2. Il résulte de l'article 13 de la directive 75/439 concernant l'élimination des huiles usagées qu'en adoptant des mesures d'exécution, les États membres sont libres, soit d'accorder directement des indemnités aux entreprises de récupération, d'élimination ou de régénération des huiles usagées, soit de faire bénéficier les huiles régénérées d'un régime fiscal plus avantageux, soit même de cumuler les deux systèmes. Toutefois, si, en vertu du pouvoir d'appréciation qui leur appartient en la matière, ils se prononcent en faveur d'un système de réduction des impositions intérieures, ils sont tenus d'accepter les conséquences de ce choix et de veiller à ce que le système choisi soit conforme à la règle fondamentale de non-discrimination fiscale des produits importés énoncée à l'article 95 du traité CEE.

Dans l'affaire 21/79,

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, représentée par son conseiller juridique, M. Antonino Abate, en qualité d'agent, ayant élu domicile chez M. Mario Cervino, conseiller juridique de la Commission, bâtiment Jean Monnet, Kirchberg, Luxembourg,

partie requérante,

contre

RÉPUBLIQUE ITALIENNE, représentée par M. l'ambassadeur Adolfo Maresca, en qualité d'agent, assisté par M. Arturo Marzano, avvocato dello Stato, ayant élu domicile au siège de l'ambassade de l'Italie à Luxembourg,

partie défenderesse,

ayant pour objet de faire constater que la République italienne a, en ce qui concerne le régime fiscal des produits pétroliers régénérés, manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE,

LA COUR,

composée de MM. H. Kutscher, président, A. O'Keeffe et A. Touffait, présidents de chambre, J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, G. Bosco, T. Koopmans et O. Due, juges,

avocat général: M. H. Mayras
greffier: M. A. Van Houtte

rend le présent

ARRÊT

En fait

Les faits et les arguments des parties développés au cours de la procédure écrite peuvent être résumés comme suit:

I — Faits et procédure

1. En Italie, la fabrication de produits pétroliers (oli minerali) est réglée par un décret-loi du 28 février 1939 — fréquemment modifié depuis — et notamment soumise à l'octroi d'une licence délivrée par l'Office technique des impôts de fabrication. Ces produits sont frappés d'un impôt intérieur, dénommé «imposta interna di fabbricazione». Les produits importés sont frappés à la frontière par le même impôt (décret-loi du 28. 2. 1939, articles 1 et 4).

2. En vue de favoriser le réemploi des produits pétroliers déjà utilisés une première fois, l'article 12 de la loi du 31 décembre 1962, n° 1852 (GURI n° 26 du 29. 1. 1963) prévoit, suivant le cas, l'octroi de réductions ou l'exonération de la taxe en question en faveur des produits ainsi rendus aptes à une réutilisation.

3. Le système instauré par l'article 12 peut s'analyser comme suit:

a) Toute entreprise qui se propose d'obtenir, par quelque procédé que ce soit, des produits pétroliers (prodotti petroliferi) à partir de produits de même nature qui ont déjà été utilisés à l'intérieur du territoire national (gia usati nell'interno dello Stato) doit obtenir une licence et se soumettre aux conditions énumérées dans le décret-loi du 28 février 1939 (alinéa 1). Si elle entend procéder à la «régénération» de produits pétroliers, elle doit obtenir l'autorisation préalable du ministère des finances (alinéa 4).

Les produits obtenus *dans ces conditions* sont soumis à une «imposta di fabbricazione» réduite, égale à 25 % du taux plein applicable à ces mêmes produits.

b) Les produits obtenus au sens de l'alinéa 1 et mis en consommation sans autorisation préalable du ministère des finances sont frappés de l'imposta di fabbricazione au taux plein (article 12, alinéa 6).

c) Sous réserve du respect des modalités à fixer par décret, les huiles minérales lubrifiantes (oli minerali lubrificanti) récupérées par des opérations — même combinées — de décantation, filtrage ou dessiccation dans les établissements industriels sont exonérées de l'imposta di fabbricazione lorsque la *récupération et le réemploi interviennent dans le même établissement* que celui dans lequel les huiles ont été utilisées une première fois (article 12, alinéa 7).

d) Sont également exonérés et échappent même à la réglementation visée à l'alinéa 1 de l'article 12:

1. L'essence (benzina) récupérée dans les teintureries ou blanchisseries dans lesquelles elle a été employée.

2. Les produits pétroliers (prodotti petroliferi) *autres que les lubrifiants*, récupérés dans les établissements industriels aux fins de réemploi direct dans le processus de fabrication au cours duquel ils ont déjà été utilisés (article 12, alinéa 8).

