Dans l'affaire 34-67

ayant pour objet la demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité C.E.E., par la IVe chambre du Finanzgericht de Düsseldorf et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant ladite juridiction

entre

FIRMA GEBRÜDER LÜCK,
Cologne-Braunsfeld,

et

HAUPTZOLLAMT KÖLN-RHEINAU,
(Bureau principal des douanes),

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 95 et 97 du traité C.E.E.,

LA COUR

composée de

M. R. Lecourt, président,
MM. A. M. Donner (juge rapporteur) et W. Strauß, présidents de chambre,
MM. A. Trabucchi, R. Monaco, J. Mertens de Wilmars et P. Pescatore, juges,
avocat général : M. K. Roemer,
greffier : M. A. Van Houtte,

rend le présent

ARRÊT

POINTS DE FAIT ET DE DROIT

I — Résumé des faits et de la procédure

Attendu que les faits qui sont à la base du présent litige peuvent être résumés comme suit :

1. *Genèse de l'affaire*

Les 12 et 28 juillet 1966, la demanderesse dans l'instance au principal (ci-après : la firme Lück) a fait dédouaner des pro-

duits qu'elle avait importés d'Italie et consistant en purée de tomates, conserves de poires et de haricots. Pour la purée de tomates en emballages d'un poids inférieur à 1 kg ainsi que pour les conserves de poires et de haricots, le bureau des douanes compétent à perçu la taxe compensatoire de la taxe sur le chiffre d'affaires (« Umsatzausgleichssteuer — UASt », ci-après : « taxe compensatoire ») au taux de 6 %; pour la purée de tomates en emballages d'un poids supérieur à 1 kg, il a perçu cette taxe au taux de 4 %.

En saisissant le Finanzgericht (tribunal fiscal) de Düsseldorf, la demanderesse a notamment fait valoir que la perception de la taxe compensatoire au taux de 4 % est contraire à l'interdiction de discrimination qu'énonce l'article 95 du traité C.E.E. : en effet, allègue-t-elle, bien que le taux de la taxe sur le chiffre d'affaires soit fixé à 4 %, les conserves de fruits et légumes fabriquées par les producteurs nationaux ne sont en fait grevées de cette taxe qu'à concurrence de 2,7 %, si on tient compte de certaines exonérations, appliquées notamment aux exportations. La taxe compensatoire perçue ne pouvant dès lors pas être justifiée dans l'espèce par la charge grevant directement le produit national, l'élément décisif résiderait dans la « charge indirecte en amont » que ce produit supporte. Cette dernière se réduirait à la charge grevant au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires les matières brutes et les produits demi-finis utilisée pour la fabrication du produit. En particulier, allègue la firme Lück, la charge consistant dans la taxe sur le chiffre d'affaires qui frappe les moyens de production et d'exploitation utilisés pour la fabrication de conserves n'est pas susceptible d'être compensée dans le cadre de l'article 95, alinéa 1, du traité.

Si le tribunal constate qu'en raison de leur taux, les taxes compensatoires de 6 % ou de 4 % sont contraires à l'article 95 du traité, la firme Lück soutient qu'il ne peut pas fixer un autre taux de taxe compensatoire, de sorte que les taxes perçues devraient être remboursées en totalité, faute de base légale.

2. *Contenu de l'ordonnance de renvoi; argumentation du Finanzgericht*

A — Le 6 septembre 1967, la IV^e^ chambre du Finanzgericht a décidé de demander à la Cour de statuer à titre préjudiciel sur les questions suivantes :

« 1) L'expression d'impositions qui « frappent directement » les produits nationaux vise-t-elle la charge fiscale résultant du taux de taxe fixé par la loi ou bien la charge réelle, telle qu'elle apparaît lorsqu'on tient compte des exemptions moyennes dont bénéficient les produits similaires ou groupes de produits similaires?

2) Dans quelle mesure les impositions intérieures qui « frappent indirectement » les produits nationaux similaires sont-elles susceptibles d'être

compensées dans le cas des produits industriels? Comprennent-elles les taxes sur le chiffre d'affaires qui grèvent par exemple les matières auxiliaires, le matériel d'emballage, les moyens d'exploitation et de production et celles qui découlent des travaux de finition ainsi que des transports effectués par les tiers?

