CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. GIUSEPPE TESAURO

présentées le 20 mars 1997 *

1. Les présentes affaires préjudicielles appellent à nouveau l'attention de la Cour sur le problème de la légalité de « l'octroi de mer », taxe frappant toutes les marchandises introduites dans les départements français d'outre-mer, à savoir la Martinique, la Guadeloupe, la Réunion et la Guyane (ci-après les « DOM »).

La Cour s'est déjà penchée sur cette question dans les arrêts Legros e. a. [1], Lancry e. a. [2] et Cadi Surgelés e. a. [3]. Nous rappelons que, dans le premier, elle a qualifié l'octroi de mer alors en vigueur de taxe d'effet équivalant à un droit de douane. Dans l'arrêt Lancry e. a., elle a, avant tout, déclaré invalide l'article 4 de la décision 89/688/CEE du Conseil, du 22 décembre 1989 [4] (ci-après la « décision »), qui autorisait le maintien provisoire du régime de l'octroi de mer en vigueur lors de l'adoption de cette décision. En outre, la Cour a jugé que la taxe en question devait être qualifiée de taxe d'effet équivalant à un droit de douane même si elle était perçue, à l'introduction dans les DOM, sur des marchandises *originaires* et en provenance d'une autre région de la République française, donc même dans une situation purement interne.

Enfin, dans l'arrêt Cadi Surgelés e. a., la Cour a déclaré incompatible avec le traité l'application de l'octroi de mer aux importations dans les DOM de marchandises en provenance de pays tiers non liés à la Communauté par un accord commercial.

Les juges français de la Réunion (affaire C-212/96) et de Paris (affaires jointes C-37/96 et C-38/96) reposent le problème de l'octroi de mer sous la forme introduite par la loi n° 92-676 du 16 juillet 1992 (ci-après la « loi »), qui met elle-même en œuvre la décision 89/688 précitée. Par cette décision, il a été imposé à la République française de transformer l'octroi de mer en une imposition indistinctement applicable à tous les produits, sous réserve de la possibilité d'exonérations en faveur des productions locales pendant une certaine période.

Le cadre normatif, les faits et les questions préjudicielles

2. Il convient de rappeler, avant tout, que les DOM forment partie intégrante de la République française et du territoire douanier de la Communauté. L'application du traité à ces départements est régie par les règles spéci-

* Langue originale: l'italien.

1 — Arrêt du 16 juillet 1992 (C-163/90, Rec. p. I-4625).

2 — Arrêt du 9 août 1994 (C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 et C-411/93, Rec. p. I-3957).

3 — Arrêt du 7 novembre 1996 (C-126/94, Rec. p. I-5647).

4 — Décision relative au régime de l'octroi de mer dans les départements français d'outre-mer (JO L 399, p. 46).

fiques de l'article 227, paragraphe 2, aux termes duquel:

« En ce qui concerne les départements français d'outre-mer, les dispositions particulières et générales du présent traité relatives:

— à la libre circulation des marchandises,

— à l'agriculture, à l'exception de l'article 40, paragraphe 4,

— à la libération des services,

— aux règles de concurrence,

— aux mesures de sauvegarde prévues aux articles 109 H, 109 I et 226,

— aux institutions,

sont applicables dès l'entrée en vigueur du présent traité.

Les conditions d'application des autres dispositions du présent traité seront déterminées au plus tard deux ans après son entrée en vigueur, par des décisions du Conseil statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission.

Les institutions de la Communauté veilleront, dans le cadre des procédures prévues par le présent traité et notamment de l'article 226, à permettre le développement économique et social de ces régions. »

3. Comme l'a confirmé la Cour dans l'arrêt Hansen [5], l'article 227, paragraphe 2, établit donc une distinction entre les dispositions indiquées au premier alinéa, lesquelles comprennent notamment celles relatives à la libre circulation des marchandises et à la concurrence, qui sont immédiatement applicables dès l'entrée en vigueur du traité, et les « autres », dont l'application aux DOM devait avoir lieu progressivement. La même disposition laisse au Conseil la faculté d'édicter, en ce qui concerne ces dernières, des règles adaptées aux exigences spécifiques de ces parties du territoire français.

