Par ces motifs,

LA COUR,

statuant sur les questions à elle soumises par le Bundesfinanzhof, par ordonnance du 17 décembre 1981, dit pour droit:

L'article 95 du traité doit être interprété en ce sens que, s'agissant d'un avantage fiscal national licite au regard du droit communautaire parce que non discriminatoire, l'alcool importé d'autres États membres doit satisfaire, pour pouvoir en bénéficier, à l'ensemble des conditions de la disposition établissant l'avantage fiscal en question.

Mertens de Wilmars Pescatore O'Keeffe Everling
Mackenzie Stuart Bosco Koopmans Due Bahlmann

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg le 26 avril 1983.

Le greffier
P. Heim

Le président
J. Mertens de Wilmars

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. GERHARD REISCHL, PRÉSENTÉES LE 8 MARS 1983 [1]

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

La procédure de renvoi, que nous devons examiner aujourd'hui, vise à faire compléter et concrétiser la jurisprudence de la Cour de justice sur les conditions auxquelles un avantage fiscal national doit être étendu, en vertu de l'article 95 du traité CEE, aux produits similaires ou concurrents importés. Comme les faits qui sont à l'origine du litige au principal sont déjà connus de la Cour par suite de

1 — Traduit de l'allemand.

l'affaire Hansen I [1] et comme le régime d'imposition découlant de la loi allemande sur le monopole des alcools a déjà été exposé en détail, entre autres, dans les affaires Schneider-Import [2], Hansen III [3] et Andresen [4], nous pouvons nous borner aux observations suivantes en ce qui concerne les faits et la situation juridique.

L'entreprise Hansen GmbH & Co. — anciennement H. Hansen jun. & OC Balle GmbH & Co. —, ayant son siège à Flensburg (dénommée ci-après «entreprise Hansen»), a sorti de son entrepôt d'alcools, en septembre 1974, entre autres du rhum léger provenant des départements français d'outre-mer et du Surinam. Le Hauptzollamt Flensburg a perçu, à l'occasion de cette opération, le droit compensatoire de monopole normal, qui s'élevait à l'époque à 1 500 DM par hectolitre d'esprit-de-vin. La demanderesse a contesté cette taxation en faisant valoir que d'après l'article 95 du traité CEE, le droit compensatoire de monopole ne devait pas être supérieur à la charge fiscale la plus basse frappant les alcools de fruits de production nationale, laquelle s'élevait à l'époque à 1 210,60 DM par hectolitre d'esprit-de-vin.

Sur renvoi du Finanzgericht de Hambourg, saisi du litige, la Cour a notamment dit pour droit, par arrêt du 10 octobre 1978, que l'article 95 du traité CEE s'appliquait aussi aux produits provenant des départements français d'outre-mer et que même si des avantages fiscaux nationaux ne profitent qu'à une partie réduite de la production nationale ou sont accordés pour des raisons sociales particulières, ces avantages devaient être étendus aux alcools communautaires importés qui répondent aux mêmes conditions, compte tenu des critères qui sont à la base des alinéas 1 et 2 de l'article 95 du traité.

Par jugement du 23 mai 1979, le Finanzgericht a alors décidé qu'en vertu de l'article 95 du traité CEE et de la décision 70/549/CEE du Conseil, du 29 septembre 1970, relative à l'association des pays et territoires d'outre-mer à la CEE (JO L 282 du 28. 12. 1970, p. 83), le rhum léger importé des départements français et du Surinam ne devait pas être frappé de droits sur les alcools plus élevés que ceux frappant les produits indigènes similaires. Or, le rhum léger importé serait un produit similaire à l'alcool de fruits de production nationale. L'avantage fiscal accordé conformément à l'article 79, paragraphe 2, de la loi sur le monopole des alcools dans son ancienne version ne devrait toutefois pas être étendu au rhum léger uniquement lorsque celui-ci a été fabriqué dans des distilleries dont la production annuelle ne dépasse pas quatre hectolitres d'esprit-de-vin. Pour la question de savoir s'il existe des conditions comparables, spécialement en ce qui concerne les quantités produites, il faudrait se référer plutôt — pour autant que ce critère a en fait de l'importance en l'espèce — aux distilleries coopératives de fruits citées à l'article 79, paragraphe 2, premièrement, de la loi sur le monopole des alcools dans son ancienne version, et cela sans avoir égard à la production maximale de 300 litres pour chaque membre de la distillerie coopérative de fruits, fixée à l'article 37 de la loi sur le monopole des alcools. Les avantages prévus par cette prescription en faveur des petits producteurs seraient liés à l'existence de certaines caractéristiques (distillerie sous régime de forfait, propriétaire des matières premières, distillerie sous scellés, distillerie coopérative de fruits), qui ne pourraient se rencontrer que dans le cadre du monopole des alcools exis-

1 — Arrêt du 10 octobre 1978 dans l'affaire 148/77, H. Hansen jun. & O.C. Balle GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg, Recueil 1978, p. 1787.

2 — Arrêt du 30 octobre 1980 dans l'affaire 26/80, Schneider-Import GmbH & Co. KG/Hauptzollamt Mainz, Recueil 1980, p. 3469.

3 — Arrêt du 7 mai 1981 dans l'affaire 153/80, Rumhaus Hansen GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg, Recueil 1981, p. 1165.

4 — Arrêt du 25 novembre 1981 dans l'affaire 4/81, Hauptzollamt Flensburg/Hermann C. Andresen GmbH & Co. KG, Recueil 1981, p. 2835.

tant en république fédérale d'Allemagne, mais ne sauraient être le fait de producteurs établis à l'étranger. Ce régime aurait pour effet de protéger les producteurs nationaux concernés, présentant ces formes de production, contre la concurrence des producteurs étrangers qui fabriquent des produits similaires. Finalement, l'entreprise Hansen serait fondée à revendiquer que le rhum léger importé soit seulement imposé au taux le plus bas de 1 210,60 DM par hectolitre d'esprit-de-vin, applicable aux produits nationaux.