4. Par lettre du 24 juin 1976, la Commission a fait savoir à la République italienne qu'elle voyait dans cette réglementation une violation de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE. Conformément aux dispositions de l'article 169 CEE relatives à la procédure de manquement d'État, la Commission a demandé au gouvernement italien de présenter ses observations dans le délai d'un mois. Dans les observations qu'il a présentées, par lettre du 29 juillet 1976, le gouvernement italien a fait une distinction entre le cas des produits «réemployés et récupérés», qui jouissent d'une exonération totale, et les produits «régénérés», qui jouissent d'une réduction de l'impôt. En ce qui concerne les premiers, l'exonération viserait à éviter une double imposition qui sinon se produirait immanquablement puisqu'il s'agit de produits déjà taxés et réutilisés dans le même processus de fabrication. Pour les produits «régénérés», l'application d'un taux réduit serait justifiée par la nature particulière du processus de régénération, qui répond à un certain nombre d'exigences d'ordre économique et écologique et qui implique le respect de conditions rigoureuses dont le contrôle est assuré par l'assujettissement à une surveillance fiscale permanente du cycle de production dans son entier.

5. Jugeant non pertinente l'argumentation susmentionnée, la Commission a émis, le 10 janvier 1978, un avis motivé au titre de l'article 169 du traité CEE, constatant que «la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de ce traité en frappant les produits pétroliers régénérés importés d'autres États membres de la taxe de consommation au taux plein alors que les mêmes produits importés (sic) bénéficient d'une exonération totale ou partielle, selon le cas».

6. Par télex du 14 mars 1978, le gouvernement italien a insisté sur le lien entre la directive du Conseil du 16 juin 1975, 75/439 (JO n° L 194, p.23) concernant l'élimination des huiles usagées (olî usati) et le régime fiscal italien et sur les conséquences de l'inapplication de cette directive par les États membres. Par télex du 5 juillet 1978, le gouvernement italien a précisé qu'il avait commencé à élaborer une mesure législative spéciale supprimant la réduction du taux de la taxe sur les huiles régénérées actuellement prévue à titre de mesure d'encouragement pour l'élimination des huiles usagées, réduction qui serait remplacée par l'octroi de l'indemnité prévue par la directive 75/439. Annonçant «la décision des autorités italiennes de se conformer à l'avis motivé du 10 janvier 1978», le gouvernement italien demandait à la Commission de bien vouloir envisager la suspension de la procédure contentieuse.

7. Constatant qu'en dépit des assurances fournies, la discrimination allé-

guée n'était pas encore éliminée, la Commission a saisi la Cour, par recours du 31 janvier 1979, enregistré le 2 février 1979.

La Cour, sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, a décidé d'ouvrir la procédure orale sans mesures d'instruction préalable.

II — Conclusions des parties

La Commission conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

1. Déclarer que la République italienne, en appliquant un taux d'imposition discriminatoire sur les produits pétroliers régénérés importés des autres États membres, en vertu de la loi n° 1852 du 31 décembre 1962, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 95 du traité CEE;

2. Condamner la République italienne aux dépens.

Le gouvernement de la République italienne conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

1. Rejeter la demande de la Commission;

2. Condamner la Commission aux dépens.

III — Moyens et arguments des parties développés au cours de la procédure écrite

A — Sur l'objet du recours

Se basant sur le texte de l'avis motivé du 10 janvier 1978, le gouvernement italien rappelle que les griefs initiaux de la Commission concernaient le traitement fiscal tant des produits pétroliers récupérés et réemployés que des produits régénérés mais qu'elle aurait renoncé à ces griefs dans la mesure où il s'agirait des produits récupérés et réemployés.

La Commission réplique qu'il n'y aurait pas d'abandon partiel de la position adoptée dans l'avis motivé parce que le dispositif de cet avis précisait l'objet du recours et le limitait aux produits régénérés. Dans sa duplique, le gouvernement italien estime que cette précision démontrerait également le manque de fondement du recours en ce qui concerne les produits régénérés. En effet, huiles «récupérées», d'une part, et huiles «régénérées», importées en provenance des autres États membres, d'autre part, se présenteraient à la frontière italienne dans des conditions identiques au point de vue fiscal, étant donné qu'il s'agit dans les deux cas d'huiles dérivées de produits sur lesquels n'a pas été acquittée, à la différence des huiles récupérées ou régénérées nationales, l'intégralité de la taxe de fabrication au taux normal. Si l'on admet que la taxation des huiles récupérées importées ne constitue pas une discrimination incompatible avec l'article 95, alinéa 1, du traité, il faudrait admettre la même chose en ce qui concerne les huiles régénérées. Dans les deux cas, en effet, la réduction et l'exemption de la taxe intérieure ne seraient consenties qu'à la condition que les huiles aient été déjà utilisées à l'intérieur de l'État et que les règles à respecter pour obtenir l'octroi de l'exemption ou de la réduction aient été observées.

