ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)
15 juin 2000 *

Dans l'affaire C-365/98,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), par le Finanzgericht Düsseldorf et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Brinkmann Tabakfabriken GmbH

et

Hauptzollamt Bielefeld,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de la directive 92/80/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taxes frappant les tabacs manufacturés autres que les cigarettes (JO L 316, p. 10),

* Langue de procédure: l'allemand.

LA COUR (sixième chambre),

composée de MM. J. C. Moitinho de Almeida, président de chambre, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, V. Skouris (rapporteur) et M[me] F. Macken juges,

avocat général: M. J. Mischo,
greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

considérant les observations écrites présentées:

— pour Brinkmann Tabakfabriken GmbH, par M[e] A. Böhlke, avocat à Francfort-sur-le-Main,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa, conseiller juridique, et A. Buschmann, fonctionnaire national mis à la disposition du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Brinkmann Tabakfabriken GmbH et de la Commission à l'audience du 11 novembre 1999,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 16 décembre 1999,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 5 octobre 1998, parvenue à la Cour le 12 octobre 1998, le Finanzgericht Düsseldorf a, en vertu de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), posé une question préjudicielle sur l'interprétation de la directive 92/80/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taxes frappant les tabacs manufacturés autres que les cigarettes (JO L 316, p. 10, ci-après la «directive»).

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant Brinkmann Tabakfabriken GmbH (ci après «Brinkmann») au Hauptzollamt Bielefeld (bureau de douane principal de Bielefeld, ci-après le «Hauptzollamt») au sujet du refus de ce dernier de déterminer la taxe sur les tabacs, calculée sur le fondement de l'article 4, paragraphe 1, point 2, du Tabaksteuergesetz (loi relative aux taxes sur les tabacs, *BGBl.* 1992 I, p. 2150), dans sa version en vigueur du 1er janvier 1993 au 31 mai 1998 (ci-après le «TabStG»), sans appliquer le prélèvement minimal prévu par cette disposition, en considération de l'article 3, paragraphe 1, de la directive.

Cadre juridique

La réglementation communautaire

3 La directive, qui a été adoptée sur le fondement de l'article 99 du traité CE (devenu article 93 CE), fixe des accises minimales générales pour les tabacs manufacturés autres que les cigarettes.

4 Aux termes du cinquième considérant de la directive, «la fixation d'une accise minimale globale exprimée en pourcentages ou en montant par kilogramme ou par nombre de pièces convient le mieux pour réaliser le marché intérieur».

5 L'article 1er de la directive dispose:

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

a) cigares et cigarillos;

b) tabacs fine coupe destinés à rouler les cigarettes;

c) autres tabacs à fumer. »

6 Selon l'article 3 de la directive:

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

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

— soit spécifique, par quantité,

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

— les cigares ou cigarillos: à 5 % du prix de vente au détail toutes taxes comprises ou à 7 écus les 1 000 pièces ou à 7 écus par kilogramme,

— les tabacs à fumer fine coupe destinés à rouler les cigarettes: à 30 % des prix de vente au détail toutes taxes comprises ou à 20 écus par kilogramme,

— les autres tabacs à fumer: à 20 % des prix de vente au détail, toutes taxes comprises ou à 15 écus par kilogramme.

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

3. ...»

7 L'article 6, paragraphe 1, de la directive prévoit que «Les États membres mettent en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives pour se conformer à la présente directive au plus tard le 31 décembre 1992».

La réglementation nationale

8 L'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG est rédigé comme suit:

«La taxe s'élève:

...

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

...»

Litige au principal et question préjudicielle

9 Brinkmann, qui exploite une manufacture de tabac, produit entre autres des cigarillos de type «Steckzigarillos» (cigarillos semi-finis). Pour la fabrication de ces derniers, elle a régulièrement remis, en 1996 et 1997, des déclarations fiscales dans lesquelles elle procédait elle-même au calcul de la taxe sur les tabacs.

10 À chaque fois, elle a accompagné ces déclarations fiscales de réclamations demandant que le Hauptzollamt détermine la taxe sur les tabacs, calculée sur le

fondement de l'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG, sans appliquer le prélèvement minimal de 3,1 Pf (0,031 DEM), et ce en considération de l'article 3, paragraphe 1, de la directive.

11 Le Hauptzollamt ayant rejeté ses réclamations, Brinkmann a déposé un recours devant le Finanzgericht.

12 Tant dans le cadre de la procédure précontentieuse que devant le Finanzgericht, Brinkmann a soutenu que l'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG transposait de façon incorrecte la directive, cette dernière ne prévoyant pas de prélèvement minimal en tant qu'élément de taxation supplémentaire. En outre, l'article 3 de la directive étant inconditionnel, quant à son contenu, et également libellé de façon suffisamment précise, il serait d'effet direct. Dès lors, le Hauptzollamt serait dans l'obligation de procéder à la liquidation de la taxe sur les tabacs pour les cigarillos, en application de l'article 3, paragraphe 1, de la directive, sans fixer de taxe minimale.