Contre ce jugement, le Hauptzollamt Flensburg a introduit un pourvoi en «Revision» devant le Bundesfinanzhof, en faisant valoir entre autres que l'article 95, alinéa 1, du traité CEE n'obligeait pas d'appliquer aux importations le taux d'imposition, favorisant certaines catégories de producteurs nationaux, prévu à l'article 79, paragraphe 2, premièrement, de la loi sur le monopole des alcools dans son ancienne version. D'après l'arrêt Hansen I [1], cet avantage devrait certes pouvoir être étendu sans discrimination aux alcools importés, mais seules seraient déterminantes à cet égard les caractéristiques qui justifient matériellement l'octroi de l'avantage fiscal. En l'occurrence, le seul élément à prendre en considération comme critère serait le faible volume de la production. En outre, il faudrait procéder en l'espèce à une comparaison avec le coupage de rhum de production nationale, qui serait frappé d'un taux d'imposition plus élevé que l'alcool de fruits en question.

De l'avis de la VII[e] chambre du Bundesfinanzhof, qui est saisie du pourvoi en «Revision», la jurisprudence actuelle de la Cour de justice ne donne pas de réponse sans équivoque à la question de savoir quelles exigences concrètes doivent être posées à la «possibilité d'étendre» les caractéristiques qui justifient l'avantage fiscal prévu à l'article 79, paragraphe 2, premièrement, de la loi sur le monopole des alcools dans son ancienne version. Dans l'affaire Hansen III [2], ayant pour objet la même question, la Cour aurait certes déclaré qu'il importe que les produits importés puissent jouir effectivement des mêmes avantages que les produits nationaux comparables, même à défaut de remplir les mêmes conditions techniques ou légales. Elle aurait constaté en outre que pour les produits importés entrant dans le cadre du critère quantitatif prévu par la législation nationale, il n'est pas permis de poser d'autres exigences, en fonction de conditions de production qui, en raison de données naturelles ou législatives, ne peuvent pas être remplies par un produit originaire d'un autre État membre. Ces considérations comporteraient toutefois une série de notions dont le contenu n'apparaît pas de façon évidente à celui qui doit appliquer le droit.

Lorsqu'on enlève de l'avantage fiscal, tel qu'il a existé pour les distilleries coopératives de fruits jusqu'en 1978, les conditions spécifiques au monopole qui ne peuvent pas être étendues aux produits fabriqués dans d'autres États membres en raison des données qui leur sont propres, on se trouverait en présence d'une réglementation qui prévoit une réduction d'impôts pour l'alcool de fruits fabriqué dans une distillerie qui est gérée en commun par plusieurs personnes, en vue de l'utilisation des matières premières qu'elles ont elles-mêmes extraites de produits agricoles, et qui ne produit pas plus de 300 litres d'esprit-de-vin par an à partir des matières premières d'un membre de la coopérative. La question déterminante serait donc de savoir si la

1 — Arrêt du 10 octobre 1978 dans l'affaire 148/77, H. Hansen jun. & O.C. Balle GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg, Recueil 1978, p. 1787.

2 — Arrêt du 7 mai 1981 dans l'affaire 153/80, Rumhaus Hansen GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg, Recueil 1981, p. 1165.

transposition de cette réglementation à de l'alcool similaire importé d'autres États membres constitue un équivalent à la réglementation applicable aux produits indigènes, c'est-à-dire s'il est satisfait à la règle de non-discimination de l'article 95, alinéa 1, du traité lorsque les alcools similaires importés ne peuvent bénéficier eux aussi de ces avantages que s'ils proviennent de distilleries qui remplissent grosso modo les conditions mentionnées.

Enfin, la chambre de céans fait remarquer que l'alcool de fruits, l'alcool de grains et le coupage de rhum, qui devraient être considérés comme des produits similaires au sens de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE, sont régis par des réglementations fiscales nationales différentes. Il faudrait donc décider quelles catégories de produits doivent être prises comme terme de comparaison pour l'imposition de produits importés lorsqu'à plusieurs produits similaires, qui ressemblent diversement au produit importé, s'appliquent des taux d'imposition différents.

Comme, d'après la VII[e] chambre du Bundesfinanzhof, la Cour de justice n'a pas encore donné de réponse sans équivoque à ces questions, elle a, par ordonnance du 17 décembre 1981, suspendu la procédure et posé, conformément à l'article 177 du traité CEE, les questions préjudicielles suivantes:

«1. L'opérateur qui importe de l'alcool de fruits ou des alcools similaires en provenance d'autres États membres a-t-il un droit illimité, au titre de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE, à bénéficier d'un avantage national en matière de taxes sur les alcools soumis à la condition que l'alcool ait été fabriqué dans une distillerie qui soit gérée sous forme de coopérative par plusieurs personnes pour l'utilisation des matières premières qu'elles ont elle-mêmes extraites de produits agricoles et qui ne fabrique pas plus de 300 litres d'esprit-de-vin à partir des matières premières d'un membre de la coopérative? Ou bien le droit à bénéficier de cet avantage dépend-t-il du fait que l'alcool importé provienne d'une distillerie qui satisfasse en tout ou en partie aux conditions de la disposition en cause établissant l'avantage fiscal? S'il suffit qu'une partie seulement des conditions soit remplie, laquelle des conditions mentionnées peut-elle être érigée en condition à laquelle est subordonnée l'extension de l'avantage à l'alcool similaire importé d'autres États membres, sans violation de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE? L'extension de l'avantage fiscal peut-elle, pour le moins, être soumise à la condition que la distillerie, d'où l'alcool importé provient, n'a pas une production supérieure à la distillerie nationale de forme coopérative ayant la production la plus élevée durant la période en cause?

2. Si le rhum léger importé d'autres États membres est un produit similaire tant à l'alcool de fruits indigène qu'au coupage de rhum indigène ou à l'alcool de grains indigène, et si le droit national, opérant légitimement une différenciation, prévoit des charges fiscales différentes pour les trois produits, l'article 95 du traité CEE oblige-t-il à soumettre le rhum importé à la plus avantageuse des trois impositions envisageables? Ou importe-t-il à cet égard de savoir avec lequel de ces trois types de produits le rhum importé présente le plus de caractéristiques communes? La comparaison avec l'imposition du coupage de rhum doit-elle éventuel-

lement être exclue parce que celui-ci est fabriqué à partir d'un produit importé (le rhum)?»