B — Sur le lien entre la directive 75/439 et les mesures italiennes litigieuses

Le gouvernement italien invoque le lien entre la législation italienne litigieuse et la directive 75/439 du Conseil du 16 juin 1975 concernant l'élimination des huiles usagées (JO n° L 194, p. 23).

Par cette directive des principes et des procédures analogues à ceux qui inspirent la législation italienne auraient été reçus au niveau communautaire. En vue de la mise en œuvre de ladite directive le gouvernement italien aurait signalé, dès la phase précontentieuse, la possibilité de supprimer la réduction du taux de *l'imposta di fabbricazione* dont bénéficient les produits obtenus par la régénération des huiles déjà utilisées sur le territoire national en la remplaçant par l'indemnité prévue par la directive 75/439. Cela ne signifierait pas qu'avant la mise en œuvre de la directive communautaire on puisse voir dans la réglementation italienne une violation de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE. Au contraire, des distorsions inadmissibles dans les échanges se produiraient si la réduction d'imposition — qui est appliquée aux huiles régénérées obtenues à partir des produits déjà assujettis au taux plein et normal du droit d'accise — était supprimée avant la mise en œuvre de la directive.

La Commission répond que l'interdiction de discrimination fiscale découlant de l'article 95 du traité — disposition directement applicable — et le respect de cette interdiction ne pourraient être subordonnés à une quelconque intervention de l'État, même si cette intervention devait comporter la mise en œuvre de directives communautaires.

En outre, on ne pourrait assimiler l'allégement fiscal prévu pour les produits italiens à l'indemnité facultative prévue par l'article 13 de la directive 75/439, cette indemnité étant limitée au service rendu et ne devant pas dépasser les coûts réels.

Dans sa duplique, le gouvernement italien souligne que la directive, comme moyen d'obliger les États membres à réaliser un objectif déterminé tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens, apparaîtrait parfois comme un instrument dénaturé et altéré dans la pratique communautaire courante, les directives étant privées in concreto de leur caractère essentiel d'indication de principes et ayant, en fait, la portée de traités internationaux.

En ce qui concerne le système de remboursement prévu par l'article 13 de la directive, le gouvernement italien observe que le résultat concret de la directive communautaire serait, en substance, entièrement identique à celui déjà assuré par la réglementation italienne en vigueur. Le coût élevé de l'opération de régénération des produits pétroliers usés imposerait, en effet, si l'on désire obtenir pour des raisons de caractère écologique et énergétique la réutilisation des huiles usées, la réduction du coût de production à la charge de l'opérateur économique.

On pourrait discuter de la conformité de la réduction ou de l'exonération avec le remboursement permis par la directive communautaire, mais, mise à part la résolution manifestée par les autorités italiennes de mettre en œuvre la directive communautaire, il serait évident que

cette discussion est entièrement étrangère à la matière sur laquelle porte la présente affaire.

C — *Sur la similitude entre les huiles minérales régénérées produites en Italie et celles importées des autres États membres*

Selon la Commission, il existerait une discrimination fiscale, incompatible avec l'article 95, alinéa 1, du traité CEE, à l'égard des importations en Italie des huiles minérales régénérées en provenance des autres États membres.

Le gouvernement italien estime, en revanche, que la réglementation fiscale litigieuse ne risque pas d'entraîner une discrimination à l'égard des produits communautaires importés et invoque deux arguments pour corroborer sa thèse:

— on devrait tenir compte du fait que l'imposition à taux réduit, à laquelle sont assujetties les huiles régénérées, s'ajouterait à l'imposition normale déjà acquittée pour les produits utilisés sur le territoire national. Dans les autres États membres, aucune taxe autonome à la consommation ne serait due pour les huiles régénérées et ce précisément sur la base du principe selon lequel le même produit ne pourrait être assujetti à une double imposition lorsqu'il est destiné au même emploi;

— en outre, sous peine de commettre la discrimination qui consiste à traiter de façon identique des situations différentes, il y aurait lieu de tenir compte du fait que l'imposition réduite ne pourrait s'appliquer que dans la mesure où les huiles régénérées sont obtenues dans des conditions prescrites par la loi et sous un contrôle permanent. La comparaison avec les produits importés ne pourrait donc revêtir une signification que par rapport aux produits nationaux correspondants obtenus sans l'observation des conditions prescrites.