13 En revanche, le Hauptzollamt a fait valoir que, même s'il est exact que la directive ne prévoit pas de taux national minimal de taxation pour les cigares et les cigarillos, il n'en découle pas nécessairement que le législateur national a transposé la directive de façon incorrecte. S'il est vrai, selon le Hauptzollamt, que le tarif fiscal fixé par l'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG n'est pas complètement conforme à la structure de la directive, il n'aurait aucune incidence notable pour les assujettis aux taxes sur les tabacs (ci-après les «assujettis»). Le contenu de la directive laisserait à chaque État membre une certaine marge de manœuvre pour régler les questions individuelles, et l'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG s'inscrirait dans ce cadre.

14 Le Hauptzollamt a soutenu par ailleurs que, en raison des diverses solutions alternatives de taxation des tabacs manufacturés — autres que les cigarettes — prévues par la directive, celle-ci serait dépourvue d'effet direct.

15 Le Finanzgericht estime d'abord que l'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG ne transpose pas de façon incorrecte la directive. Selon lui, en règle générale, il ne saurait être question de transposition incorrecte que lorsque la législation nationale est, sur le plan du droit matériel, contraire à la directive, ce qui se traduirait, pour les intéressés, par des inconvénients considérables. Or, tel ne serait pas le cas en l'espèce.

16 Par ailleurs, la formule de taxation « 5 % du prix de vente au détail, et au minimum... 3,1 Pf par pièce » pourrait être également exprimée de la façon suivante: « la taxe sur les cigares et les cigarillos dont le prix de vente au détail est inférieur à 62 Pf s'élève à 3,1 Pf par pièce, pour le reste, elle est de 5 % du prix de vente au détail ». Il en résulterait, selon cette lecture de la disposition nationale en cause, que la taxe ad valorem et la taxe spécifique ne font pas l'objet d'une application cumulative mais alternative.

17 En outre, la formulation de l'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG exprimerait simplement la pondération fiscale, puisque, en Allemagne, près de 90 % des cigares et cigarillos sont soumis au taux fiscal spécifique de 3,1 Pf. Il en résulterait que la taxation des cigares et cigarillos est en réalité presque exclusivement une taxation à la pièce.

18 Le Finanzgericht relève ensuite que, en tout état de cause, la République fédérale d'Allemagne a, entre-temps, mis fin au manquement formel à l'égard de la directive en adoptant, le 26 mai 1998, le Zweites Gesetz zur Änderung der Verbrauchsteuergesetzen (deuxième loi modifiant les lois relatives aux accises, *BGBl.* 1998 I, p. 1121). Selon cette loi, à compter du 1er juin 1998, l'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG, dans sa nouvelle version, fixe le tarif fiscal des cigares et cigarillos à 2,6 Pf par pièce et à 1 % du prix de vente au détail.

19 Enfin, le Finanzgericht estime que la directive n'a pas d'effet direct, dans la mesure où son article 3, paragraphe 1, prévoit plusieurs possibilités de taxation des cigares et cigarillos.

20 Considérant cependant qu'un doute subsiste sur la transposition correcte de la directive, le Finanzgericht Düsseldorf a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 4, paragraphe 1, point 2, du Tabaksteuergesetz (loi relative aux taxes sur les tabacs), dans sa version du 21 décembre 1992 (*Bundesgesetzblatt* 1992, partie I, p. 2150), transpose-t-il de façon incorrecte l'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taxes frappant les tabacs manufacturés autres que les cigarettes (*Journal officiel des Communautés européennes* du 31 octobre 1992, L 316, p. 10)?

En cas de réponse affirmative à cette question:

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

Sur la question préjudicielle

21 La question posée doit être comprise comme comportant deux branches dont la première porte sur l'interprétation de l'article 3, paragraphe 1, de la directive et la seconde sur la reconnaissance éventuelle d'un effet direct à cette disposition.

Sur la première branche de la question préjudicielle

22 Par la première branche de sa question, la juridiction de renvoi vise à savoir si l'article 3, paragraphe 1, de la directive s'oppose à la perception sur les cigares ou cigarillos d'une taxe calculée ad valorem sans pouvoir être inférieure à un montant minimal, ainsi qu'il est prévu à l'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG.

23 Il y a lieu de rappeler, à titre liminaire, que l'article 3, paragraphe 1, de la directive prévoit trois formules de taxation, à savoir une formule ad valorem, une formule spécifique, par quantité, et une formule mixte, comprenant un élément ad valorem et un élément spécifique.