Voici notre point de vue à ce sujet.

I — Sur la première question

La procédure au principal a essentiellement pour objet la question de savoir si l'avantage fiscal, qui a été accordé en république fédérale d'Allemagne, jusqu'en 1978, pour de l'alcool fabriqué dans une distillerie coopérative de fruits, doit également être étendu à du rhum importé. C'est pourquoi la juridiction de renvoi voudrait savoir si l'article 95, alinéa 1, du traité CEE doit être interprété en ce sens que de l'alcool de fruits ou un alcool similaire importé d'autres États membres bénéficie automatiquement d'un avantage fiscal accordé à l'alcool indigène ou si le bénéfice de cet avantage suppose que soient également remplies, en tout ou du moins en partie, les autres conditions qui justifient le régime fiscal de faveur. En se basant sur la jurisprudence actuelle de la Cour de justice, spécialement sur l'arrêt Schneider-Import [1], la juridiction nationale part correctement de l'idée, dans les motifs de son ordonnance de renvoi, que l'article 79, paragraphe 2, premièrement, de la loi sur le monopole des alcools dans son ancienne version n'est pas compatible avec l'article 95 du traité CEE en tant que l'avantage fiscal prévu par cette disposition dépend de la réalisation de modalités techniques, propres à la seule législation allemande en matière de taxes sur l'alcool et qui ne peuvent pas être remplies par les producteurs d'autres États membres, dont le droit ne comporte pas d'équivalent à ces prescriptions. C'est pourquoi la question déférée fait délibérément abstraction des conditions spécifiques au monopole et se concentre sur les critères qui justifient, conformément à l'article 79, paragraphe 2, premièrement, de la loi sur le monopole des alcools dans son ancienne version, en combinaison avec l'article 37 de la même loi, l'avantage fiscal accordé aux distilleries coopératives de fruits. D'après ces critères, qu'il est peut-être bon de rappeler, l'alcool doit provenir d'une distillerie qui est gérée en commun par plusieurs personnes. Une autre condition est que l'alcool fabriqué dans une telle distillerie doit provenir exclusivement des matières premières citées à l'article 27 de la loi sur le monopole des alcools et obtenues par les membres eux-mêmes. Enfin, l'avantage n'est accordé que s'il s'agit de matières premières d'un membre qui ne produit pas plus de 300 litres d'esprit-de-vin par an.

En rapport avec la question de savoir jusqu'à quel point ces conditions sont susceptibles d'être étendues à des produits similaires importés, le Bundesfinanzhof part de plus, pertinemment, de l'idée que d'après la jurisprudence constante de la Cour (voir arrêts dans les affaires Hansen I [2], Schneider-Import [1] et Hansen III [3]), il n'est pas interdit aux États membres, dans l'état actuel du droit communautaire, d'accorder, pour certains types d'alcools ou à certaines catégories de producteurs, des avantages fiscaux ayant la forme d'une exonération ou d'une réduction d'impôts. Dans l'affaire Hansen I [2] la Cour a souligné à ce sujet, à titre exemplatif, que «des facilités fiscales de ce genre *peuvent* servir (...) des fins économiques ou sociales légitimes, telles que l'utilisation, par la distil-

1 — Arrêt du 30 octobre 1980 dans l'affaire 26/80, Schneider-Import GmbH & Co. KG/Hauptzollamt Mainz, Recueil 1980, p. 3469.

2 — Arrêt du 10 octobre 1978 dans l'affaire 148/77, H. Hansen jun. & O.C. Balle GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg, Recueil 1978, p. 1787.

3 — Arrêt du 7 mai 1981 dans l'affaire 153/80, Rumhaus Hansen GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg, Recueil 1981, p. 1165.

lerie, de matières premières déterminées, le maintien de la production d'alcools typiques de haute qualité ou le maintien de certaines catégories d'exploitations, telles que les distilleries agricoles». Dans le même sens, la Cour a précisé dans les arrêts Bobie [1], «Produits pétroliers régénérés» [2], Chemial Farmaceutici [3] et Vinal [4] que le droit communautaire ne restreint pas la liberté des États membres d'établir pour certains produits «un système de taxation différenciée (. . .) en fonction de critères objectifs, tels que la nature des matières premières utilisées ou les procédés de production appliqués». Dans les deux arrêts cités en dernier lieu, elle a encore ajouté que de telles différenciations sont compatibles avec le droit communautaire si elles poursuivent des objectifs de politique économique compatibles, eux aussi, avec les exigences du traité et du droit dérivé.

La demanderesse au principal soutient que le régime fiscal de faveur, accordé par le législateur allemand aux distilleries coopératives de fruits, ne correspond pas à des fins économiques ou sociales légitimes au sens de cette jurisprudence. Elle est d'avis que l'avantage fiscal prévu au bénéfice des distilleries coopératives de fruits jusqu'en 1978 ne servait pas, comme le Bundesfinanzhof l'expose, à protéger l'utilisation des fruits par les petits exploitants. Au surplus, une garantie d'existence ne pourrait pas, comme l'article 37, paragraphe 4, du traité CEE le montre, être réalisée par des avantages fiscaux. En outre, pour ce qui est des distilleries coopératives de fruits en question, elle estime pouvoir inférer des arrêts Hansen I [5] et Hansen III [6] que les États membres peuvent seulement établir un régime fiscal différencié sur la base d'éléments quantitatifs. Or, dans le cas des distilleries coopératives de fruits, il s'agirait en réalité de distilleries industrielles, d'un ordre de grandeur illimité et disposant d'un droit propre de distillation, qui devraient être considérées comme des unités de production autonomes. Les distilleries coopératives de fruits ne sauraient donc pas être assimilées, du point de vue du droit fiscal, aux petits distillateurs.

Cette conception, que la demanderesse a également déjà défendue pour l'essentiel dans l'affaire Hansen III [6], repose toutefois, à notre avis, sur une interprétation inexacte des arrêts qu'elle invoque.