3) Quelle signification la reconnaissance de la primauté de la règle directement applicable énoncée à l'article 95 du traité C.E.E. a-t-elle à l'égard des dispositions du droit national qui lui sont contraires? Ces dispositions peuvent-elles simplement être *abrogées* ou bien (compte tenu de l'article 95, alinéa 3, du traité) sont-elles nulles depuis le 1er janvier 1962? »

B — Le Finanzgericht considère qu'il n'est plus nécessaire de soumettre de nouveau à la Cour la question du droit direct des particuliers d'invoquer devant les juridictions nationales l'article 97 combiné avec l'article 95 du traité. Il estime qu'il faut voir dans l'article 97, non pas une disposition autonome, mais uniquement une règle spéciale d'adaptation de l'article 95, en vertu de laquelle on substitue à la détermination rigoureuse de l'imposition d'un produit national à des stades antérieurs un taux moyen répondant au seul respect des principes de la non-discrimination. L'article 97 ne modifie en rien, déclare le Finanzgericht, les droits que les justiciables tirent de l'article 95.

Sur la question 1

Le Finanzgericht estime que, pour les raisons exposées par la firme Lück, il subsiste des doutes sur l'interprétation de l'expression d'impositions qui « frappent directement » les produits nationaux.

Sur la question 2

Le Finanzgericht relève que la Cour de justice européenne est déjà saisie du problème de la délimitation de la notion de « charge indirecte ». Mais les ordonnances de renvoi des autres Finanzgerichte dont la IVe chambre a connaissance portant sur des produits agricoles, elle croit nécessaire de soumettre également cette question à la Cour dans le présent procès, qui porte sur la charge fiscale grevant des produits industriels. Les éléments du problème étant différents, la question de savoir dans quelle mesure les charges indirectes sont susceptibles d'être compensées prend une portée toute particulière.

Sur la question 3

La IVe chambre part de l'idée que le droit de la C.E.E. a la primauté sur le droit de la République fédérale. Mais elle a des doutes sur la façon dont s'exerce l'effet de l'article 95, qui impose un comportement déterminé aux États membres, sans substituer aucune règle positive aux dispositions du droit national.

3. *Procédure*

L'ordonnance de renvoi est parvenue à la Cour le 5 octobre 1967. En vertu de l'article 20 du statut de la Cour de justice de la C.E.E. et dans les délais, la firme Lück, le gouvernement de la république fédérale d'Allemagne, le gouvernement du royaume des Pays-Bas et la Commission des Communautés européennes ont déposé des observations écrites.

A l'audience du 23 janvier 1968, la firme Lück, le gouvernement de la république fédérale d'Allemagne et la Commission des Communautés européennes ont présenté leurs observations orales.

A l'audience du 8 février 1968, l'avocat général a présenté ses conclusions.

II — Les observations déposées en vertu de l'article 20 du statut de la Cour de justice

Attendu que ces observations peuvent se résumer comme suit :

Attendu que la *Commission* observe que le Finanzgericht n'a pas posé la question de savoir dans quelle mesure les particuliers peuvent le cas échéant tirer des droits de l'article 97 combiné avec l'article 95; que, cependant, la Cour est déjà saisie de ces problèmes dans plusieurs instances préjudicielles actuellement perdantes (affaires 13-67, 25-67, 28-67);

que la Commission se réfère aux observations, par elle présentées dans ces affaires, selon lesquelles l'article 97 du traité ne confère pas aux particuliers le droit de faire contrôler par les juridictions nationales la compatibilité du taux moyen de taxe fixé par la loi avec les principes énoncés à l'article 95.