Se basant sur l'arrêt de la Cour de justice du 10 octobre 1978 (affaire 148/77, Hansen, Recueil 1978, p. 1787), la Commission réplique que la similitude des produits devrait être appréciée sur le plan de l'utilisation de ceux-ci et des besoins qu'ils satisfont, les matières premières utilisées et le procédé de fabrication étant dénués d'intérêt.

En plus, l'argumentation tirée des dispositions italiennes qui prévoient un contrôle permanent du cycle de production des huiles minérales régénérées ne saurait être retenue car dans ce cas tous les impôts de fabrication échapperaient à l'article 95 du traité parce que les productions soumises à ces impôts sont toujours placées sous le contrôle de services fiscaux. L'application de l'article 95 du traité ne pourrait être limitée par les exigences des droits nationaux et n'admettrait par conséquent pas une dérogation pour des raison de surveillance fiscale.

Dans sa duplique, le gouvernement italien estime que l'article 95 serait étranger à la matière dont il s'agit, d'une part parce que les mesures nationales litigieuses ne poursuivraient pas un but protectionniste affectant le commerce intracommunautaire mais s'inspireraient

de raisons de caractère écologique et énergétique et d'autre part parce que les conséquences concrètes de la solution souhaitée par la Commission ne seraient pas conformes aux finalités de l'article 95 du traité.

En effet, s'il était possible d'établir en l'espèce l'existence d'une discrimination injustifiée et si cette discrimination hypothétique pouvait être jugée incompatible avec l'article 95 du traité, il faudrait (a) soit appliquer également le taux réduit aux huiles régénérées importées, (b) soit assujettir toutes les huiles régénérées de provenance nationale à la taxe normale.

Ad a): Si l'abattement fiscal était étendu aux huiles régénérées importées, il se produirait tout d'abord un afflux anormal de produits régénérés. En outre, une fois admise l'application d'un taux de taxation réduit aux produits importés, il y aurait une discrimination injustifiée au détriment de produits nationaux obtenus sans l'autorisation et sans observation des contrôles prescrits par les dispositions législatives, qui sont assujettis à l'imposition intégrale.

Ad b): Appliquer le taux entier aux huiles régénérées produites sous contrôle aurait des conséquences analogues, parce qu'il n'y aurait aucune possibilité concrète de vérifier la réutilisation effective des huiles usées et d'empêcher que la taxe due sur les huiles neuves ne soit éludée. Ainsi les finalités de nature écologique et énergétique poursuivies tant par la législation nationale que par la directive communautaire seraient-elles irréversiblement compromises.

Les parties ont été entendues au cours de l'audience du 24 octobre 1979.

L'avocat général a présenté ses conclusions à l'audience du 15 novembre 1979.

En droit

Par requête du 31 janvier 1979, la Commission a, en vertu de l'article 169 du traité CEE, saisi la Cour d'un recours visant à faire déclarer que la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 95 du traité CEE «en appliquant un taux d'imposition discriminatoire sur les produits pétroliers régénérés importés des autres États membres en vertu de la loi n° 1852 du 31 décembre 1962».

Considérations générales

Selon la législation italienne — en particulier selon le décret-loi n° 334 du 28 février 1939 dans sa version en vigueur en 1978 — les huiles minérales et les

produits dérivant de leur transformation sont frappés d'une «imposta interna di fabbricazione» (impôt intérieur de fabrication), fixée à un montant déterminé de Lires par quintal, variable suivant les produits. Les mêmes produits provenant de l'étranger sont frappés, à l'occasion du passage de la frontière, d'un impôt identique dénommé «sovraimposta di confine» (surtaxe à la frontière).

3 En vue de favoriser pour des motifs à la fois économiques et écologiques la récupération et le réemploi des huiles usagées, la loi italienne n° 1852 du 31 décembre 1962 (GURI n° 26 du 29. 1. 1963, p. 458) prévoit, dans son article 12, un ensemble de mesures réglant la collecte, la récupération et le réemploi des produits pétroliers et accordant aux entreprises qui y procèdent sur le territoire italien des facilités fiscales en ce qui concerne l'imposta di fabbricazione.

