à l'avis motivé dans le délai imparti par la Commission. Lorsque, dans sa réponse, l'État destinataire d'un avis motivé s'est engagé à éliminer le manquement reproché, il incombe à la Commission d'apporter la preuve que, en dépit des engagements pris, le manquement s'est poursuivi après l'échéance dudit délai. A défaut de cette preuve, le recours n'est pas fondé.

RAPPORT D'AUDIENCE
présenté dans l'affaire 298/86 *

I — Faits et procédure

1. *Cadre juridique*

1.1. *Cadre communautaire*

La directive 72/464 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) (ci-après « directive ») indique, dans son premier considérant, 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 et 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.

En arrêtant les dispositions de la directive, le Conseil a fixé les principes généraux de l'harmonisation, en plusieurs étapes, des structures de l'accise à laquelle les États membres soumettent les tabacs manufacturés, ainsi que les critères particuliers applicables au cours de la première étape de cette harmonisation. L'article 4, paragraphe 1, de la directive prévoit, notamment, que « les cigarettes nationales et importées sont soumises dans chaque État membre à une accise proportionnelle calculée sur le prix maximal de vente au détail, droits de douane inclus, ainsi qu'à une accise spécifique calculée par unité de produit ». En vertu du paragraphe 2 de cet article, le taux de l'accise proportionnelle et le montant de l'accise spécifique doivent être les mêmes pour toutes les cigarettes.

L'article 5 de la directive est libellé comme suit:

« 1. Les fabricants et importateurs déterminent librement les prix maximaux de vente au détail de chacun de leurs produits. Cette disposition ne peut, toutefois, faire obstacle

* Langue de procédure: le français.

à l'application des législations nationales sur le contrôle du niveau des prix ou le respect des prix imposés.

2. Toutefois, afin de faciliter la perception de l'accise, les États membres peuvent fixer un barème des prix de vente au détail par groupe de tabacs manufacturés, à condition que chaque barème soit suffisamment étendu et diversifié pour correspondre réellement à la diversité des produits communautaires. Chaque barème est valable pour tous les produits appartenant au groupe de tabacs manufacturés qu'il concerne, sans distinction fondée sur la qualité, la présentation, l'origine des produits ou des matières employées, les caractéristiques des entreprises ou sur tout autre critère. »

1.2. *Cadre national*

Pour la perception du droit d'accise et de la TVA, le royaume de Belgique se sert, comme certains autres États membres, du système des bandelettes fiscales. Le fabricant ou l'importateur acquitte les deux taxes au moyen de l'achat, auprès de l'autorité fiscale, de bandelettes qui doivent être apposées sur les produits de tabacs fabriqués. Les bandelettes mentionnent le prix de vente au détail; elles diffèrent suivant qu'elles doivent être apposées sur des cigares, des cigarillos, des cigarettes ou du tabac à fumer. Afin de faciliter la perception des taxes en question, un barème des prix de vente au détail, et par conséquent un barème de bandelettes fiscales, est prévu pour chaque catégorie de produits. Chaque barème est valable pour tous les produits appartenant au groupe des tabacs manufacturés qu'il concerne, sans distinction fondée sur la qualité, la présentation, l'origine des produits ou sur tout autre critère. Les produits en question ne peuvent pas être vendus au détail sans être pourvus de la bandelette.

La perception du droit d'accise est régie par un règlement annexé à l'arrêté ministériel du 22 janvier 1948, réglant la perception du droit d'accise sur les tabacs fabriqués (*Moniteur belge* du 18.2.1948). A ce règlement est joint le « tableau des bandelettes fiscales pour tabacs », qui constitue en fait le barème des prix de vente au détail. L'article 7 dudit règlement prévoit que:

« Le droit d'accise est calculé d'après le prix de vente au détail, lequel comprend la valeur d'acquisition des produits et de leurs emballages — tant intérieurs qu'extérieurs — valeur augmentée non seulement des droits (droits de douane, droit d'accise, taxe de transmission, etc.) mais aussi des frais, commissions, etc., qui grèvent habituellement la marchandise dans le commerce de détail. »

L'article 12 du règlement prévoit que:

« Pour les tabacs livrés à des détaillants tenant étalage dans un endroit accessible au public, les intéressés fixent eux-mêmes, par le choix du prix de détail, la catégorie dans laquelle leurs produits doivent être rangés.