Sur la question 1

Attendu que la *firme Lück* fait valoir que, bien que le taux de la taxe sur le chiffre d'affaires soit de 4 %, les conserves de fruits et de légumes fabriquées par les producteurs nationaux ne sont en réalité grevées que de 2,7 %, si on tient compte des exemptions appliquées notamment aux exportations;

qu'elle se réfère sur ce point à la décision rendue le 20 décembre 1966 par le « Bundesverfassungsgericht » (Tribunal constitutionnel fédéral), I, BvR, 320-57, 70-63; « Neue Juristische Wochenschrift » 1967, p. 149;

que l'article 95 étant destiné à garantir le maintien par les législations nationales de l'égalité de traitement entre les ressortissants de la Communauté, seule la charge effective grevant les

produits nationaux pourrait être prise en considération; que le fait de tenir uniquement compte de taux de la taxe constituerait une discrimination au sens matériel;

qu'il ne faudrait tenir compte que du taux de la taxe sur le chiffre d'affaires que les entreprises industrielles nationales doivent réellement payer pour le produit ou le groupe de produits considéré;

attendu que le *gouvernement de la république fédérale d'Allemagne* réplique qu'il serait erroné de se référer aux exemptions appliquées aux exportations, parce que la taxation appliquée à l'importation devrait être mise en parallèle avec la charge qui grève les produits nationaux, c'est-à-dire les produits destinés à être utilisés et consommés sur le territoire national;

qu'il ne saurait donc être question de faire porter la comparaison sur les produits qui sont exportés, seul le produit qui reste sur le territoire national étant en concurrence avec les produits importés et partant, seule la charge qui le grève pouvant entrer en ligne de compte;

que d'ailleurs il serait contestable qu'il faille déduire de la décision du tribunal constitutionnel que les conserves de fruits et de légumes ne supportent en fait que 2,7 % de taxe sur le chiffre d'affaires;

que, par conséquent, il faudrait entendre par impositions qui « frappent directement » les produits nationaux la charge résultant du taux de taxe fixé par la loi, l'exonération dont bénéficie l'exportation étant sans influence sur la charge directe;

attendu que, sur la base d'arguments similaires, la *Commission* aboutit à la même conclusion que le gouvernement de la République fédérale;

Sur la question 2

Attendu que la *firme Lück* part de l'idée que les charges grevant directement et indirectement les produits nationaux doivent être prises en considération et sont dès lors susceptibles d'être compensées;

qu'en ce qui concerne la délimitation des éléments susceptibles d'être considérés comme charge indirecte, elle observe :

— que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant les moyens de production et d'exploitation nécessaires pour fabriquer les boîtes ne seraient pas susceptibles d'être compensées, puisqu'elles ne seraient pas supportées par « le produit », ce qui reviendrait à dire qu'elles ne le frappent pas directement, selon les prévisions de l'article 95; qu'elle se réfère sur ce point aux arguments exposés dans d'autres affaires encore pendantes;

— que les matières brutes des conserves seraient constituées par les fruits et légumes et qu'aux termes du paragraphe 4,

n° 19, de la loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires les livraisons de fruits et de légumes seraient exemptes de cette taxe lorsqu'elles sont effectuées par un producteur national; qu'ainsi il n'y aurait pas de charge directe grevant les produits transformés, se convertissant, après la confection de la boîte, en une charge indirecte (charge en amont) grevant ce produit fini; qu'il ne faudrait pas tenir compte des charges indirectes qui peuvent grever les matières brutes constituées par les fruits et légumes, parce qu'il serait impossible de démontrer leur existence et parce que le terme « indirectement » figurant à l'article 95 devrait être compris comme se rapportant à l'imposition frappant un seul stade antérieur (« als einsturige Mittelbarkeit aufzufassen sei »);

que cette conclusion resterait la même si les matières brutes transformées avaient été importées; que, dans ce cas, elles seraient frappées d'une taxe compensatoire de 2,5 %, qui, elle, ne serait pas susceptible d'être compensée;