4 Les dispositions en cause font une distinction entre la récupération et la régénération des produits pétroliers usagés et traitent ces deux situations de façon différente, également au point de vue fiscal.

5 La récupération des huiles usagées consiste à réutiliser certains produits pétroliers déjà utilisés une première fois, soit qu'ils soient réutilisables en l'état pour les mêmes fins que précédemment ou pour d'autres, soit qu'ils aient au préalable été nettoyés ou épurés, notamment par décantation, filtrage ou dessiccation. Les huiles lubrifiantes ainsi récupérées sont exonérées de l'imposta di fabbricazione à la condition que l'opération de récupération et la réutilisation interviennent dans le même établissement que celui où ces huiles ont été utilisées pour la première fois (article 12, alinéa 7, loi n° 1852).

6 La régénération, par contre, est un processus chimique complexe exigeant des installations de caractère industriel qui a pour conséquence de restituer à des huiles minérales usagées toutes les caractéristiques qu'elles possédaient avant leur utilisation. La Commission et le gouvernement italien sont d'accord pour admettre qu'il n'est pas possible de distinguer l'huile ayant subi le processus de régénération d'une huile de premier raffinage dans son état originaire.

7 En vertu de l'article 12, alinéa 2, de la loi italienne précitée, les huiles régénérées sont frappées d'une imposta di fabbricazione d'un taux égal à 25 % du taux plein. Cette imposta réduite frappe les produits régénérées non seulement s'ils sont commercialisés, mais également s'ils sont réemployés par l'entreprise qui les avait utilisés une première fois.

8 La législation italienne ne prévoit pas l'octroi de ce taux réduit aux huiles importées, qu'il s'agisse d'huiles récupérées ou d'huiles régénérées, et celles-ci paient la sovraimposta di confine qui est l'impôt correspondant à l'imposta di fabbricazione au taux plein, étant observé toutefois que l'importation depuis les autres États membres d'huiles récupérées semble une hypothèse théorique et que même le commerce intracommunautaire d'huiles régénérées est, sinon inexistant, tout au moins très réduit bien que susceptible de s'amplifier à raison de l'évolution de la situation du marché des produits pétroliers.

9 Lorsque, par lettre du 24 juin 1976, la Commission a fait savoir qu'elle voyait dans la réglementation en cause une violation de l'article 95, alinéa 1, du traité, la République italienne a fait observer qu'en ce qui concerne les huiles récupérées l'exonération — qui est subordonnée à la condition que la récupération et la réutilisation s'effectuent dans la même entreprise — constitue une application de la règle fiscale «non bis in idem». La circonstance que, par définition, cette condition ne saurait être remplie en ce qui concerne les produits importés ne préjudicierait toutefois en rien à la conformité de cette exonération avec le traité. En ce qui concerne les huiles régénérées, la République italienne faisait essentiellement valoir qu'il n'y avait pas de traitement discriminatoire aux dépens des huiles régénérées étrangères, parce que le bénéfice du taux réduit — justifié par le coût de revient extrêmement élevé de l'huile régénérée par rapport au produit de première fabrication — est lié à un contrôle rigoureux du processus de régénération comportant une identification des quantités d'huiles régénérées à produire. Pareille possibilité de contrôle étant absente en cas d'importation, le traitement différentiel ne serait pas contraire à l'article 95 du traité. Le gouvernement italien attirait également l'attention de la Commission sur la circonstance que les avantages fiscaux litigieux correspondaient, en fait, aux objectifs poursuivis par la directive du Conseil 75/439 du 16 juin 1975 concernant l'élimination des huiles usagées qui prévoit l'institution par les États membres d'un système harmonisé de collecte, d'élimination ou de réemploi des huiles usagées et permet,

par ses articles 13 et 14, l'octroi d'une indemnité aux entreprises assurant ces opérations. Les réductions fiscales critiquées constitueraient, en réalité, une modalité des subventions autorisées, d'autant plus que la directive n'avait pas encore été mise à exécution par la plupart des États membres. Le gouvernement italien ajoutait qu'il étudiait la possibilité de remplacer les facilités fiscales par les aides directes dont la directive permet l'octroi.