4. Faisant usage de la faculté qui lui a ainsi été reconnue, le Conseil a adopté une série de mesures de soutien au développement des

5 — Arrêt du 10 octobre 1978 (148/77, Rec. p. 1787).

DOM [6]. Dans la décision 89/688 déjà mentionnée, en particulier, le Conseil, tenant compte du rôle joué par l'octroi de mer pour le soutien du développement économique et social des DOM, mais considérant également qu'il était nécessaire d'en réformer le régime en vigueur afin d'intégrer pleinement les départements d'outre-mer dans le processus d'achèvement du marché intérieur, a imposé aux autorités françaises, à l'article 1er, l'obligation de modifier le régime de l'octroi de mer pour le rendre indistinctement applicable aux marchandises introduites et produites dans les DOM au plus tard le 31 décembre 1992.

A l'article 2, paragraphe 2, la décision dispose que les autorités compétentes de chaque département d'outre-mer fixent le taux d'imposition de base, qui peut être modulé selon les catégories de produits. Toutefois, cette différenciation ne doit pas être de nature à « maintenir ou à introduire des discriminations à l'encontre des produits en provenance de la Communauté ».

Le paragraphe 3 du même article 2 dispose ensuite:

« Compte tenu des contraintes particulières des départements d'outre-mer et aux fins de la réalisation de l'objectif visé à l'article 227 paragraphe 2 du traité, des exonérations de la taxe, partielles ou totales selon les besoins économiques, peuvent être autorisées en faveur des productions locales pour une période ne dépassant pas dix ans à partir de l'introduction du système de taxe en question, dans les conditions prévues à l'article 3. Ces exonérations doivent contribuer à la promotion ou au maintien d'une activité économique dans les départements d'outre-mer et s'insérer dans la stratégie de développement économique et social de chaque département d'outre-mer, compte tenu de son cadre communautaire d'appui, sans être pour autant de nature à altérer les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun.

Les régimes d'exonération retenus par les autorités compétentes de chaque département d'outre-mer sont notifiés à la Commission, qui en informe les États membres et prend position dans un délai de deux mois sur la base des critères indiqués ci-dessus. Si la Commission ne s'est pas prononcée dans ce délai, le régime est réputé approuvé » [7].

5. La République française a expressément mis en œuvre la décision par la loi n° 92-676, déjà citée. L'article 1er de cette loi prévoit que, dans les régions de Guadeloupe, de Guyane, de Martinique et de la Réunion, sont soumises à une taxe dénommée « octroi

6 — Voir, en particulier, la décision 89/687/CEE du Conseil, du 22 décembre 1989, instituant un programme d'options spécifiques à l'éloignement et à l'insularité des départements français d'outre-mer (Poséidom) (JO L 399, p. 39).

7 — Comme nous l'avons précédemment rappelé, l'article 4 a été déclaré invalide par la Cour dans l'arrêt Lancry e. a. (précité à la note 2) en tant qu'il autorisait la République française à maintenir le régime alors en vigueur de l'octroi de mer jusqu'au 31 décembre 1992.

de mer » l'introduction de marchandises, les livraisons à titre onéreux par des personnes qui y accomplissent des activités de production, agricoles et extractives, les livraisons à titre onéreux par des personnes qui achètent en vue de l'exportation ou de la revente à des tiers assujettis à l'octroi de mer.

Les conseils régionaux sont autorisés à exonérer de la taxe les introductions et livraisons à titre onéreux de produits et de matières premières destinés à certaines activités déterminées.

6. C'est sur l'interprétation du droit communautaire au regard de la décision et de la loi nationale qui l'a mise en œuvre que portent les présentes affaires. Plus précisément, l'affaire C-212/96 pose la question de la validité de la décision, tandis que les affaires jointes C-37/96 et C-38/96 soulèvent le problème de la compatibilité avec le droit communautaire de la législation nationale d'application de la décision.

Pour des raisons évidentes de méthodologie, nous pensons devoir aborder la problématique dans son ensemble en examinant, dans l'ordre, la question relative à la décision (I) et celle relative à la législation nationale (II).