— que, lorsqu'il s'agit de la fabrication de conserves, les boîtes représenteraient ce qu'on appelle les matériaux auxiliaires, fournis par un autre secteur de l'industrie; qu'en plus des charges indirectes insignifiantes qui n'entreraient pas en considération, elles seraient imposées directement au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires; que la charge frappant directement les matériaux auxiliaires au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires représenterait, elle aussi, une charge indirecte sur le produit fini; qu'en raison de la différence de valeur entre le produit auxiliaire (par exemple, 10 boîtes à 0,50 DM) et le produit fini (par exemple, 10 boîtes de conserves à 10,— DM), la charge directe sur le produit auxiliaire ne constituerait guère un élément appréciable lorsqu'il s'agit de calculer la charge indirecte sur le produit fini; qu'en supposant que, sur les 6 % du taux de la taxe compensatoire, 2 % représentent les charges indirectes, cela ferait 0,20 DM dans le cas de 10 boîtes de conserves d'une valeur de 10,— DM; que toutefois la charge directe pour 10 boîtes de conserves au prix de 0,50 DM serait de 0,02 DM seulement, le taux de la taxe sur le chiffre d'affaires étant de 4 %; que ce calcul ne tiendrait pas compte de ce qu'en raison des exonérations fiscales, la charge directe réelle serait de 3 % seulement, de sorte que le taux compensatoire serait déjà en soi trop élevé (d'après le calcul effectué plus haut : pour 10 boîtes, 0,10 DM); que cela montrerait en même temps que même un taux compensatoire de 4 %, tel que celui perçu pour des boîtes d'un poids supérieur à 1 kg, ne serait pas nécessairement absolument juste, même si le taux de la taxe sur le chiffre d'affaires grevant le produit national était tout aussi élevé;

attendu que le *gouvernement de la république fédérale d'Allemagne* se réfère aux arguments développés dans les observations

écrites et orales qu'il a présentées dans les affaires 13-67, 25-67, et 28-67;

qu'à son avis, il convient de répondre qu'il faut entendre par charge indirecte l'imposition frappant au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires les produits demi-finis obtenus et les matières brutes, ainsi que l'imposition au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires exigible à l'occasion de la fabrication du produit, de la fabrication des semi-produits et de la production des matières brutes, notamment celle qui grève les moyens d'exploitation et de production, tels que les machines, les matières auxiliaires et accessoires et l'énergie;

qu'il faudrait y englober aussi la taxe sur le chiffre d'affaires grevant le matériel d'emballage et les moyens d'exploitation ainsi que celle qui découle des travaux de finition et des transports effectués par les tiers;

attendu que le *gouvernement du royaume des Pays-Bas* se borne à faire observer que la référence que fait la firme Lück à la législation fiscale néerlandaise n'est plus exacte;

attendu que, d'après la *Commission*, l'application logique du principe du pays de destination exigerait la compensation intégrale des impositions nationales; qu'il faudrait donc tenir compte de la charge globale grevant le produit au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires et que les limitations que la firme Lück voudrait apporter à la notion de « charge indirecte » ne trouveraient aucun appui dans les objectifs fixés par les articles 95 et 97 du traité;

que cette thèse ne serait pas démentie par l'arrêt rendu dans l'affaire 45-64 que la firme Lück invoque;

Sur la question 3

Attendu que le *gouvernement de la république fédérale d'Allemagne* déclare qu'il a des doutes sérieux sur le point de savoir si la compétence d'interprétation établie par l'article 177 du traité C.E.E. va jusqu'à permettre à la Cour de se prononcer sur la portée et sur le sort des dispositions du droit national contraires à celles du droit communautaire;

que, seules les constitutions nationales permettraient de déterminer si, et, le cas échéant, dans quelle mesure, une loi nationale doit être considérée comme nulle erga omnes, ou s'il faut par contre simplement considérer qu'elle est totalement ou partiellement inapplicable dans un cas d'espèce;

qu'il en irait de même pour l'étendue et pour les modalités du droit de contrôle des juridictions et de l'obligation qu'elles pourraient avoir d'effectuer ce contrôle;

qu'en République fédérale, l'abrogation d'une loi exigerait en principe un acte du législateur, et que seul le Tribunal cons-

titutionnel fédéral aurait le droit d'annuler une loi avec effet rétroactif, dans les conditions énoncées à l'article 100 de la Loi fondamentale;

qu'ainsi la question 3 devrait être considérée comme irrecevable;

attendu que la *Commission* se demande, elle aussi, si la question 3 est intégralement recevable;

qu'il appartiendrait au droit national de déterminer si, dans le cas où une loi fiscale est contraire aux articles 95 et 97, la primauté du droit communautaire doit se concrétiser de façon à entraîner l'annulation de l'avis de taxation en totalité ou bien uniquement dans la mesure où il dépasse les limites tracées par l'article 95;