Rien ne s'oppose dès lors à ce que les intéressés fassent apposer une bandelette fiscale correspondant à un prix de vente supérieur à la valeur réelle des produits. Mais une fois la bandelette appliquée — sauf s'il s'agit de la bandelette ' prix illimité ' — les produits doivent obligatoirement être vendus au consommateur au prix indiqué sur celle-ci. »

L'article 15 dudit règlement précise enfin que:

« Les bandelettes sont fournies par l'État belge ou luxembourgeois, selon le cas, aux fabricants et importateurs contre paiement du droit qu'elles représentent. »

Le prix de vente au détail que les fabricants et, pour les produits importés, les importateurs, apposent sur chacun de leurs produits par le biais des bandelettes fiscales constitue un prix maximal. L'interdiction de pratiquer un prix supérieur à celui qui est indiqué sur la bandelette fiscale a pour but d'empêcher qu'un prix de détail bas puisse être apposé pour des produits qui appartiennent en réalité à des catégories chères, en vue d'éviter l'évasion de la charge fiscale.

La TVA applicable aux tabacs manufacturés est régie par l'article 58 de la loi du 3 juillet 1969, relative à la TVA. L'alinéa 1 de cet article est libellé comme suit:

« En ce qui concerne les tabacs fabriqués importés ou produits dans le pays, la taxe est perçue dans tous les cas où, en vertu des dispositions légales ou réglementaires relatives au régime fiscal des tabacs, le droit d'accise doit être acquitté. La taxe est calculée sur la base du prix inscrit sur la bandelette fiscale, qui doit être le prix imposé de vente au consommateur, ou, si aucun prix n'est prévu, sur la base adoptée pour la perception du droit d'accise. »

2. *Antécédents du litige*

A l'origine du litige se trouve la constatation faite par la Commission que l'administration fiscale belge interpréterait sa législation nationale en ce sens qu'elle aurait le droit de fixer elle-même un prix unique de vente au détail par produit de même categorie et de même marque. Ce prix unique, sur la base duquel sont calculés la TVA et le droit d'accise, serait le prix le plus élevé parmi ceux présentés par le fabricant ou les importateurs du produit en question. Il en résulterait, notamment, qu'un importateur qui désire fixer un prix de vente au détail plus bas que celui de ses concurrents serait, néanmoins, obligé d'acquitter l'accise et la TVA sur la base du prix unique, plus élevé.

Par lettres en date du 24 octobre 1978 et du 27 février 1979, la Commission a fait savoir au gouvernement belge qu'à son avis la fixation d'un tel prix unique n'était nullement nécessaire pour des raisons de perception d'impôts et que cette pratique était contraire au premier paragraphe de l'article 5 de la directive qui prévoit que le prix maximal de vente au détail doit être librement déterminé par les fabricants et les importateurs pour chaque produit.

En réponse à cette lettre, le gouvernement belge a fait savoir qu'elle interprète ladite disposition de la directive de manière différente: d'une part, elle donnerait le droit aux États membres de fixer des prix imposés en matière de tabacs manufacturés et, d'autre part, les importateurs ne pourraient présenter des prix de vente au détail sans l'accord du producteur étranger; en effet, le terme « fabricant », tel qu'il figure au paragraphe 1 de l'article 5 de la directive, se référerait non seulement aux « fabricants nationaux », mais également aux « fabricants étrangers ».