A cet égard, il faut rappeler d'abord que la jurisprudence de la Cour tient compte du fait que la compétence fiscale dans les domaines qui ne sont pas harmonisés continue en principe d'appartenir aux États membres. Il s'ensuit que dans l'état actuel du droit communautaire, les États membres peuvent aussi, en principe, décider de manière autonome pour quelles raisons économiques ou sociales ils veulent accorder des exemptions ou des réductions d'impôts pour des produits nationaux. Comme la Cour l'a souligné dans sa jurisprudence constante (voir spécialement l'arrêt dans l'affaire

1 — Arrêt du 22 juin 1976 dans l'affaire 127/75, Bobie Getränkevertrieb GmbH/Hauptzollamt Aachen-Nord, Recueil 1976, p. 1079.

2 — Arrêt du 8 janvier 1980 dans l'affaire 21/79, Commission/République italienne, Recueil 1980, p. 1.

3 — Arrêt du 14 janvier 1981 dans l'affaire 140/79, Chemial Farmaceutici SpA/DAF SpA, Recueil 1981, p. 1.

4 — Arrêt du 14 janvier 1981 dans l'affaire 46/80, SpA Vinal/SpA Orbat, Recueil 1981, p. 77.

5 — Arrêt du 10 octobre 1978 dans l'affaire 148/77, H. Hansen jun. & O.C. Balle GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg, Recueil 1978, p. 1787.

6 — Arrêt du 7 mai 1981 dans l'affaire 153/80, Rumhaus Hansen GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg, Recueil 1981, p. 1165.

Cogis [1]), l'interdiction de discrimination fiscale, énoncée à l'article 95 du traité CEE, doit garantir seulement, pour assurer la libre circulation des marchandises, «la parfaite neutralité des impositions intérieures au regard de la concurrence entre produits nationaux et produits importés». En conséquence, comme la Cour l'a jugé entre autres dans les affaires Chemial Farmaceutici [2] et Vinal [3], des différenciations fiscales sont compatibles avec le droit communautaire si elles poursuivent des objectifs qui ne sont pas contraires aux exigences du traité et du droit dérivé et «si leurs modalités sont de nature à éviter toute forme de discrimination, directe ou indirecte, à l'égard des importations en provenance des autres États membres, ou de protection en faveur de productions nationales concurrentes». En d'autres termes, un régime fiscal est compatible avec le traité lorsqu'il est basé sur des critères objectifs et ne présente un «caractère ni discriminatoire ni protecteur».

Compte tenu de cette jurisprudence, il n'est donc pas possible de prétendre que l'avantage en faveur des petits distillateurs, prévu à l'article 79, paragraphe 2, de la loi sur le monopole des alcools dans son ancienne version et qui repose sur des motifs objectifs, n'est pas compatible comme tel avec le droit communautaire. Dans le cadre de la compétence fiscale qui est restée aux États membres, il doit au contraire être possible d'établir une différenciation fiscale pour des raisons de politique sociale, agraire et structurelle. Le fait que pour garantir l'existence de petites exploitations agricoles et pour donner à de petits distillateurs une possibilité sensée d'utiliser leurs fruits, la république fédérale d'Allemagne a prévu en leur faveur une réduction d'impôts, n'est pas critiquable sous l'angle du droit communautaire, comme également le Bundesfinanzhof, le gouvernement fédéral allemand et la Commission l'ont souligné unanimement.

D'ailleurs, cet objectif poursuivi par les moyens du droit fiscal national a été reconnu expressément, entre autres, dans l'affaire Schneider-Import [4], qui avait pour objet la légalité de la réduction d'impôts en faveur des distilleries sous régime de forfait, prévue à l'article 79, paragraphe 2, de la loi sur le monopole des alcools, ancienne version. Or, si de pareils petits producteurs, dont la production annuelle ne dépasse pas un chiffre déterminé, peuvent être avantagés fiscalement, il semble en tout cas justifié d'accorder aussi le même avantage fiscal à une communauté de petits producteurs qui valorisent leurs produits en commun. Indépendamment de la question de savoir à qui appartient le droit de distillation, le fait décisif sous ce rapport est que la limitation quantitative pour chaque membre individuel n'a pas été supprimée, pas plus que l'exigence de la production des matières premières par les membres eux-mêmes. En outre, l'article 37 de la loi sur le monopole des alcools prévoit que les membres d'une distillerie coopérative de fruits participent aux résultats d'exploitation de la distillerie à concurrence de leur part dans la production annuelle. Cette disposition assurait que les membres de la coopérative bénéficient de la réduction d'impôts dans la même mesure que les petits distillateurs

1 — Arrêt du 15 juillet 1982 dans l'affaire 216/81, Cogis/Amministrazione delle finanze dello Stato, Recueil 1982, p. 2701.

2 — Arrêt du 14 janvier 1981 dans l'affaire 140/79, Chemial Farmaceutici SpA/DAF SpA, Recueil 1981, p. 1.

3 — Arrêt du 14 janvier 1981 dans l'affaire 46/80, SpA Vinal/SpA Orbat, Recueil 1981, p. 77.

4 — Arrêt du 30 octobre 1980 dans l'affaire 26/80, Schneider-Import GmbH & Co. KG/Hauptzollamt Mainz, Recueil 1980, p. 3469.

correspondants. En conséquence, il n'est pas non plus critiquable, à notre avis, que pour permettre une utilisation plus rationelle des matières premières et un contrôle administratif moins coûteux des petits distillateurs, un État membre accorde l'avantage fiscal, dans le cadre de son autonomie fiscale, non seulement à de petits producteurs individuels, mais également aux distilleries coopératives de fruits qui répondent aux critères cités.