I — La validité de la décision 89/688 (affaire C-212/96)

7. Dans la procédure pendante devant le tribunal administratif de Saint-Denis (île de la Réunion), le requérant a demandé l'annulation de la délibération du 11 décembre 1992, par laquelle le conseil régional de la Réunion a arrêté les taux d'octroi de mer applicables dans ce département et exonéré de cette taxe les marchandises produites dans l'île. Selon le requérant, la délibération attaquée ne respecte ni l'esprit, ni la lettre de la décision, à supposer que cette dernière soit compatible avec le traité.

Estimant que la solution du litige impliquait nécessairement d'apprécier la conformité de la décision au traité, le tribunal administratif de Saint-Denis de la Réunion a posé à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« 1) La décision 89/688/CEE du Conseil qui autorise le maintien de l'octroi de mer appliqué aux produits importés, aussi bien qu'aux marchandises produites par des entreprises situées dans un département d'outre-mer est-elle conforme au traité et plus précisément à ses articles 9, 12 et 13, en ce qu'elle admet la possibilité d'exonération au bénéfice des entreprises locales, sous la seule réserve que celles-ci contribuent au développement ou au maintien d'une activité économique?

2) Au cas où il serait répondu positivement à la première question: la décision 89/688 peut-elle être regardée, au regard des dispositions de l'article 95, alinéa 2, du traité de Rome, comme permettant une différenciation fiscale poursuivant des objectifs économiques compatibles avec les exigences du traité et du droit dérivé et justifiée par les conditions économiques propres aux départements d'outre-mer? »

8. A notre avis, pour répondre aux questions du juge de la Réunion, la Cour doit avant tout vérifier si, en autorisant les exonérations d'octroi de mer au bénéfice des entreprises locales, la décision a permis le maintien d'une taxe d'effet équivalant à un droit de douane ou une discrimination fiscale à apprécier au regard de l'article 95. Dans cette seconde hypothèse, il s'agira de vérifier si pareille autorisation est compatible avec le traité et, notamment, son article 227, paragraphe 2.

9. Le gouvernement français et la Commission relèvent que l'article 1er de la décision affirme le principe de l'assujettissement à l'octroi de mer de tous les produits, locaux et importés, et que l'article 2, paragraphe 2, prévoit que le montant de l'imposition, conformément à l'article 95 du traité, ne doit pas être fixé de manière à créer des discriminations à l'encontre des produits importés. Selon le gouvernement français et la Commission, la faculté, accordée aux autorités locales par l'article 2, paragraphe 3, de la décision, d'octroyer des exonérations totales ou partielles au profit de la production locale ne modifie pas la nature d'imposition intérieure de la taxe. Ils estiment, en effet, qu'il s'agit d'exonérations transitoires et soumises à des conditions propres à empêcher que le régime des échanges ne soit altéré dans une mesure contraire à l'intérêt commun. D'autre part, tout en introduisant une différence de traitement entre produits locaux et produits importés, l'autorisation de telles exonérations leur paraît, malgré tout, pouvoir être considérée comme compatible avec le traité: ils affirment qu'il résulte, en effet, de ce qui a été déclaré dans l'arrêt Hansen [8], qu'il est permis d'apporter des dérogations à l'article 95, dès lors que cette disposition ne fait pas partie de celles, visées à l'article 227, paragraphe 2, premier alinéa, immédiatement applicables aux DOM dès l'entrée en vigueur du traité.

10. Pour sa part, le Conseil fait, avant tout, valoir que la décision oblige la République française à modifier de manière radicale le régime de l'octroi de mer, en le transformant en une imposition intérieure frappant indistinctement tous les produits. Un tel régime relèverait de l'article 95 du traité, disposition dont le Conseil a le droit, conformément à l'article 227, paragraphe 2, de fixer les conditions d'application aux DOM. S'agissant ensuite de l'article 2, paragraphe 3, le Conseil invoque, à l'instar de la Commission et du gouvernement français, le caractère non systématique des exonérations autorisées par cette disposition et en conclut que ces exonérations ne sont pas susceptibles de dénaturer le régime fiscal introduit par la loi. Enfin, il souligne que la question de la validité de la décision ne doit pas être confondue avec celle de l'illégalité éventuelle des mesures nationales d'application et que, si elle était

8 — Arrêt précité à la note 5.

constatée, une telle illégalité n'aurait aucune influence sur la validité de la décision elle-même.

