définis dans la directive de base commune à l'ensemble des produits du secteur des tabacs manufacturés, à savoir la directive 72/464 (premier considérant), et la directive 95/59 (deuxième considérant) qui l'a remplacée.

33. Voilà pourquoi le Conseil a pu constater au seizième considérant de la directive 1999/81, qui a modifié l'article 3 de la directive 92/80, que «rien ne s'oppose à ce que les État membres soient autorisés à appliquer une accise minimale sur les cigares, les cigarillos et le tabac à fumer quand cette possibilité existe déjà pour les cigarettes et le tabac à rouler».

34. En conséquence, le Conseil a inséré à l'article 3 de la directive 92/80 la phrase suivante: «Les États membres peuvent établir un montant minimal d'accise pour le cas où l'accise est soit *ad valorem*, soit mixte».

35. Cette autorisation est entrée en vigueur rétroactivement au 1er janvier 1999 (la directive portant la date du 29 juillet 1999).

36. Le Finanzgericht n'a donc pas tort lorsqu'il estime que la disposition allemande en cause ne constitue qu'une «violation formelle sans conséquences graves».

37. Malgré cela, nous sommes obligé de vous proposer de répondre à la première question que l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80, dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 1998, doit être interprété en ce sens qu'il ne permet pas la perception sur les cigares ou cigarillos d'une taxe minimale spécifique en combinaison avec un droit ad valorem.

B — *Quant à la seconde question*

38. Par sa seconde question préjudicielle, le Finanzgericht veut savoir, en substance, si l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80 engendre, dans le chef de l'assujetti aux taxes sur les tabacs, un droit à être taxé de façon conforme à la directive, dont il peut se prévaloir devant le juge national, qui doit en conséquence écarter la taxe minimale fixe prévue par l'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG.

39. Le Finanzgericht fait valoir, en premier lieu, que, s'agissant en l'espèce d'une «violation sans conséquences graves» de la directive 92/80, il en résulterait, tout au plus, l'obligation pour l'État membre concerné de rendre la loi nationale conforme à ladite directive, ce que le gouvernement allemand a fait.

40. Il soutient, en second lieu, que l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80 n'a pas d'effet direct, faute d'être inconditionnel et suffisamment précis. Il ne serait, en effet, pas «subordonné, dans son exécution ou dans ses effets, à l'intervention d'aucun acte soit des institutions de la Communauté, soit des États membres». La transposition de cet article nécessiterait un acte de l'État membre, par lequel celui-ci opère un choix parmi les trois options de taxation des cigares et cigarillos offertes par la disposition litigieuse.

41. Le Finanzgericht fait valoir, en dernier lieu, que la taxe perçue au titre de l'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG est en pratique presque exclusivement une taxe à l'unité, étant donné qu'en Allemagne environ 90 % des cigares et des cigarillos sont de facto soumis au taux d'imposition spécifique de 3,1 Pf.

42. Brinkmann soutient que l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80 octroie à l'assujetti aux taxes sur les tabacs un droit direct à une taxation conforme à la directive.

43. Le législateur allemand, en adoptant le TabStG du 21 décembre 1992, aurait opté pour une taxe ad valorem au taux minimal de 5 % du prix de détail. Brinkmann estime, dès lors, être automatiquement assujettie à cette taxe, sans même qu'il soit nécessaire de faire appel à la directive 92/80. Il découlerait du libellé de la question préjudicielle que tout le litige ne porte que sur la partie non conforme de la disposition nationale, c'est-à-dire «la taxe minimale appliquée, en Allemagne... contrairement au texte de la directive».

44. De l'avis de Brinkmann, la directive 92/80 est inconditionnelle et suffisamment précise pour que le justiciable puisse l'invoquer à son profit et obtenir de la juridiction nationale qu'elle écarte de l'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG la partie incompatible avec la directive.

45. Invoquant l'arrêt IN. CO. GE.'90 e.a. [10], Brinkmann avance, en dernier lieu, qu'il faut également tenir compte de la primauté du droit communautaire qui impliquerait l'inapplicabilité de toute disposition de droit interne incompatible avec le droit communautaire.