que, pour autant, la question serait irrecevable, mais qu'en revanche, rien n'empêcherait la Cour d'aborder la question dans les limites où elle l'a déjà fait dans l'affaire 57-65;

attendu que la *firme Lück* estime que la question est recevable;

que les effets découlant d'une disposition du droit communautaire constitueraient des particularités qui lui sont immanentes et qu'ils ne pourraient être concrétisés que par une interprétation de cette disposition;

qu'en interprétant les dispositions du droit communautaire, il faudrait également tenir compte des questions qui exigent une réponse uniforme en vue de l'application uniforme du droit au sein de la Communauté et qu'ainsi la question posée tendrait à faire élaborer une règle communautaire qui apporte, quant au temps et quant au fond, la solution du conflit;

que la constatation que les dispositions du droit national contraires à celles du droit communautaire sont dépourvues d'effets ne pourrait être que définitive, ce qui reviendrait à dire que lesdites dispositions sont nulles de plein droit;

que, dans le cas de l'article 95 du traité C.E.E., les dispositions du droit national qui sont contraires à la règle communautaire seraient nulles depuis le début de la deuxième étape et que les actes d'exécution qui auraient néanmoins été arrêtés seraient dépourvus de base juridique;

que la justification par un État membre d'un taux de taxe par l'affirmation qu'il s'agit d'un « taux moyen » au sens de l'article 97, alors qu'il est manifeste que le taux en question a été fixé sans respecter les principes énoncés à l'article 95, entraînerait la nullité absolue de la taxation;

que des doutes subsisteraient en revanche quant au sort des actes d'exécution qui ont été adoptés après le 1er janvier 1962 mais qui n'ont pas été attaqués;

MOTIFS

Attendu que par ordonnance du 6 septembre 1967, parvenue à la Cour le 5 octobre 1967, le Finanzgericht de Düsseldorf a, en vertu de l'article 177 du traité C.E.E., posé trois questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 95 dudit traité;

qu'il ressort de l'ordonnance de renvoi que le litige au principal concerne l'application de taux moyens, au sens de l'article 97 du traité, par un État membre percevant, au moment où le litige est né, la taxe sur le chiffre d'affaires d'après le système de la taxe cumulative à cascade;

que si, en conséquence, les questions posées ne concernent l'application de l'article 95 qu'à travers celle de l'article 97 du traité, l'ordonnance de renvoi n'a, cependant, pas soumis à la Cour la question de savoir si l'article 97 comporte des dispositions susceptibles d'engendrer, dans le chef des justiciables, des droits que les juridictions internes devraient sauvegarder;

que le juge de renvoi a, en effet, estimé que l'article 97 ne constituerait qu'une règle spéciale d'adaptation de l'article 95 et, partant, ne modifierait en rien les droits que les justiciables peuvent tirer de cette dernière disposition;

attendu que, par arrêt du 3 avril 1968 rendu dans l'affaire 28-67 sur le renvoi du Bundesfinanzhof, la Cour a dit pour droit que l'article 97 n'engendre pas pour les justiciables des droits individuels que les juridictions internes devraient sauvegarder;

qu'il convient donc de renvoyer le Finanzgericht de Düsseldorf à l'interprétation donnée par ledit arrêt et de ne retenir que la première et la troisième question préjudicielle;

attendu que la première question tend à savoir si, par la notion d'impositions qui frappent directement les produits nationaux, l'article 95 vise la charge fiscale résultant du taux fixé par la loi ou bien la charge réelle, telle qu'elle apparaît, compte tenu des exemptions moyennes dont bénéficient les produits similaires ou groupes de produits similaires;

que la question vise notamment les exemptions ou ristournes accordées aux produits nationaux destinés à l'exportation, dont l'octroi serait de nature à alléger la charge fiscale globale grevant la production nationale de produits similaires;

attendu que l'article 95 interdit de mettre les produits en provenance d'autres États membres dans une position désavantageuse à l'égard des produits du pays d'importation qui sont commercialisés sur le territoire de ce pays;