Enfin, la juridiction de renvoi observe encore, pertinemment, à ce sujet que la Cour de justice estime également légitime une taxation différenciée en fonction de critères autres que quantitatifs, comme le montreraient en particulier les arrêts Bobie [1], Hansen I [2], «Produits pétroliers régénérés» [3], Chemial Farmaceutici [4] et Vinal [5]. Le fait que non seulement des critères quantitatifs, mais aussi la structure d'une entreprise et sa forme d'organisation peuvent jouer un rôle dans le cadre de l'application de l'article 95 du traité CEE découle clairement, contrairement à ce que prétend la demanderesse, de l'arrêt de la Cour dans l'affaire Hansen III [6]. Dans cette procédure, la demanderesse avait également fait valoir que le rhum léger importé de la Guadeloupe subissait une discrimination, contraire à l'article 95, dès lors qu'à certains types d'alcools indigènes était appliqué, conformément à l'article 79, paragraphe 2, de la loi sur le monopole des alcools, ancienne version, un taux d'imposition réduit. Elle voulait obtenir que les produits importés par elle soient taxés au taux d'imposition le plus favorable applicable à l'alcool de fruits national et elle se prévalait également, à cette fin, du régime fiscal prévu à l'époque pour les alcools fabriqués par les distilleries coopératives de fruits, en faisant valoir qu'en raison de la concentration des droits de distillation individuels entre les mains de ces distilleries, il s'agissait en réalité d'entreprises industrielles susceptibles d'être comparées à des fabricants de rhum. Le Finanzgericht de Hambourg, par qui la Cour a été saisie à l'époque, éprouvait des doutes sur le point de savoir s'il était compatible avec l'interdiction de discrimination fiscale de se référer à la similitude des *conditions de production*, dès lors que l'article 95 envisageait la similitude des produits, et non pas les conditions dans lesquelles ceux-ci sont fabriqués.

La Cour de justice a constaté à ce sujet que les problèmes soulevés avaient été résolus largement dans la procédure Schneider-Import [7], ayant pour objet la réduction d'impôts pour de petits distillateurs. En renvoyant à la jurisprudence constante, elle a répété que l'état actuel du droit communautaire, il n'était pas interdit aux États membres d'accorder des avantages fiscaux, sous forme d'exonérations ou de réductions de droits, pour certains types d'alcools ou à certaines catégories de producteurs, mais que, selon les exigences de l'article 95, de tels régimes de faveur devaient toutefois être étendus, sans discrimination, aux produits importés «*répondant aux mêmes conditions* que les productions nationales favorisées».

1 — Arrêt du 22 juin 1976 dans l'affaire 127/75, Bobie Getränkevertrieb GmbH/Hauptzollamt Aachen-Nord, Recueil 1976, p. 1079.

2 — Arrêt du 10 octobre 1978 dans l'affaire 148/77, H. Hansen jun. & O.C. Balle GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg, Recueil 1978, p. 1787.

3 — Arrêt du 8 janvier 1980 dans l'affaire 21/79, Commission/République italienne, Recueil 1980, p. 1.

4 — Arrêt du 14 janvier 1981 dans l'affaire 140/79, Chemial Farmaceutici SpA/DAF SpA, Recueil 1981, p. 1.

5 — Arrêt du 14 janvier 1981 dans l'affaire 46/80, SpA Vinal/SpA Orbat, Recueil 1981, p. 77.

6 — Arrêt du 7 mai 1981 dans l'affaire 153/80, Rumhaus Hansen GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg, Recueil 1981, p. 1165.

7 — Arrêt du 30 octobre 1980 dans l'affaire 26/80, Schneider-Import GmbH & Co. KG/Hauptzollamt Mainz, Recueil 1980, p. 3469.

En répétant ce qu'elle avait déjà déclaré dans l'arrêt Hansen I [1], à savoir que les données naturelles de la production posent des problèmes particuliers dans le cas où il s'agit de produits ayant leur origine en dehors de la zone climatique européenne, la Cour a expressément souligné qu'il est nécessaire «que les produits importés puissent jouir effectivement des mêmes avantages que les produits nationaux comparables, même à défaut de remplir les conditions techniques ou légales auxquelles se trouvent soumises les productions nationales jouissant d'un avantage fiscal déterminé». Puis elle a encore ajouté qu'il serait contraire à l'exigence d'une égalité effective des produits nationaux et importés de poser, pour les produits importés entrant dans le cadre du critère quantitatif prévu par la législation nationale, «d'autres exigences, en fonction de conditions de production qui, en raison de données naturelles ou législatives, ne peuvent pas être remplies par un produit originaire d'un autre État membre».

Cette considération servait d'abord à préciser que l'application des avantages fiscaux nationaux aux produits similaires originaires des États membres doit équivaloir aux effets pratiques du régime applicable aux produits nationaux, c'est-à-dire que pour bénéficier d'un avantage fiscal, il suffit que la nature, la structure ou la forme d'organisation d'une entreprise, d'où l'alcool importé provient, soit substantiellement comparable à celle d'entreprises nationales correspondantes. Contrairement à ce que pense la demanderesse au principal, la Cour n'a pas jugé qu'à côté du critère quantitatif il n'est pas permis de prévoir d'autres exigences se rapportant aux conditions de production, mais elle a simplement précisé qu'il n'est pas permis de poser en sus des *conditions typiques de caractère spécifiquement national*, qui ne peuvent pas être remplies par des entreprises comparables d'autres États membres. Dans un tel cas, comme la Cour l'a déclaré dans l'arrêt «Produits pétroliers régénérés» [2], la suppression de ces conditions serait la seule possibilité d'éviter une discrimination directe ou indirecte des produits importés.

C'est ainsi que dans le dispositif de l'arrêt en question, la Cour a dit pour droit qu'en principe tous les avantages fiscaux accordés en vertu de la législation d'un État membre doivent être étendus aux produits importés qui répondent tant au critère de similitude qu'aux exigences auxquelles la législation nationale subordonne la jouissance de l'avantage fiscal litigieux. Lorsque ces conditions sont remplies, un État membre ne saurait refuser l'avantage fiscal en se prévalant de conditions supplémentaires, dérivées de sa législation, qu'une entreprise établie dans un autre État membre n'est pas en mesure de remplir en raison de sa situation géographique ou de la législation relative à la production d'alcool en vigueur dans cet État.

En raison de la thèse défendue par la demanderesse au principal dans cette affaire, à savoir qu'au rhum importé

1 — Arrêt du 10 octobre 1978 dans l'affaire 148/77, H. Hansen jun. & O.C. Balle GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg, Recueil 1978, p. 1787.