Après avoir contesté ce point de vue par lettre du 19 février 1980, la Commission a

adressé, le 18 avril 1984, une lettre au gouvernement belge l'invitant, conformément à l'article 169 du traité, à présenter ses observations dans un délai d'un mois. Cette lettre de mise en demeure étant restée sans réponse, la Commission a émis, le 5 décembre 1984, l'avis motivé prévu à l'article 169 du traité, en invitant le gouvernement belge à s'y conformer dans un délai d'un mois. Dans cet avis motivé, la Commission a observé, en premier lieu, que les fabricants et importateurs devraient avoir le droit de fixer eux-mêmes les prix de vente au détail; ce droit devrait pouvoir s'exercer librement, non seulement lors de la première mise sur le marché des tabacs manufacturés, mais également lorsque les fabricants ou les importateurs estiment devoir changer les prix des produits concernés. En second lieu, la Commission a expliqué que le terme « fabricant » dans la directive ne pourrait se référer qu'aux « fabricants nationaux » qui sont, avec les importateurs nationaux, seuls responsables du paiement des impositions vis-à-vis de l'administration fiscale nationale. Pour ces raisons, le régime de prix imposés, tel que pratiqué par l'administration belge en vertu de la législation sur le droit d'accise et de l'article 58 de la loi relative à la TVA, serait contraire à l'article 5, paragraphe 1, de la directive. Au surplus, ledit article 58 de la loi TVA serait également contraire à l'article 30 du traité. A cet égard, la Commission s'est référé en particulier au fait que les importateurs parallèles ne pourraient accroître leur pénétration sur le marché belge en demandant un prix inférieur à celui imposé par le fabricant et sanctionné par l'État.

Par lettre du 13 décembre 1984, le gouvernement belge a réagi à l'avis motivé. Il a reconnu que le régime fiscal belge va plus loin que la directive, en ce sens qu'il fait du prix déterminé par le fabricant ou l'importateur un prix obligatoire, à la fois maximal et minimal. Toutefois, le régime fiscal belge laisserait au fabricant ou à l'importateur la liberté de fixer un prix de vente au détail inférieur à celui des produits concurrents de même espèce, de même qualité et de mêmes caractéristiques. Le reproche formulé par la Commission ne pourrait donc concerner que les opérateurs économiques situés en aval du fabricant ou de l'importateur, c'est-à-dire les grossistes et les détaillants. Or, la directive ne reconnaîtrait à ceux-ci aucun droit quant à la détermination du prix.

En outre, le gouvernement belge a fait savoir qu'il acceptait le point de vue de la Commission selon lequel le terme « fabricant » dans la directive se réfère aux fabricants nationaux. Son point de vue contraire, exprimé à l'époque, aurait été inspiré par l'improbabilité, du point de vue commercial, de voir, pour un produit étranger déjà commercialisé en Belgique par un importateur « A », un importateur « B » obtenir du fabricant, pour le même produit, des conditions de prix plus avantageuses. Le gouvernement s'est cependant déclaré disposé à permettre que l'importateur parallèle fixe, pour son produit, un prix de vente au détail inférieur à celui de son concurrent, et à accepter ainsi l'existence sur le marché belge de prix maximaux différents pour des produits identiques, importés par des importateurs différents. Par ailleurs, en vue de garantir aux fabricants et aux importateurs une plus grande liberté en matière de fixation des prix, il a déclaré ne pas être opposé à donner suite aux demandes visant à élargir — notamment vers le bas — l'éventail des bandelettes fiscales.

Estimant que la réponse du gouvernement belge à l'avis motivé n'était pas convaincante, la Commission a introduit le présent recours.

3. *Procédure*

La requête de la Commission a été enregistrée au greffe de la Cour le 28 novembre 1986.

La procédure écrite a suivi son cours normal.

Sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, la Cour a décidé d'ouvrir la procédure orale sans procéder à des mesures d'instruction préalables.

Par lettre du 23 octobre 1987, la Cour a cependant invité la Commission à répondre, par écrit, en vue de préciser l'objet de son recours, à certaines questions; il a été donné suite à cette demande dans le délai imparti.

II — Conclusions des parties

La Commission, *partie requérante*, conclut à ce qu'il plaise à la Cour de:

1) déclarer qu'en fixant les prix de vente au détail de certaines catégories de tabacs manufacturés à un niveau différent de celui déterminé librement par les fabricants et importateurs, le royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité instituant la Communauté économique européenne, et notamment son article 30, ainsi qu'aux dispositions de l'article 5, paragraphe 1, de la directive du Conseil 72/464/CEE, du 19 décembre 1972, concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés;

2) condamner la partie défenderesse aux dépens de l'instance.