qu'il faut dès lors exclure de la comparaison la production nationale pour autant qu'elle est exportée et ne participe pas à la compétition sur le territoire national;

qu'ainsi seule la charge fiscale grevant le produit national

commercialisé sur le territoire peut entrer en ligne de compte pour déterminer quelles impositions frappent le produit national et constituent le plafond admis par l'article 95 du traité;

qu'en conséquence, les impositions qui frappent le produit national au sens de l'article 95 du traité, sont celles qui résultent du taux appliqué en vertu de la loi;

attendu que la troisième question tend à élucider les conséquences de la primauté de la règle communautaire, c'est-à-dire en l'espèce de l'article 95 du traité, à l'égard des dispositions du droit national incompatibles avec cette règle;

qu'elle concerne notamment le point de savoir si le juge doit considérer ces dispositions comme non-applicables pour autant qu'elles sont incompatibles avec la règle de droit communautaire ou s'il doit les déclarer nulles à dater de l'échéance du délai indiqué à l'article 95, alinéa 3;

attendu que si l'effet reconnu à l'article 95 du traité exclut l'application de toute mesure d'ordre interne incompatible avec ce texte, cet article ne limite cependant pas le pouvoir des juridictions nationales compétentes d'appliquer, parmi les divers procédés de l'ordre juridique interne, ceux qui sont appropriés pour sauvegarder les droits individuels conférés par le droit communautaire;

que, notamment lorsqu'une imposition intérieure n'est incompatible avec l'article 95, alinéa 1, qu'au delà d'un certain montant, il appartient à la juridiction nationale de décider, selon les règles de son droit national, si cette illégalité affecte l'imposition en son entier, ou seulement dans la mesure où elle dépasse ledit montant;

que, dès lors, le choix entre les solutions indiquées par la question et même toutes autres appartient au juge de renvoi;

Sur les dépens

Attendu que les frais exposés par les gouvernements de la république fédérale d'Allemagne et du royaume des Pays-Bas et la Commission des Communautés européennes qui ont soumis leurs observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement;

que la procédure revêt, à l'égard des parties en cause, le caractère d'un incident soulevé au cours d'un litige pendant devant le Finanzgericht de Düsseldorf et que la décision sur les dépens appartient, dès lors, à cette juridiction;

par ces motifs,

vu les actes de procédure;

le juge rapporteur entendu en son rapport;

le gouvernement de la république fédérale d'Allemagne, la

Commission des communautés européennes et la requérante au principal entendus en leurs observations orales;

l'avocat général entendu en ses conclusions;

vu le traité instituant la C.E.E. et notamment ses articles 95, 97 et 177;

vu le protocole sur le statut de la Cour de justice de la C.E.E., et notamment son article 20;

vu le règlement de procédure de la Cour de justice des Communautés européennes;

vu l'arrêt de la Cour de justice du 3 avril 1968 rendu en l'affaire 28-67 sur le renvoi du Bundesfinanzhof,

LA COUR

statuant sur les questions à elle soumises par le Finanzgericht de Düsseldorf, conformément à l'ordonnance de cette juridiction du 6 septembre 1967,

dit pour droit :

1° L'article 97, alinéa 1, applicable lorsque les États membres qui perçoivent la taxe sur le chiffre d'affaires d'après le système de la taxe cumulative ont effectivement exercé la faculté y reconnue, n'engendre pas pour les justiciables des droits individuels que les juridictions internes doivent sauvegarder;

2° Les impositions qui frappent le produit national au sens de l'article 95 du traité sont celles qui résultent du taux appliqué en vertu de la loi;

3° L'article 95 du traité ne limite pas les pouvoirs des juridictions nationales compétentes d'appliquer, parmi les divers procédés de l'ordre juridique interne, ceux qui sont appropriés pour sauvegarder les droits individuels conférés par le droit communautaire;

et décide :

Il appartient à la juridiction de renvoi de statuer sur les dépens de la présente instance.

Ainsi jugé à Luxembourg le 4 avril 1968.

Lecourt Donner Strauß

Trabucchi Monaco Mertens de Wilmars Pescatore

Lu en séance publique à Luxembourg le 4 avril 1968.

Le greffier Le président

A. Van Houtte R. Lecourt