2 — Arrêt du 8 janvier 1980 dans l'affaire 21/79, Commission/République italienne, Recueil 1980, p. 1.

devait être appliqué le taux d'imposition national le plus favorable, prévu notamment pour les alcools fabriqués par les distilleries coopératives de fruits, la Cour a estimé devoir signaler encore une autre limite de l'applicabilité de l'article 95. Elle a en effet souligné que si un produit importé doit pouvoir jouir effectivement du même avantage fiscal qu'un produit national comparable, le droit communautaire n'oblige pas les États membres à traiter les produits importés plus favorablement que leur propre production nationale. Pour préciser sa pensée, elle a ajouté qu'en particulier le traité n'oblige pas les États membres à accorder des avantages fiscaux à des eaux-de-vie importées provenant d'entreprises qui ne remplissent pas les critères quantitatifs spécifiques auxquels est soumis l'octroi d'un avantage fiscal aux produits nationaux comparables. Cette référence aux *«critères quantitatifs spécifiques»* — alors que dans l'affaire Schneider-Import [1], qui portait sur la réduction d'impôts accordée aux distilleries sous régime de forfait, elle a seulement parlé de critères quantitatifs — montre de plus clairement, à notre avis, que la Cour a estimé que dans le cadre de l'article 95 du traité CEE, le critère existant pour les distilleries coopératives, à savoir que chaque membre individuel de la coopérative ne peut pas produire plus de 300 litres d'alcool par an, est susceptible d'être étendu, aux conditions citées dans l'affaire Schneider-Import [1], aux produits importés similaires et que, contrairement à l'opinion de la demanderesse au principal, elle n'a pas voulu mettre l'accent sur une comparaison de la capacité totale de ces distilleries coopératives de fruits avec celle d'entreprises d'autres États membres.

1 — Arrêt du 30 octobre 1980 dans l'affaire 26/80, Schneider-Import GmbH & Co KG/Hauptzollamt Mainz, Recueil 1980, p. 3469

Sur cet arrière-plan de fixation abstraite des limites, c'est maintenant à la juridiction de renvoi qu'il appartient de déterminer concrètement jusqu'à quel point les critères cités peuvent être étendus, sans discrimination, à de l'alcool importé ayant son origine en dehors de la zone climatique européenne.

A ce sujet, il convient de constater en premier lieu, en accord avec le gouvernement fédéral allemand et avec la Commission, que la forme d'entreprise coopérative, qui n'est pas liée à une forme juridique déterminée, ne représente pas une condition spécifiquement nationale, mais qu'elle peut aisément être remplie aussi par des entreprises d'autres États membres. Il en est de même pour la deuxième condition, selon laquelle l'alcool fabriqué dans la distillerie coopérative de fruits doit provenir de matières premières extraites par les membres eux-mêmes, c'est-à-dire qu'il ne peut pas s'agir d'alcool supplémentaire acheté auprès d'autres gros fournisseurs. Enfin, il ne saurait non plus en être autrement pour la troisième condition qui, pour garantir que seulement de petits producteurs bénéficient de l'avantage fiscal, prévoit une limite quantitative maximale de 300 litres d'alcool par membre et par an.

Tandis que la juridiction de renvoi et la Commission estiment que l'examen de la possibilité d'extension doit être limité à ces critères, le gouvernement fédéral allemand est d'avis qu'il faut ajouter, comme quatrième élément, que pour bénéficier de l'avantage fiscal, les alcools importés doivent avoir été fabriqués à partir de fruits au sens propre du terme. Or, même une interprétation large de la notion ne permettrait pas de qualifier la canne à sucre et, spécialement, la mélasse de canne de «fruits»,.

En ce qui concerne cet argument, il faut rappeler d'abord que les matières fruitières, qui peuvent être utilisées dans les distilleries coopératives de fruits en bénéficiant du régime fiscal de faveur, sont énumérées explicitement à l'article 27 de la loi allemande sur le monopole des alcools. D'après cette disposition, entrent exclusivement en considération, comme matières premières, des fruits, des baies, du vin, de la lie de vin, du moût, des racines ou leurs résidus. Il ne s'agit donc pas non plus de produits typiquement nationaux, mais de produits agricoles qui sont aussi cultivés en de grandes quantités dans d'autres États membres. En faveur de la possibilité d'étendre cette condition plaide en outre le fait que, d'après la jurisprudence de la Cour, une taxation différenciée est possible en fonction de critères objectifs, par exemple selon les matières premières utilisées. On se rappelera à ce propos que déjà dans l'affaire Hansen I [1], la Cour a expressément déclaré que de telles facilités fiscales peuvent servir des fins économiques ou sociales légitimes, telles que l'utilisation, par les distilleries, de matières premières déterminées.

A l'encontre d'une pareille extension il pourrait cependant être objecté que dans les arrêts en matière d'alcool du 27 février 1980 [2], ainsi que dans l'affaire Cogis [3], la Cour a jugé qu'une taxation différente, en raison de la matière première utilisée, d'alcools qui doivent être considérés comme similaires au sens de l'article 95, alinéa 1, ou du moins comme des produits de substitution au sens de l'article 95, alinéa 2, du traité CEE, est incompatible avec l'interdiction de discrimination fiscale.

Un examen plus approfondi de ces affaires montre toutefois qu'elles se caractérisaient précisément par le fait que les produits nationaux typiques sous l'angle de la matière première entraient, d'après les divers régimes fiscaux en vigueur, dans la catégorie fiscale la plus favorable, tandis que les autres groupes de produits, qui étaient presque totalement importés d'autres États membres, supportaient une charge fiscale supérieure. Dans ces conditions, la Cour a finalement nié la compatiblité des régimes fiscaux en cause avec l'article 95 du traité CEE, parce que leur *caractère protecteur* était évident. A contrario, dans la mesure où un régime litigieux ne préente un caractère ni discriminatoire ni protecteur, lesdits arrêts ne comportent rien qui infirmerait la légalité d'une différenciation fiscale opérée en fonction des matières premières.