Le gouvernement du royaume de Belgique, *partie défenderesse*, conclut à ce qu'il plaise à la Cour de déclarer la requête de la Commission irrecevable, et à tout le moins non fondée.

III — Griefs formulés par la Commission

En réponse aux questions posées par la Cour, la Commission a précisé qu'elle considère comme manquement au droit communautaire:

1) le fait que les autorités belges ne permettraient pas aux fabricants et importateurs de tabacs manufacturés de déterminer librement les prix maximaux de vente au détail de chacun de leurs produits.

   Ce grief concernerait le refus des autorités belges:

   a) de délivrer à des importateurs parallèles des bandelettes fiscales correspondant à des prix de vente au détail inférieurs à celui fixé par l'importateur exclusif du produit en question;

   b) de délivrer des bandelettes fiscales correspondant à des prix de vente au

détail supérieurs à celui fixé lors de la première mise sur le marché, quand un importateur ou le fabricant se propose d'augmenter le prix de ses produits; et

c) de délivrer des bandelettes fiscales correspondant à des prix de vente au détail inférieurs à ceux prévus au « tableau des bandelettes fiscales pour tabacs »;

2) le fait que la législation nationale fixant le régime de prix de vente au détail des tabacs manufacturés n'informe pas les sujets de droit concernés que la directive 72/464 du Conseil, et notamment son article 5, paragraphe 1, assure aux fabricants nationaux et aux importateurs le droit de déterminer les prix maximaux de vente au détail de chacun de leurs produits de tabac manufacturé. A cet égard, la législation en question devrait être adaptée.

IV — Moyens et arguments des parties

1. *La fixation des prix de vente au détail*

En ce qui concerne le refus de délivrer à des importateurs parallèles des bandelettes fiscales correspondant à des prix de vente au détail inférieurs à ceux fixés par l'importateur exclusif du produit en question, la *Commission* observe que cette pratique empêche l'importateur parallèle de demander et d'obtenir un prix inférieur à celui imposé par le fabricant et sanctionné par l'État, et d'accroître ainsi ses possibilités d'importation et de pénétration sur le marché belge. De l'avis de la Commission, le régime fiscal en question serait par conséquent contraire à l'article 30 du traité. A cet égard, elle se réfère notamment aux arrêts de la Cour du 24 janvier 1978 (Van Tiggele, 82/77, Rec. p. 25), du 16 novembre 1977 (Inno/ATAB, 13/77, Rec. p. 2115) et du 5 avril 1984 (Van de Haar et Kaveka de Meern, 177 et 178/82, Rec. p. 1797).

Quant au refus de délivrer des bandelettes fiscales correspondant à des prix supérieurs à ceux fixés lors de la première mise sur le marché ou correspondant à des prix inférieurs à ceux prévus au « tableau des bandelettes fiscales pour tabacs », la Commission remarque que ces pratiques seraient incompatibles avec l'article 5, paragraphe 1, de la directive qui laisse aux fabricants et importateurs la liberté de fixer eux-mêmes les prix de vente au détail des tabacs manufacturés. Le refus d'accorder un prix inférieur à ceux prévus dans le barème des bandelettes fiscales empêcherait notamment les fabricants et importateurs, et plus, en particulier, ceux qui voudraient introduire un produit nouveau à un prix plus bas que celui des produits déjà implantés sur le marché belge, de répercuter au consommateur l'avantage d'un prix plus concurrentiel. A cet égard, la Commission se réfère entre autres à la plainte récente d'un importateur qui voulait importer des cigarettes provenant des Pays-Bas.

Le *gouvernement belge* observe, en premier lieu, que les griefs de la Commission, mentionnés ci-dessus au point 1, sous a) et b), seraient devenus sans objet. Il aurait expressément fait savoir, dans sa réponse à l'avis motivé, que l'administration belge est disposée à permettre aux importateurs de fixer des prix de vente au détail inférieurs à ceux fixés par leurs concurrents; l'existence sur le marché belge de prix de vente au détail différents pour des produits identiques

serait par conséquent tout à fait acceptée. Quant à la modification des prix après la première mise sur le marché, le gouvernement aurait également fait savoir à la Commission que tant l'importateur que le fabricant pourraient modifier, tant vers le haut que vers le bas, un prix fixé lors de la première mise sur le marché.