10 — Arrêt du 22 octobre 1998 (C-10/97 à C-22/97, Rec. p. I-6307, point 20).

46. Selon la Commission, la disposition litigieuse implique que l'accise ad valorem doit être appliquée, sous la réserve cependant que l'accise spécifique (3,1 Pf par pièce) ne soit pas plus élevée. Elle admet qu'il «en résulte... qu'en pratique environ 90 % des cigares et cigarillos, dont le prix à la pièce ne dépasse pas 62 Pf, sont soumis à l'accise spécifique et que l'accise ad valorem au détail n'est appliquée qu'aux 10 %... restants» ou, en d'autres termes, «qu'en pratique, l'accise allemande est principalement une accise spécifique, qui, à partir d'un prix de commerce au détail de 63 Pf la pièce, devient une accise ad valorem».

47. La Commission admet également que l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80 accorde une certaine marge de manœuvre aux États membres en ce qu'il leur laisse le choix entre trois options de taxation différentes. Cette disposition n'est, dès lors, pas inconditionnelle «dans son ensemble». Pour chacune de ces trois options de taxation, cependant, la structure de taxation serait fixée «de manière inconditionnelle et suffisamment précise». La Commission en déduit que «les États membres ne peuvent pas déroger à ces options, ni prévoir une accise selon une option supplémentaire» et que la disposition peut être d'effet direct, même si elle contient trois options de taxation différentes.

48. Selon elle, lorsqu'une directive a un effet direct, une disposition nationale peut être scindée en une partie conforme au droit communautaire et en une partie non conforme qui doit être écartée. Elle se prévaut, à cet égard, de l'arrêt Fantask e.a. [11], où certaines dispositions de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux [12], avaient été reconnues comme ayant un effet direct, avec la conséquence qu'un droit constitué d'un élément de base fixe et d'un élément proportionnel a été scindé en une partie conforme à la directive et en une partie non conforme dont l'application a été exclue.

49. Elle estime que l'accise minimale spécifique que l'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG prévoit comme une sorte de disposition accessoire ne peut pas être appliquée et que les termes «au minimum 3,1 Pf la pièce» doivent, dès lors, être exclus de l'application de la disposition litigieuse.

50. Le législateur allemand avait choisi une accise ad valorem, ce qui ressortirait de la configuration de la disposition et de l'utilisation des termes «pour les cigares et les cigarillos, 5 % du prix de vente au détail». Cette conclusion serait confortée par le fait que le législateur allemand a, de façon autonome, «fixé un taux (5 %) pour ce cas général d'une accise ad valorem».

11 — Arrêt du 2 décembre 1997 (C-188/95, Rec. p. I-6783, points 31 et 53).

12 — JO L 249, p. 25.

51. Brinkmann serait en droit d'exiger une imposition de ses cigares et cigarillos à 5 % du prix de vente au détail, puisque l'accise ad valorem, décrite de façon inconditionnelle et suffisamment précise dans l'article 3, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 92/80, devrait être appliquée et que, en ce cas, tant la base de l'imposition que le taux de l'imposition seraient établis.

52. La Commission revient ensuite sur ses pas en déclarant qu'elle « ne méconnaît pas que le législateur allemand n'avait pas l'intention de soumettre l'ensemble du marché des cigares et des cigarillos à une accise ad valorem d'un montant de 5 % du prix de vente au détail. Au contraire, il doit avoir considéré que, pour une grande partie du marché, l'accise applicable serait l'accise minimale spécifique... ».

53. Elle écarte cependant cette objection à son propre raisonnement en affirmant que « le législateur allemand devait cependant s'attendre à ce que l'accise minimale ne soit pas jugée compatible avec le droit communautaire et à ce que, par conséquent, en application directe de l'article 3, paragraphe 1, premier tiret, de la directive, il soit lié, pour l'ensemble du marché, par l'accise ad valorem qu'il avait choisie comme taxation normale ».

54. La Commission soutient, à titre subsidiaire et en invoquant les arrêts Habermann-Beltermann, Faccini Dori et Spano e.a. [13], que le juge national doit interpréter la disposition litigieuse dans un sens conforme à l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80, cette interprétation devant également conduire à ce que la partie non conforme de la disposition nationale ne soit pas appliquée.