10 Dans l'avis motivé du 10 janvier 1978, la Commission, après avoir constaté «que le gouvernement italien ne conteste pas que les dispositions incriminées sont incompatibles avec l'article 95, paragraphe 1er» — ce qui constitue une appréciation inexacte de la position italienne —, émet l'avis que «la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité en frappant les produits pétroliers régénérés importés d'autres États membres de la taxe de consommation au taux plein alors que les mêmes produits importés (lisez: nationaux) bénéficient d'une exonération totale ou partielle selon le cas». La Commission, en faisant expressément état des produits nationaux jouissant d'une exonération totale, visait — ou donnait en tout cas à croire qu'elle visait — tant le régime fiscal des huiles récupérées et réutilisées dans une même entreprise que celui des huiles régénérées. Le 5 juillet 1978 le gouvernement italien annonçait sa décision de se conformer à l'avis motivé en élaborant pour les produits régénérés une législation remplaçant les exonérations fiscales litigieuses par les indemnités prévues par la directive 75/439.

11 Dans le recours qu'elle a introduit le 31 janvier 1979, la Commission ne vise que les produits régénérés et, dans son mémoire en réplique ainsi qu'en réponse aux questions de la Cour, elle a précisé et expressément confirmé que ses griefs concernaient uniquement le régime fiscal prévu pour les produits pétroliers régénérés mentionnés à l'article 12, alinéa 2, de la loi italienne n° 1852.

12 La Cour prend acte de cette déclaration qui met fin à une ambiguïté tant des observations adressées au gouvernement italien le 24 juin 1976 que de l'avis motivé de sorte que son examen peut se limiter au régime fiscal des huiles régénérées.

En ce qui concerne le régime fiscal des huiles régénérées

3 Au cours de la procédure orale, la Commission a insisté sur la circonstance que l'huile régénérée et l'huile de premier raffinage «sont des produits non seulement similaires au sens de l'article 95, mais même identiques». Cette identité n'est pas contestée par la République italienne. L'observation de la Commission paraît toutefois suggérer que le régime fiscal des huiles importées, qu'elles soient de premier raffinage ou régénérées, doit être le même que celui des huiles régénérées italiennes. C'est ce qui explique, semble-t-il, la prise de position développée par la Commission au cours de cette même procédure orale, selon laquelle le gouvernement italien devrait, pour se conformer à l'article 95, supprimer l'avantage fiscal dont bénéficient les huiles régénérées italiennes, plutôt que d'étendre cet avantage aux huiles régénérées importées en provenance des autres États membres.

4 Ce point de vue, outre qu'il n'est exprimé ni dans l'avis motivé ni dans le recours, basés l'un et l'autre sur une comparaison de la taxation des huiles régénérées indigènes et importées en provenance des autres États membres, ne saurait être partagé. Il ressort en effet de l'arrêt de la Cour du 10 octobre 1978, dans l'affaire 148/77, Hansen/Hauptzollamt Flensburg, Recueil 1978 p. 1807, que, dans l'état actuel du droit communautaire et en l'absence d'une unification ou harmonisation des dispositions pertinentes, le droit communautaire n'interdit pas aux États membres d'accorder pour des motifs économiques et sociaux légitimes des avantages fiscaux, sous forme d'exonération ou de réduction, à certains produits ou à certaines catégories de producteurs. Le traité n'interdit donc pas, dans le cadre des législations fiscales internes, la taxation différente de produits pouvant servir aux mêmes fins économiques, notamment lorsqu'il apparaît, comme dans le cas des huiles minérales régénérées, que les coûts de revient, par rapport à ceux des huiles de première distillation, sont objectivement très différents.

5 Par contre, l'article 95, alinéa 1, exige que les avantages fiscaux en cause soient étendus sans discrimination aux produits en provenance des autres États membres qui répondent aux mêmes conditions que les produits nationaux bénéficiant des exonérations ou réductions consenties par la législation nationale. L'article 95, alinéa 1 — qui a pour objet d'éviter que par l'instauration d'impositions intérieures frappant de façon discriminatoire les produits

importés par rapport aux produits nationaux, les prescriptions du traité relatives à l'abolition des droits de douane et des taxes d'effet équivalent ne puissent être tournées ou neutralisées — met en œuvre un principe fondamental du marché commun. Il en résulte que les inégalités qu'il interdit doivent être éliminées malgré les problèmes délicats de comparaison qui peuvent se poser en ce qui concerne l'assimilation entre le produit importé et les divers produits nationaux — différemment imposés — avec lesquels il peut se trouver dans un rapport de similarité.