24 Une taxe telle que celle prévue à l'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG n'appartenant pas, à l'évidence, aux deux premières catégories, il convient d'examiner si elle peut être considérée comme une accise mixte au sens de la directive.

25 À cet égard, force est de constater que, ainsi qu'il ressort du libellé de l'article 3, paragraphe 1, de la directive, l'accise mixte prévue par cette disposition comporte

l'application cumulative d'un élément ad valorem et d'un élément spécifique, en sorte que la somme de ces deux éléments constitue le montant de l'accise.

26 Or, ainsi que la juridiction de renvoi l'a justement relevé, une taxe, telle que celle prévue à l'article 4, paragraphe 1, point 2, du TabStG, qui est calculée ad valorem sans pouvoir être inférieure à un montant minimal, aboutit à appliquer un droit spécifique pour les produits ne dépassant pas un certain prix et un droit ad valorem pour les produits dépassant ce prix. Dans cette formule, les deux formes de taxation sont appliquées non pas cumulativement, mais alternativement en fonction d'un seuil de prix.

27 En conséquence, une technique telle que celle choisie par le législateur allemand se distingue clairement de l'accise mixte prévue à l'article 3, paragraphe 1, de la directive et constitue, dès lors, une formule de taxation non prévue par celui-ci.

28 Il convient d'ajouter que la circonstance que la formule de taxation choisie par le législateur allemand n'entraîne pas d'inconvénients considérables pour les assujettis, comme le souligne la juridiction nationale, n'a aucune incidence sur l'interprétation de l'article 3, paragraphe 1, de la directive figurant aux points 25 à 27 du présent arrêt.

29 Dans ces conditions, il convient de répondre à la première branche de la question préjudicielle que l'article 3, paragraphe 1, de la directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la perception sur les cigares ou cigarillos d'une taxe calculée ad valorem sans pouvoir être inférieure à un montant minimal.

Sur la seconde branche de la question préjudicielle

30 Par la seconde branche de sa question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 3, paragraphe 1, de la directive confère à l'assujetti le droit de l'invoquer devant une juridiction nationale en vue d'écarter l'application à son égard du seul élément de la formule en vertu de laquelle il a été taxé, qu'il estime contraire à la directive, tel que le droit minimal spécifique appliqué en Allemagne aux cigares et aux cigarillos, et, partant, d'être taxé de manière conforme à la directive.

31 À cet égard, il y a lieu de constater, en premier lieu, que l'article 3, paragraphe 1, de la directive accorde aux États membres une certaine marge d'appréciation en leur laissant le choix entre trois différentes formules de taxation.

32 Il convient de relever, en second lieu, que, selon la jurisprudence de la Cour, il serait incompatible avec l'effet contraignant que l'article 189 du traité CE (devenu article 249 CE) reconnaît à la directive d'exclure en principe que l'obligation qu'elle impose puisse être invoquée par des personnes concernées. Particulièrement dans les cas dans lesquels les autorités communautaires auraient, par voie de directive, obligé les États membres à adopter un comportement déterminé, l'effet utile d'un tel acte se trouverait affaibli si les justiciables étaient empêchés de s'en prévaloir en justice et les juridictions nationales empêchées de le prendre en considération en tant qu'élément du droit communautaire pour vérifier si, dans l'exercice de la faculté qui lui est réservée quant à la forme et aux moyens pour la mise en œuvre de la directive, le législateur national est resté dans les limites de la marge d'appréciation tracée par la directive (voir arrêts du 1er février 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Rec. p. 113, points 22 à 24; du 24 octobre 1996, Kraaijeveld e.a., C-72/95, Rec. p. I-5403, point 56, et du 16 septembre 1999, WWF e.a., C-435/97, Rec. p. I-5613, point 69).

33 En l'occurrence, le législateur allemand ayant opté, ainsi qu'il a été constaté au point 27 du présent arrêt, pour une formule de taxation non prévue par l'article 3, paragraphe 1, de la directive, un assujetti peut invoquer cette

disposition en vue d'écarter l'application à son égard de cette formule de taxation qui se situe au-delà de la marge d'appréciation laissée au législateur national.

34 À cet égard, Brinkmann et la Commission estiment que la question de l'effet direct se pose uniquement au regard du prélèvement minimal appliqué en Allemagne et que, à ce sujet, l'article 3, paragraphe 1, de la directive est inconditionnel et suffisamment précis puisqu'il ne connaît pas de prélèvement minimal dans le cadre de la formule de taxation ad valorem. Elles considèrent, dès lors, que cette disposition confère aux assujettis le droit de l'invoquer en vue d'écarter l'application à leur égard du seul prélèvement minimal.