55. La Commission propose, en conséquence, à la Cour de déclarer que l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80 confère aux particuliers un droit direct, invocable devant les juridictions nationales, à être « soumis soit à une accise ad valorem, ou à une accise spécifique, soit à une accise mixte conforme à cette disposition ».

Appréciation

56. Selon une jurisprudence constante, dans tous les cas où des dispositions d'une directive apparaissent, du point de vue de leur contenu, comme étant inconditionnelles et suffisamment précises, les particuliers sont fondés à les invoquer devant le juge national à l'encontre de l'État soit lorsque celui-ci s'abstient de transposer dans les délais la directive en droit national, soit

13 — Arrêts du 5 mai 1994 (C-421/92, Rec. p. I-1657); du 14 juillet 1994 (C-91/92, Rec. p. I-3325), et du 7 décembre 1995 (C-472/93, Rec. p. I-4321).

lorsqu'il en fait une transposition incorrecte [14].

57. La jurisprudence de la Cour sur l'effet direct vise à protéger les droits des particuliers soit lorsque de tels droits leur ont été accordés directement, soit lorsqu'ils découlent indirectement d'une obligation imposée à l'État membre.

58. Or, si l'on examine attentivement la directive 92/80, en cause ici, on est amené à constater, en premier lieu, que celle-ci n'a pas *pour objet* d'attribuer des droits aux particuliers, en l'occurrence celui de ne pas se voir imposer une accise trop élevée sur les cigarillos.

59. Aux troisième, quatrième et cinquième considérants de celle-ci, on peut, en effet, lire ce qui suit:

«considérant que, pour établir le *marché intérieur* le 1er janvier 1993, il est nécessaire de fixer des accises minimales pour les tabacs manufacturés autres que les cigarettes;

considérant qu'il convient d'établir une incidence harmonisée de taxation pour tous les produits appartenant à un même groupe de tabacs manufacturés;

considérant que la fixation d'une accise minimale globale exprimée en pourcentages ou en montant par kilogramme ou par nombre de pièces convient le mieux pour réaliser le *marché intérieur* [15].»

60. L'article 3 de la directive établit que, pour les cigares et les cigarillos, cette «accise minimale globale» est au moins égale à 5 % du prix de vente au détail, toutes taxes comprises, ou à 7 écus les 1 000 pièces ou à 7 écus par kilogramme.

61. Rappelons, encore une fois, que, dans les considérants de la directive de base, à savoir la directive 72/464, que la directive 92/80 est venue compléter, le Conseil avait expliqué que «l'objectif du traité est de créer une union économique comportant une saine concurrence et ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur; que, en ce qui concerne le secteur des tabacs manufacturés, la réalisation de ce but présuppose que l'application, au sein des États membres, des impôts frappant la consommation des produits de ce secteur ne fausse pas les conditions de concurrence et n'entrave pas leur libre circulation dans la Communauté».

14 — Voir, notamment, les arrêts du 23 février 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della Cava e.a. (C-236/92, Rec. p. I-483); du 29 mai 1997, Klattner (C-389/95, Rec. p. I-2719), et du 17 septembre 1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio e.a. (C-246/94 à C-249/94, Rec. p. I-4373).

15 — Souligné par l'auteur.

62. Il est donc incontestable que la législation communautaire intervenue dans ce domaine vise à éviter des distorsions de concurrence susceptibles de résulter d'une taxation particulièrement basse des tabacs manufacturés dans certains pays. En ce qui concerne les cigarillos en particulier, la directive 92/80 laisse les États membres libres de fixer des accises supérieures à «l'accise minimale globale» prescrite.

63. Il peut, cependant, arriver qu'une directive, sans avoir «pour objet» d'attribuer expressément des droits aux particuliers, impose aux États membres des obligations inconditionnelles et à ce point précises que l'on peut en déduire qu'elle est «de nature à» [16] définir des droits en faveur des particuliers, par exemple le droit d'être soumis à une certaine taxe à l'exclusion de toute autre.