11. Nous commencerons par rappeler que, selon la jurisprudence constante de la Cour [9], une même imposition ne peut pas simultanément appartenir à la catégories des taxes d'effet équivalant à un droit de douane, au sens des articles 9 et 12, et à celle des impositions intérieures au sens de l'article 95. En effet, les articles 9 et 12 interdisent, entre les États membres, la perception de droits de douane à l'importation ou à l'exportation et de taxes d'effet équivalent, tandis que l'article 95 se borne à interdire les impositions intérieures à caractère discriminatoire à l'encontre des produits des autres États membres, et ne les interdit que dans cette limite. Plus précisément, la caractéristique essentielle d'une taxe d'effet équivalant à un droit de douane, qui la distingue d'une imposition intérieure, tient au fait que la première frappe exclusivement le produit importé en tant que tel, tandis que la seconde frappe à la fois les produits importés et nationaux, selon des critères objectifs appliqués indépendamment de l'origine des produits [10].

12. Nous rappelons ensuite que, dans l'arrêt Legros e. a. [11], la Cour a exclu la possibilité de faire entrer l'« ancien » régime de l'octroi de mer dans la notion d'imposition intérieure au sens de l'article 95. En effet, alors que tous les produits introduits dans l'île de la Réunion étaient soumis à l'imposition, les produits locaux en étaient systématiquement exonérés, et cela non pas sur la base de critères objectifs qui auraient également pu s'appliquer à des produits importés, mais précisément en raison de leur origine locale.

13. Or, nous pensons que la décision a permis de réintroduire, en dépit de ce qui a été décidé par l'arrêt Legros e. a., une mesure contraire au traité [12]. En effet, alors que son article 1er impose aux autorités françaises de modifier le régime de l'octroi de mer pour le transformer en une imposition intérieure non discriminatoire, son article 2, paragraphe 3 — qui fait l'objet de la question préjudicielle — permet d'accorder des exonérations partielles ou totales en faveur des seules productions locales, donc en raison non pas de l'application d'un critère objectif, mais de l'origine des produits. Le résultat est ainsi d'autoriser le maintien d'un régime fiscal discriminatoire, dès lors que les exonérations sont réservées aux produits locaux et refusées aux produits importés, qui sont seuls, en fait et en droit, frappés par la taxe.

Étant donné le caractère discriminatoire que le système permis par la décision présente donc, déjà à première vue, à l'encontre des produits importés, il convient de déterminer si ce système se traduit par une imposition intérieure prohibée par l'article 95 ou par une taxe d'effet équivalant à un droit de douane.

9 — Arrêt du 7 mai 1987, Co-Frutta (193/85, Rec. p. 2085, points 8 à 11).

10 — Arrêts Co-Frutta, précité, point 9, et du 7 décembre 1995, Ayuntamiento de Ceuta (C-45/94, Rec. p. I-4385, point 28).

11 — Arrêt précité à la note 1, point 12.

12 — Voir nos conclusions sous l'arrêt Lancry e. a., précité à la note 2, point 14.

14. Nous pensons que trois solutions peuvent être envisagées pour résoudre le problème qui vient d'être évoqué.

15. La première solution consiste à considérer que les avantages permis par la disposition litigieuse en faveur des produits locaux n'altèrent pas la nature d'imposition intérieure au sens de l'article 95 du « nouvel » octroi de mer, et cela parce qu'il s'agit d'avantages liés à une réglementation qui prévoit, et impose même, un régime fiscal général et abstrait, indistinctement applicable à toutes les marchandises.

C'est là une hypothèse qui, dans l'interprétation des normes pertinentes, privilégie l'aspect formel du régime d'imposition litigieux, par rapport à ses effets substantiels. Dans cette perspective, ledit régime relèverait de l'article 95 et serait prohibé dans la mesure où il serait discriminatoire à l'égard du produit importé. A l'appui d'une telle solution, on pourrait même invoquer un passage de la jurisprudence de la Cour dans lequel, sans toutefois se pencher sur le fond de la question, celle-ci affirme, à titre général, qu'un système d'imposition aménagé de manière à réserver à la seule production nationale des exonérations ou des réductions du taux fiscal constitue une discrimination prohibée par l'article 95 du traité [13].