Dans le cadre d'une procédure préjudicielle, la constatation d'un effet protecteur n'incombe pas, en vérité, à la Cour de justice, mais appartient aux tribunaux nationaux. Ceux-ci doivent néanmoins tenir compte du fait que le droit communautaire, comme la Cour de justice l'a déclaré, n'oblige pas les États membres à avantager les produits importés par rapport à leur propre production nationale. Lorsqu'il est toutefois certain que

1 — Arrêt du 10 octobre 1978 dans l'affaire 148/77, H. Hansen jun. & O.C. Balle GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg, Recueil 1978, p. 1787.

2 — Arrêt du 27 février 1980 dans l'affaire 168/78, Commission/République française, Recueil 1980, p. 347;
Arrêt du 27 février 1980 dans l'affaire 169/78, Commission/République italienne, Recueil 1980, p. 385;
Arrêt du 27 février 1980 dans l'affaire 170/78, Commission/Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, Recueil 1980, p. 417;
Arrêt du 27 février 1980 dans l'affaire 171/78, Commission/Royaume de Danemark, Recueil 1980, p. 447.

3 — Arrêt du 15 juillet 1982 dans l'affaire 216/81, Cogis/Amministrazione delle finanze dello Stato, Recueil 1982, p. 2701.

seulement une quantité minimale de la production indigène bénéficie de l'avantage fiscal prévu en faveur de petits producteurs, tandis que la majeure partie de la production nationale, provenant de grandes entreprises, ne jouit pas du régime fiscal de faveur, il ne peut pas être parlé d'un effet protecteur par rapport à des produits importés qui proviennent également de grandes entreprises. Sinon, comme la juridiction de renvoi l'observe pertinemment, ou bien le législateur national serait contraint de renoncer à la différenciation fiscale, en principe licite d'après le droit communautaire, ou bien les gros producteurs nationaux seraient désavantagés par rapport aux entreprises correspondantes d'autres États membres.

D'autre part, la situation serait identique dans son résultat final si la réduction d'impôts était également accordée aux alcools importés qui, tout en présentant la caractéristique de la petite production, sont fabriqués à partir de matières premières qui ne peuvent pas être rangées parmi les produits cités à l'article 27 de la loi sur le monopole des alcools. Également dans un tel cas, par exemple les petits producteurs d'alcool à base de pommes de terre ou de grains, associés au sein d'une coopérative dans d'autres États membres, seraient avantagés par rapport aux petits producteurs nationaux correspondants, qui ne peuvent pas bénéficier de la réduction d'impôts.

Or, les données fournies par le gouvernement fédéral allemand, et qui n'ont pas été contestées concrètement par la demanderesse au principal, montrent que les quantités fabriquées dans des distilleries coopératives de fruits et favorisées fiscalement ne représentent en réalité qu'une partie insignifiante de l'ensemble de la production nationale d'alcool. C'est ainsi que si on fait la moyenne des années 1972 à 1978, la production totale d'alcool national s'est élevée à environ 1,5 million d'hectolitres par an, et la production moyenne des autres petits distillateurs non associés au sein de distilleries coopératives à environ 65 000 hectolitres, tandis que la production totale des distilleries coopératives de fruits s'est seulement montée, pendant la même périoode, à environ 4 100 hectolitres. En revanche, le gouvernement fédéral allemand a cité comme moyenne des quantités importées au cours de la période en cause le chiffre de 600 000 hectolitres par an, parmi lesquels le rhum importé de départements français d'outre-mer représente à lui seul, d'après les indications de la demanderesse au principal, environ 100 000 hectolitres. Cette relation entre la quantité d'alcool fabriquée dans des distilleries coopératives de fruits et aussi bien le reste de la production nationale, non favorisée fiscalement, que la quantité importée montre clairement — même si l'on néglige le fait qu'en raison de la livraison d'une grande partie de l'alcool fabriqué dans les distilleries coopératives de fruits à l'administration allemande du monopole, les effets de l'avantage fiscal sont probablement encore moindres en réalité — que le régime fiscal en faveur des distilleries coopératives de fruits, qui existe pour protéger la structure de petites exploitations agricoles des producteurs d'alcool, n'est pas propre à discriminer directement ou indirectement les produits importés similaires, qui ne proviennent pas d'entreprises correspondantes. En raison de la part de marché absolument insignifiante que les produits favorisés représentaient fiscalement, il n'est donc pas possible de dire que la réduction d'impôts servait à protéger des productions nationales concurrentes.

Enfin, il faut aussi rejeter l'opinion de la demanderesse selon laquelle, au lieu des critères précités, il devrait suffire que les conditions économiques de la fabrication dans le pays d'exportation soient compa-

rables à la situation en république fédérale d'Allemagne. Une telle règle ne peut pas être inférée de l'article 95 du traité CEE qui, dans l'intérêt de la libre circulation des marchandises, sert uniquement à assurer la neutralité concurrentielle et ne poursuit pas d'objectif économique ou de politique sociale. Comme la Commission le souligne à bon droit, le contraire ne peut pas non plus être déduit de sa proposition en vue d'une décision du Conseil habilitant la République française, sur le fondement de l'article 227 du traité CEE, à appliquer dans ses département d'outre-mer et sur le territoire français métropolitain, précisément par dérogation à l'article 95, à la consommation de rhum soi-disant traditionnel, fabriqué dans ces départements, un taux d'imposition réduit.

Pour terminer, il faut toutefois signaler encore, à l'instar de la Commission, une limite générale à la possibilité d'extension, qui résulte du fait que la preuve pratique des conditions précitées peut éventuellement poser certaines difficultés, si ces exigences n'existent pas de manière identique dans d'autres États membres, avec comme conséquence que les moyens de preuve correspondants ne peuvent pas toujours être apportés. A cet égard, compte tenu des considérations qui sont à la base des arrêts «Produits pétroliers régénérés» [1] et Essevi et Salengo [2], il doit suffire que la preuve que lesdites conditions sont remplies puisse être faite suivant des modalités appropriées, auxquelles l'importateur peut se conformer dans la pratique.