64. Tel était le cas à propos de la réglementation que la Cour a examinée dans l'arrêt Fantask e.a., précité, invoqué par la Commission. Dans cette affaire, la Cour a constaté ce qui suit:

«Comme il ressort de son préambule, la directive tend à promouvoir la liberté de circulation des capitaux, considérée comme essentielle à la création d'une union économique ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur. La poursuite d'une telle finalité suppose, en ce qui concerne la taxation frappant les rassemblements de capitaux, la suppression des impôts indirects jusqu'alors en vigueur dans les États membres et l'application, à leur place, d'un impôt perçu une seule fois dans le marché commun et d'un *niveau égal* [17] dans tous les États membres» (voir le point 13 de l'arrêt).

65. Il est clair que cette directive créait, pour les particuliers, le droit de ne pas être soumis à un autre impôt sur les rassemblements de capitaux que le droit d'apport ou que les droits ayant un caractère rémunératoire autorisés à titre dérogatoire par la directive. Il n'est, dès lors, pas surprenant que la Cour ait jugé, dans cet arrêt, que cette *interdiction* [18], de même que la dérogation à cette interdiction, étaient formulées en termes suffisamment précis et inconditionnels pour pouvoir être invoquées par les justiciables devant leurs juridictions nationales à l'encontre d'une disposition de droit national contraire à cette directive [19].

66. Dans l'affaire qui nous occupe, la requérante au principal soutient qu'elle a acquitté, «en raison de la règle fixant une taxe minimale, plus d'accises que ce dont elle était redevable juridiquement» [20].

16 — Voir arrêt du 19 janvier 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53, point 25).

17 — Souligné par l'auteur.

18 — Souligné par l'auteur.

19 — Voir arrêt Fantask e.a., précité, point 55.

20 — Voir point 24, in fine, des observations de Brinkmann.

67. Il s'agit donc d'examiner si la directive 92/80 est suffisamment précise pour permettre une telle conclusion. Selon la jurisprudence de la Cour, « une disposition est suffisamment précise pour être invoquée par un justiciable et appliquée par le juge lorsqu'elle énonce une obligation dans des termes non équivoques » [21].

68. En l'espèce, la question est donc celle de savoir si l'on peut déduire du libellé du troisième tiret du paragraphe 1 de l'article 3, selon lequel l'accise mixte comprend « un élément ad valorem et un élément spécifique », que, à partir du moment où:

— un État membre institue un élément spécifique qui ne vient pas s'ajouter à un élément ad valorem mais qui fonctionne comme taxe minimale par rapport à ce dernier,

— et que cet élément spécifique a, pour les catégories de cigarillos les moins chères, une incidence supérieure à celle du droit ad valorem,

le particulier acquitte plus d'accises que ce dont il est redevable juridiquement.

69. Cette question doit recevoir une réponse négative, étant donné que l'on ne peut pas inférer « de la seule directive » [22] un niveau d'accise juridiquement admissible. Comme nous l'avons déjà montré, la directive 92/80 ne prescrit qu'une « accise minimale globale » et non pas une accise maximale.

70. Ainsi, l'article 3 aurait permis à la République fédérale d'Allemagne de frapper tous les cigarillos ou d'un droit ad valorem supérieur à 5 %, ou d'une accise spécifique d'un montant supérieur à 3,1 Pf par pièce. Elle aurait aussi permis à cet État membre d'imposer une accise cumulant un élément spécifique de 3,1 Pf ou plus par pièce avec un élément ad valorem de 5 % ou plus.

71. Or, du moment que la requérante au principal met en cause le niveau du droit d'accise auquel elle a été soumise, et qu'un niveau maximal admissible ne peut pas être déduit de la directive 92/80, il est sans importance que son imposition ait été calculée par fixation directe d'un droit ad valorem ou spécifique donné, ou par application d'une technique fiscale particulière, celle du « minimum de perception », non prévue par la directive.

72. En résumé, il y a lieu de constater que, puisque le régime instauré par l'article 3 de la directive 92/80 est « ouvert vers le haut »,

21 — Voir arrêt Comitato di coordinamento per la difesa della Cava e.a., précité.

22 — Voir arrêt Faccini Dori, point 28.

il n'est pas suffisamment précis pour que les particuliers puissent en tirer des droits en ce qui concerne le niveau de l'imposition à laquelle ils peuvent être soumis.