16 Si l'article 95, alinéa 1, oblige donc les États membres à étendre les avantages fiscaux dont bénéficient des produits nationaux aux produits similaires importés des autres États membres, lorsque ces produits réunissent les conditions auxquelles un taux réduit ou une exonération sont subordonnés, il n'oblige toutefois pas les États membres à supprimer les différenciations objectivement justifiées que la législation interne établirait éventuellement entre les impositions intérieures frappant des produits nationaux, sauf si cette suppression était l'unique moyen permettant d'éviter une discrimination, directe ou indirecte, des produits importés.

17 Il y a lieu d'écarter également l'argument de la Commission selon lequel la suppression des facilités fiscales litigieuses constituerait la seule forme d'application correcte de l'article 95, alinéa 1, du traité, compte tenu de la circonstance que la directive du Conseil 75/439, ci-dessus citée, a prévu que les entreprises qui collectent, éliminent ou régénèrent les huiles usagées doivent faire l'objet d'une autorisation et peuvent bénéficier de la part des autorités des États membres d'indemnités pour les services rendus à condition que ces indemnités ne créent pas «de distorsions significatives de concurrence ou des courants artificiels d'échanges de produits».

18 Cette directive, inspirée à la fois par des considérations d'ordre écologique et relatives à une politique d'approvisionnement en combustibles, n'a pas pour objet d'harmoniser les régimes des États membres relatifs aux droits d'accises et autres impôts indirects visés à l'article 99 du traité. Elle laisse donc intacte les compétences des États membres en ce qui concerne les impositions intérieures du moment que sont respectées notamment les obligations inscrites aux articles 95 à 98 du traité.

19 Il est constant et non contesté par la République italienne que les huiles régénérées importées et nationales sont non seulement des produits similaires, mais même identiques de sorte que les rapports entre eux sont incontestablement visés par l'article 95, alinéa 1, du traité.

20 Pour justifier le maintien du régime écartant les huiles régénérées importées du bénéfice des réductions d'impôts consenties aux huiles régénérées nationales, le gouvernement de la République italienne invoque en substance trois arguments, à savoir: 1) l'impossibilité qu'il y a à distinguer, par des méthodes de contrôle expérimental, les huiles régénérées de celles de premier raffinage, ce qui serait susceptible de donner lieu à des fraudes à l'occasion des importations des produits considérés; 2) la circonstance que l'exonération fiscale est justifiée par les coûts de revient extrêmement élevés des huiles régénérées de sorte qu'à défaut de la détaxation litigieuse, ces huiles ne pouvaient concurrencer les huiles de premier raffinage et 3) la circonstance que les objectifs de l'exonération correspondraient aux objectifs de la directive 75/439 et que cette exonération constitue en réalité l'indemnité que les articles 13 et 14 de la directive autorisent les États membres à octroyer.

21 Le premier argument ne saurait être retenu comme justification du traitement différentiel allégué. Il incombe aux importateurs d'huiles minérales en provenance des autres États membres qui entendent bénéficier du taux réduit de fournir la preuve de ce que les huiles qu'ils importent en Italie sont des huiles régénérées et l'administration italienne, sans pouvoir pour autant rendre cette preuve plus difficile que nécessaire, est en droit d'exiger qu'elle soit fournie dans des conditions éliminant les risques de fraude, notamment par la production de certificats émanant des autorités ou d'autres instances appropriées de l'État membre exportateur, permettant l'identification de l'huile régénérée à partir des établissements où il a été procédé à sa régénération. La pratique communautaire, notamment en ce qui concerne l'élimination des contrôles sanitaires aux frontières intracommunautaires, offre de nombreux exemples de ces formes de contrôle légitime.

22 Les considérations qui précèdent répondent également à l'argument de la Commission selon lequel la violation alléguée de l'article 95, alinéa 1, ne pourrait être éliminée que par la suppression du taux réduit sur le plan national. La République italienne a le choix entre cette suppression et son

maintien à la seule condition que si elle opte pour cette seconde solution, elle doit faire bénéficier de ce même taux réduit les huiles régénérées en provenance des autres États membres pour lesquelles la preuve de leur régénération a été rapportée, de manière à éviter toute forme de discrimination entre le produit importé et le produit national similaire.

23 Les second et troisième arguments sont connexes et doivent être examinés ensemble. Cet examen conduit à la conclusion qu'ils doivent être écartés.

24 S'il est exact que les réductions de l'imposta di fabbricazione sont justifiées par les coûts de revient élevés de la régénération par rapport à la première distillation, ce régime fiscal plus avantageux n'est, à aucun égard, mis en péril par l'obligation de l'appliquer dans le respect de l'article 95 du traité. Les réductions fiscales dont les entreprises de régénération d'huile minérale bénéficient ainsi ne sont en effet pas mises en danger par l'obligation d'en faire bénéficier les huiles régénérées importées en provenance des autres États membres.