II — Sur la deuxième question

Partant de la prémisse que le rhum léger importé est similaire tant à l'alcool de fruits indigène qu'au coupage de rhum indigène ou à l'alcool de grains indigène et que le droit national, opérant légitimement une différenciation, prévoit des charges fiscales différentes pour des trois produits, la chambre de renvoi demande en outre si le rhum importé doit être soumis dans chaque cas à la plus avantageuse des impositions applicables à ces trois types de produits, ou s'il importe au contraire de savoir avec lequel de ces trois types le rhum importé présente le plus de caractéristiques communes. La juridiction pense pouvoir déduire de la jurisprudence déjà citée de la Cour de justice concernant l'article 95, ainsi que de l'arrêt Andresen [3], que dans les cas où plusieurs produits nationaux peuvent servir de terme de comparaison, la comparaison des charges au titre de l'article 95 du traité CEE doit être effectuée en se fondant sur la charge fiscale supportée par le produit national qui présente le plus de caractéristiques communes avec le produit importé, c'est-à-dire qui lui ressemble plus que les autres produits entrant en ligne de compte.

Cette conception repose à notre avis — et, sur ce point, nous sommes d'accord avec le gouvernement fédéral allemand et avec la Commission — sur une mauvaise compréhension de la jurisprudence de la Cour de justice relative à la notion de «similitude» au sens de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE. Comme la Cour l'a en effet jugé dans une jurisprudence constante depuis l'affaire 45/75, Rewe [4], cette

1 — Arrêt du 8 janvier 1980 dans l'affaire 21/79, Commission/République italienne, Recueil 1980, p. 1.

2 — Arrêt du 27 mai 1981 dans les affaires jointes 142 et 143/80, Amministrazione delle finanze dello Stato/Essevi SpA et entreprise Carlo Salengo, Recueil 1981, p. 1413.

3 — Arrêt du 25 novembre 1981 dans l'affaire 4/81, Hauptzollamt Flensburg/Hermann C. Andresen GmbH & Co. KG, Recueil 1981, p. 2835.

4 — Arrêt du 17 février 1976 dans l'affaire 45/75, Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels GmbH/Hauptzollamt Landau/Pfalz, Recueil 1976, p. 181.

caractéristique peut seulement être entendue de manière uniforme en ce sens qu'il faut considérer comme similaires au sens de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE tous les produits qui «présentent au regard des consommateurs des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins». Correctement, il n'est donc pas possible d'inférer de cette jurisprudence qu'à l'intérieur de la caractéristique de «similitude», il faut distinguer de nouveau entre des produits tout à fait similaires, des produits partiellement similaires ou des produits à peu près similaires.

Au contraire, précisément les arrêts Chemial Farmaceutici [1] et Vinal [2] montrent que pour bénéficier d'un avantage fiscal national, un produit importé doit répondre, outre à la caractéristique de similitude, aux autres conditions de l'avantage fiscal qui sont exigées licitement dans le cadre de l'article 95 du traité CEE. Le produit importé doit donc être classé dans la catégorie fiscale la plus favorable, dont il remplit complètement les conditions susceptibles d'être étendues, sans que joue en rôle le fait que le régime fiscal national différencie en fonction des matières premières, des procédés de fabrication, des quantités produites ou des structures de l'entreprise.

Ensuite la chambre du Bundesfinanzhof demande encore si une comparaison de la taxation du rhum léger importé avec l'imposition du coupage de rhum doit être exclue parce que ce dernier est fabriqué à partir de rhum importé.

Si nous sommes bien informé — car l'ordonnance de renvoi non plus ne contient pas d'indications particulières à ce sujet —, la loi allemande sur le monopole des alcools ne prévoit pas de réduction d'impôts en faveur du coupage de rhum ou de l'alcool de grains, de sorte qu'à l'époque des faits les produits cités en dernier lieu supportaient la même charge fiscale que le rhum importé. En conséquence, il ne saurait s'agir, dans le cas concret, d'opérer une comparaison des charges entre le rhum léger importé et le coupage de rhum.

A titre subsidiaire, nous remarquerons cependant, à propos de cette question, qu'une comparaison des charges au titre de l'article 95 du traité CEE ne doit pas être exclue parce que le produit indigène a été fabriqué à partir d'un produit importé. Si des produits nationaux pouvaient seulement être avantagés fiscalement parce qu'ils sont fabriqués à partir de produits importés, l'obligation de non-discrimination fiscale serait en tout cas respectée incomplètement. S'il s'avère que le produit importé similaire remplit les conditions d'une réduction d'impôts, le produit importé doit obtenir le même avantage fiscal proportionnel que le produit national fabriqué à partir d'un produit importé.

III — Sur la base de ces considérations, nous proposons, pour résumer, de répondre comme suit aux questions posées:

1. L'article 95 du traité CEE doit être interprété en ce sens qu'un avantage fiscal national en matière d'impôts sur l'alcool, qui est subordonné à la

1 — Arrêt du 14 janvier 1981 dans l'affaire 140/79, Chemial Farmaceutici SpA/DAF SpA, Recueil 1981, p. 1.

2 — Arrêt du 14 janvier 1981 dans l'affaire 46/80, SpA Vinal / SpA Orbat, Recueil 1981, p. 77.

condition que l'alcool ait été fabriqué dans une distillerie gérée en commun par plusieurs personnes, en vue de l'utilisation de matières premières agricoles obtenues par elles-mêmes, et qui à partir des matières premières d'un membre ne fabrique pas plus de 300 litres d'esprit-de-vin par an, doit être étendu aux produits provenant d'autres États membres qui répondent tant au critère de similitude qu'aux autres exigences précitées. La preuve doit pouvoir être faite suivant des modalités appropriées, susceptibles d'être respectées en pratique.

2. Si le droit fiscal national, opérant légitimement une différenciation, prévoit des charges fiscales différentes pour plusieurs produits similaires, la charge fiscale à supporter par un produit similaire importé d'un État membre ne dépend pas du point de savoir avec lequel des produits indigènes le produit importé présente le plus de caractéristiques communes. En vertu de l'article 95 du traité CEE, le produit importé doit être classé dans la catégorie fiscale dont il remplit les conditions.