73. La disposition n'est précise qu'en ce qui concerne la limite inférieure en dessous de laquelle les accises ne doivent pas descendre. Or, cet aspect n'est pas mis en cause par Brinkmann.

74. Doit-on cependant considérer que, abstraction faite du niveau de l'imposition à laquelle Brinkmann a été soumise, celle-ci peut au moins invoquer devant la juridiction nationale le droit de se voir appliquer l'un des trois modes de perception prévus à l'article 3, paragraphe 1, à l'exclusion de tout autre?

75. C'est ce que nous dit, en substance, la Commission dans sa proposition de réponse où l'on peut lire que l'article 3, paragraphe 1, «confère aux particuliers le droit qu'ils peuvent invoquer devant les juridictions nationales d'être soumis soit à une accise ad valorem, ou à une accise spécifique, soit à une accise mixte conforme à cette disposition».

76. Si l'on entrait dans la logique de ce raisonnement, on serait amené à constater que la République fédérale d'Allemagne avait, à l'époque, introduit un quatrième type d'accise, non prévu par la directive 92/80, et à en déduire que le juge national devrait refuser d'appliquer celle-ci. Il en résulterait l'exonération des cigarillos de tout droit d'accise au cours de la période litigieuse. Ceci serait, cependant, contraire à la finalité de la directive 92/80, qui a précisément pour objet d'assurer la perception d'une accise minimale sur les cigarillos. Aussi la requérante au principal et la Commission n'exigent-elles pas que le juge national suive cette voie.

77. Elles estiment, en revanche, que le juge national doit calculer l'imposition en laissant purement et simplement de côté le «minimum de perception».

78. Elles se réfèrent, à cet égard, à l'arrêt Fantask e.a., précité. Dans cet arrêt, la Cour a déclaré qu'un «droit dont le montant augmente directement et sans limites en proportion du capital nominal souscrit ne saurait, *par sa nature même*[23], constituer un droit à caractère rémunératoire au sens de la directive [69/335]». La Cour en a tiré la conclusion que les droits perçus devaient être remboursés dans la mesure où ils ne correspondaient pas aux coûts effectifs d'enregistrement, même calculés forfaitairement sur la base d'une moyenne.

23 — Souligné par l'auteur.

79. Or, dans le cas qui nous occupe, la situation est tout à fait différente, car l'élément spécifique ligitieux n'est pas, de par sa nature même, incompatible avec la disposition communautaire en cause, puisqu'il est expressément permis lorsqu'il est appliqué isolément ou cumulativement avec un élément ad valorem.

80. Enfin, nous estimons devoir écarter la thèse de Brinkmann et de la Commission pour une autre raison, essentielle à notre avis. Cette thèse procède, en effet, d'un raisonnement qui prétend déduire automatiquement de l'existence de l'obligation pour les États membres de choisir l'une des trois formes de taxation retenues par la directive 92/80 — dont l'examen de la première question nous a permis de constater qu'elle existe bel et bien — l'existence pour les particuliers d'un droit à n'être taxés que suivant l'une de ces trois formules.

81. Mais, en établissant ainsi une corrélation absolue entre une obligation et un droit, cette thèse néglige complètement, et à tort à notre avis, que, pour qu'il puisse exister un véritable droit, c'est-à-dire un droit susceptible d'être invoqué devant le juge, il est indispensable que le juge devant lequel ledit droit est revendiqué puisse lui faire produire des conséquences concrètes.

82. S'agissant d'un droit que possèderait Brinkmann d'être imposée suivant l'une des formules retenues par la directive 92/80, on voit mal comment le juge national pourrait le concrétiser sans décider quelle est la formule à appliquer.

83. Cette décision par principe lui échappe, puisque la directive 92/80 a laissé le législateur national entièrement libre d'opérer un choix. À cela, il serait vain de vouloir opposer que le juge serait à même d'identifier la formule, parmi les trois possibles, qu'a entendu retenir le législateur national, puisque ce dernier n'a, à tort, retenu aucune d'entre elles et qu'il serait hasardeux, à notre avis, de prétendre pouvoir identifier, avec le degré de certitude auquel doit parvenir un juge pour pouvoir trancher le litige qui lui est soumis, celle avec laquelle le mode de taxation créé par le TabStG aurait le plus d'affinités.