25 D'autre part, on ne saurait retenir la circonstance invoquée par le gouvernement italien que le système mis en place par la législation italienne de 1962 et en particulier par son article 12 constitue, en réalité, une application anticipée de la directive 75/439 du 16 juin 1975 et que la réduction de l'imposta di fabbricazione constitue l'indemnité que les États membres peuvent, en vertu de l'article 13 de la directive, octroyer aux entreprises de récupération, d'élimination ou de régénération des huiles usagées.

26 Sans qu'il soit nécessaire de se prononcer sur la question de savoir si la République italienne a ou non appliqué la directive 75/439, il suffit d'observer, ainsi qu'il a été relevé ci-dessus, que cette directive ne porte pas atteinte au droit des États membres d'établir un système d'impositions intérieures comportant des taux réduits. L'article 13 de la directive autorise les États membres à octroyer les indemnités, sans pour autant les y obliger, mais veille à ce que les indemnités, si elles sont octroyées, ne constituent pas des obstacles à la libre circulation des marchandises. Il s'ensuit qu'en exécutant la directive, les États membres sont libres, soit d'accorder directement des

indemnités aux entreprises en question, soit de faire bénéficier les huiles régénérées d'un régime fiscal plus avantageux, soit même de cumuler les deux systèmes. Toutefois, si, en vertu du pouvoir d'appréciation qui leur appartient en la matière, ils se prononcent en faveur d'un système de réduction des impositions intérieures, ils sont tenus d'accepter les conséquences de ce choix et de veiller à ce que le système choisi soit conforme à la règle fondamentale de non-discrimination fiscale des produits importés énoncée à l'article 95 du traité.

7 Il suit des considérations précédentes qu'en maintenant, en vertu de la loi n° 1852 du 31 décembre 1962 modifiant le régime fiscal des produits pétroliers, un taux différent pour l'imposta di fabbricazione (impôt intérieur de fabrication) sur les huiles minérales régénérées produites en Italie par rapport au taux de la sovraimposta di confine (surtaxe à la frontière) frappant les huiles régénérées en provenance des autres États membres, la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE.

Sur les dépens

8 Aux termes de l'article 69, paragraphe 3, du règlement de procédure, la Cour peut compenser les dépens.

9 La Cour est d'avis que, compte tenu des ambiguïtés qui ont subsisté tant au cours de la phase administrative que de la phase contentieuse de la procédure, en ce qui concerne la portée réelle des griefs formulés par la Commission, il y a lieu de compenser les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR

déclare et arrête:

1) **En maintenant, en vertu de la loi n° 1852 du 31 décembre 1962 modifiant le régime fiscal des produits pétroliers, un taux différent pour l'imposta di fabbricazione (impôt intérieur de fabrication) sur les**

huiles minérales régénérées produites en Italie par rapport au taux de la sovraimposta di confine (surtaxe à la frontière) frappant les huiles régénérées en provenance des autres États membres, la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE.

2) Les dépens sont compensés.

Kutscher O'Keeffe Touffait Mertens de Wilmars Pescatore

Mackenzie Stuart Bosco Koopmans Due

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg le 8 janvier 1980.

Le greffier

A. Van Houtte

Le président

H. Kutscher

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. HENRI MAYRAS, PRÉSENTÉES LE 15 NOVEMBRE 1979

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

I — L'emploi de lubrifiants tant pour le fonctionnement des moteurs à explosion (huiles moteur) que pour un certain nombre d'usages industriels (huiles industrielles) fait apparaître, sous forme d'huiles usagées, un résidu important. Pour une part, ces huiles usagées sont trop souillées pour pouvoir faire l'objet d'une valorisation et ne peuvent être éliminées que par rejet dans le milieu naturel ou par incinération; pour une autre part, elles peuvent être soit brûlées telles quelles ou après décantation en vue de produire des calories (mazout de chauffe utilisé par les raffineurs), soit régénérées par distillation ou autrement en vue d'être réutilisées aux mêmes fins que les huiles neuves.

Ces opérations donnent lieu à une industrie profitable. Le marché des lubrifiants (huiles moteur) est alimenté, d'une part, par des raffineurs (raffinage et distribution des lubrifiants allant de pair) et, d'autre part, par des industriels du grais-