Le gouvernement belge remarque, ensuite, que le grief de la Commission, mentionné ci-dessus au point 1, sous c), relatif à la délivrance de bandelettes fiscales correspondant à des prix inférieurs à ceux prévus dans le « tableau des bandelettes fiscales », irait au-delà tant de la requête que de la procédure précontentieuse. Tout en affirmant que la gamme des prix sur lesquels porte le choix du fabricant ou de l'importateur est déterminée par le barème des bandelettes fiscales, le gouvernement estime que si la Commission souhaitait mettre en cause ledit barème, elle devrait le faire dans une nouvelle procédure.

Néanmoins, le gouvernement observe que le barème belge des bandelettes fiscales est suffisamment large et diversifié pour permettre l'exercice d'une saine concurrence entre les fabricants et les importateurs et qu'il répond en tous points aux dispositions de l'article 5, paragraphe 2, de la directive. Ce barème, comme tout autre barème, comporterait nécessairement une classe de prix inférieure, laquelle, dans un système presque exclusivement ad valorem tel que celui pratiqué en Belgique, viserait à assurer le maintien d'un certain niveau des recettes fiscales. Cet objectif budgétaire pourrait également être atteint par un relèvement approprié de la fiscalité, plutôt que par le maintien d'un prix minimal de vente au détail. De l'avis du gouvernement, une telle mesure se heurterait cependant à des limites, car elle aurait pour conséquence d'accentuer les différences de prix et d'aboutir ainsi à une situation où les produits de qualité supérieure se verraient, à partir d'un certain seuil de prix, désavantagés par rapport aux produits de qualité médiocre. Enfin, le gouvernement belge observe que la plainte récente d'un importateur à laquelle s'est référé la Commission, aurait concerné un cas d'exception; l'importateur en question aurait demandé des bandelettes fiscales correspondant à un prix très nettement inférieur à la classe de prix la moins élevée du barème.

2. *Adaptation de la législation nationale*

En ce qui concerne son grief relatif à l'adaptation de la réglementation en cause, la *Commission* a précisé qu'elle est d'avis que la Belgique est dans l'obligation de procéder à la publication d'un texte à la disposition du public et de la Commission, permettant de connaître l'étendue des droits des justiciables en fonction du traité et de la directive. Cette mesure serait indispensable en vue d'informer les intéressés de la portée exacte des dispositions législatives dans le domaine de la fixation de prix de vente au détail des tabacs manufacturés ainsi que d'en vérifier le respect par l'administration nationale. De l'avis de la Commission, les dispositions législatives actuelles laisseraient les sujets de droits concernés dans un état d'incertitude quant aux possibilités qui leur sont réservées de faire appel au droit communautaire. Or, il résulterait d'une jurisprudence constante de la Cour qu'un tel maintien d'ambiguïté des dispositions législatives constitue un manquement aux obligations du traité. A cet égard, la Commission se réfère notamment aux arrêts de la Cour du 15 octobre 1986 (Commission/Italie, 168/85, Rec. p. 2945) et du 15 décembre 1982 (Commission/Pays-Bas, 160/82, Rec. p. 4637).

Le *gouvernement belge* a observé, en premier lieu, que le non-respect d'une obligation d'information portant sur la teneur de la réglementation belge constitue un grief nouveau qui n'a pas été mentionné au cours de la procédure administrative et qui ne figure pas dans le dispositif de la requête. Par conséquent, ce grief serait irrecevable. En second lieu, le gouvernement remarque que la Commission n'aurait fourni aucune précision quant au contenu de l'information dont elle demande la publication et qu'elle n'aurait pas indiqué non plus en quoi la réglementation actuelle induirait les opérateurs économiques en erreur.

T. Koopmans
Juge rapporteur