84. Faute ainsi pour le juge de pouvoir identifier quel est le pendant, au niveau des particuliers, de l'obligation de l'État membre de choisir l'une des trois formules de taxation autorisées, il ne saurait, à notre avis, y avoir eu création par le législateur communautaire d'un droit au profit des particuliers.

85. La thèse de la Commission et de Brinkmann consistant à soutenir que le juge national devrait calculer l'imposition en laissant purement et simplement de côté le minimum de perception pour n'appliquer que le droit ad valorem se heurte donc aux objections que nous venons de présenter. Elle suppose, en effet, que le juge national puisse, sans sortir des limites de sa compétence, décider que c'est la formule du droit

ad valorem qu'a retenue le législateur national tout en la mettant en œuvre incorrectement, puisqu'il l'a assortie d'un minimum de perception.

86. Or, même s'il ne nous appartient certainement pas de préjuger de l'étendue de la compétence reconnue au juge national, cela nous apparaît hautement problématique, dès lors que l'on prend en compte, d'une part, le fait que le système adopté par le législateur allemand a pour effet très concrètement que 90 % des cigarillos se voient appliquer non pas le droit ad valorem, mais le minimum de perception de droit de 3,1 Pf par pièce, ce que ledit législateur n'a pu ignorer au moment où il a adopté les dispositions contestées, et, d'autre part, le fait que la réforme de la législation allemande intervenue en 1998 a consacré le choix de la formule de l'accise mixte.

87. La Commission fait encore valoir, pour le cas où la Cour ne reconnaîtrait pas d'effet direct à l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80, que la «partie non conforme» de l'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG devrait être écartée par le juge national sur base de l'obligation d'interprétation conforme consacrée notamment par les arrêts Habermann-Beltermann, Faccini Dori et Spano e.a., précités.

88. Dans l'arrêt Faccini Dori, entre autres, la Cour a déclaré que, en appliquant son droit national, le juge doit l'interpréter «dans toute la mesure du possible à la lumière du texte et de la *finalité*[24] de la directive pour atteindre le *résultat*[25] visé par celle-ci et se conformer ainsi à l'article 189, troisième alinéa, du traité».

89. Nous avons, cependant, déjà montré ci-dessus que la *finalité* de la directive 92/80 est d'éviter des distorsions de concurrence susceptibles de résulter d'une imposition trop basse des cigarillos dans certains États membres, et que le *résultat visé* est le respect d'un plancher de perception et non pas d'un plafond.

90. On ne saurait pas non plus soutenir qu'une finalité accessoire de la directive 92/80 serait d'interdire l'application de la technique fiscale du «minimum de perception». Lors de la modification de la directive 92/80, le législateur communautaire a, en effet, constaté que «rien ne s'oppose» à l'application, par les États membres, de cette technique. Celle-ci est donc conforme au système ou, pour le moins, compatible avec celui-ci.

91. Il y a donc lieu de répondre à la seconde question posée par le Finanzgericht Düsseldorf que l'article 3, paragraphe 1, de la

24 — Souligné par l'auteur.
25 — Souligné par l'auteur.

directive 92/80 ne constitue pas une disposition suffisamment précise pour qu'elle puisse être invoquée devant une juridiction nationale par un particulier et obliger un juge national à ne pas appliquer une taxe minimale spécifique, prévue par sa législation nationale, en combinaison avec une taxe ad valorem.

Conclusions

92. Nous proposons, en conséquence, de répondre comme suit aux questions posées par le Finanzgericht Düsseldorf:

« 1) L'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taxes frappant les tabacs manufacturés autres que les cigarettes, dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 1998, doit être interprété en ce sens qu'il ne permet pas la perception sur les cigares ou cigarillos d'une taxe minimale spécifique en combinaison avec un droit ad valorem.

2) L'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80 ne constitue pas une disposition suffisamment précise pour qu'elle puisse être invoquée devant une juridiction nationale par un particulier et obliger un juge national à ne pas appliquer une taxe minimale spécifique, prévue par sa législation nationale, en combinaison avec une taxe ad valorem. »