35 Cette thèse, en ce qu'elle commande d'isoler dans la formule de taxation choisie par le législateur allemand l'élément tenant à l'application d'un droit spécifique, ne saurait être accueillie.

36 En effet, d'une part, il ressort du point 27 du présent arrêt que ce n'est pas le droit minimal spécifique pris séparément mais l'ensemble de la formule de taxation choisie par le législateur allemand qui se situe au-delà de la marge d'appréciation laissée par l'article 3, paragraphe 1, de la directive.

37 D'autre part, considérer que l'assujetti peut invoquer l'article 3, paragraphe 1, de la directive en vue d'écarter uniquement l'application du droit minimal spécifique présupposerait, dans le cas d'espèce, que l'article 3, paragraphe 1, de la directive engendre, dans le chef de l'assujetti, le droit d'être taxé selon la formule ad valorem.

38 Or, la formule ad valorem ne correspond qu'à l'une des options prévues par la directive, et cette dernière ne saurait donc être interprétée en ce sens qu'elle impose au juge national de se substituer au législateur national auquel il appartient seul de choisir la formule de taxation qu'il considère appropriée, dans le cadre défini à l'article 3, paragraphe 1, de la directive.

39 Il s'ensuit que cette disposition ne confère pas aux assujettis, dans un cas comme celui en cause au principal, le droit de l'invoquer devant une juridiction nationale en vue d'écarter l'application à leur égard du seul droit minimal spécifique et d'être donc frappés uniquement d'une taxe ad valorem.

40 Toutefois, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, l'obligation des États membres, découlant d'une directive, d'atteindre le résultat prévu par celle-ci ainsi que leur devoir, en vertu de l'article 5 du traité CE (devenu article 10 CE), de prendre toutes mesures générales ou particulières propres à assurer l'exécution de cette obligation s'imposent à toutes les autorités des États membres, y compris, dans le cadre de leurs compétences, les autorités juridictionnelles (arrêts du 10 avril 1984, Von Colson et Kamann, 14/83, Rec. p. 1891, point 26; du 13 novembre 1990, Marleasing, C-106/89, Rec. p. I-4135, point 8, et du 14 juillet 1994, Faccini Dori, C-91/92, Rec. p. I-3325, point 26). En appliquant le droit national, qu'il s'agisse de dispositions antérieures ou postérieures à la directive, la juridiction nationale appelée à l'interpréter est tenue de le faire dans toute la mesure du possible à la lumière du texte et de la finalité de la directive pour atteindre le résultat visé par celle-ci et se conformer ainsi à l'article 189, troisième alinéa, du traité (arrêts Marleasing, précité, point 8; du 16 décembre 1993, Wagner Miret, C-334/92, Rec. p. I-6911, point 20, et Faccini Dori, précité, point 26).

41 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la seconde branche de la question préjudicielle que l'article 3, paragraphe 1, de la directive ne confère pas à l'assujetti à une taxe sur les cigares ou cigarillos calculée ad valorem sans pouvoir être inférieure à un montant minimal le droit de l'invoquer devant une juridiction nationale en vue d'écarter l'application à son égard du seul élément de la formule de taxation relatif au prélèvement du droit minimal spécifique et, partant, d'être frappé uniquement d'une taxe ad valorem.

Toutefois, la juridiction nationale, lorsqu'elle applique des dispositions de droit national antérieures comme postérieures à une directive, est tenue de les interpréter dans toute la mesure du possible à la lumière du texte et de la finalité de la directive.

Sur les dépens

42 Les frais exposés par la Commission, qui a soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Finanzgericht Düsseldorf, par ordonnance du 5 octobre 1998, dit pour droit:

1) **L'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taxes frappant les tabacs manufacturés autres que les cigarettes, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la perception sur les cigares ou cigarillos d'une taxe calculée ad valorem sans pouvoir être inférieure à un montant minimal.**

2) **L'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/80 ne confère pas à l'assujetti à une taxe sur les cigares ou cigarillos calculée ad valorem sans pouvoir être inférieure à un montant minimal le droit de l'invoquer devant une juridiction nationale en vue d'écarter l'application à son égard du seul élément de la formule de taxation relatif au prélèvement du droit minimal spécifique et, partant, d'être frappé uniquement d'une taxe ad valorem.**

Toutefois, la juridiction nationale, lorsqu'elle applique des dispositions de droit national antérieures comme postérieures à une directive, est tenue de les interpréter dans toute la mesure du possible à la lumière du texte et de la finalité de la directive.

Moitinho de Almeida Gulmann Puissochet

Skouris Macken

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 15 juin 2000.

Le greffier

R. Grass

Le président de la sixième chambre

J. C. Moitinho de Almeida