16. La deuxième solution consiste à considérer que le système d'exonérations qui nous occupe est propre, par son contenu et ses effets, à constituer, en substance, une taxe d'effet équivalant à un droit de douane. En effet, l'octroi des exonérations fait échapper les produits locaux au paiement de la taxe, laquelle frappe au contraire, et intégralement, les produits importés en raison de leur importation dans le territoire des DOM; les exonérations aboutissent en pratique à ce que seuls les produits non locaux soient assujettis à la taxe et donc, concrètement, à ce que ces produits supportent une charge pécuniaire qui a la nature et les effets d'un droit à l'importation.

Ce résultat est manifeste dans le cas des exonérations totales qui, dans la mesure où elles font entièrement échapper la production locale à la taxe, ne peuvent en aucun cas réussir à cacher leur nature substantielle de taxe d'effet équivalant à un droit de douane, comme l'avait déjà observé la Cour dans l'arrêt Legros e. a. [14] et comme elle l'a réaffirmé dans l'arrêt Ayuntamiento de Ceuta [15].

17. On devrait, du reste, en venir à une conclusion analogue pour les exonérations partielles: celles-ci sont, en réalité, elles aussi autorisées sur la base du même critère que les exonérations totales, c'est-à-dire en tenant exclusivement compte de l'origine des produits. Par conséquent, même dans cette hypothèse, tout comme dans celle précé-

13 — Arrêt du 27 mai 1981, Essevi et Salengo (142/80 et 143/80, Rec. p. 1413, points 21 à 23).

14 — Arrêt précité à la note 1, point 12.

15 — Arrêt précité à la note 10, point 40.

demment examinée, le bénéfice accordé aux marchandises locales constitue une forme d'avantage fiscal dont la condition préalable est précisément l'origine des produits. L'unique différence par rapport aux exonérations totales réside dans le montant de l'exonération, qui ne couvre qu'une partie de la taxe. En substance, cela aboutit néanmoins à permettre d'assujettir les produits importés à une (partie d'une) imposition additionnelle, qui ne frappe pas les produits locaux et, partant, à autoriser à appréhender les premiers en raison de l'importation, qui est ainsi rendue plus onéreuse.

En définitive, qu'elle soit totale ou partielle, l'exonération prive l'imposition du caractère général voulu par l'article 95, dans la mesure où, dès le départ, seul le produit importé est assujetti, en totalité ou en partie, à l'imposition.

18. Nous ne cachons pas notre préférence pour la seconde solution envisagée, parce qu'elle est plus proche de la substance et des effets du régime de redevances qui nous occupe et qu'elle est donc plus conforme à la nécessité d'avoir, au-delà de la donnée formelle, une vision réaliste des phénomènes de la vie économique afin de garantir une meilleure adéquation du droit au fait et, par là, la poursuite la plus efficace des objectifs du traité. En l'espèce, c'est seulement selon une approche strictement formelle que le régime d'imposition en cause entrerait dans le champ d'application de l'article 95, alors que, matériellement, il relève du cadre des articles 9 et 12 [16].

A cet égard, il n'est d'ailleurs pas inutile de rappeler la jurisprudence de la Cour selon laquelle la qualification d'une imposition au regard du droit communautaire incombe à la Cour en fonction des caractéristiques objectives de l'imposition, indépendamment de la qualification qui lui est donnée en droit national [17].

19. Nous ajoutons que le bien-fondé de la seconde solution envisagée ne serait pas infirmé par les développements que les parties ont consacrés au caractère non systématique des exonérations autorisées par l'article 2, paragraphe 3, de la décision, afin de nier que cette disposition permette à l'État membre d'introduire une taxe d'effet équivalent.

Avant tout, ce que les parties entendent par caractère « non systématique » n'est pas clair, aucune n'ayant fourni une quelconque précision à cet égard. En outre, on ne saurait négliger le fait que la disposition en cause se

16 — C'est dans le même sens que s'était exprimé l'avocat général M. Trabucchi dans l'affaire IGAV (arrêt du 18 juin 1975, 94/74, Rec. p. 699; conclusions p. 716 et plus particulièrement p. 720). Même si elles portaient sur une situation, différente de celle de l'espèce, qui concernait une taxe parafiscale destinée à financer les activités d'un organisme public, les conclusions présentées dans cette affaire nous paraissent énoncer un principe de portée générale.

17 — Voir, en dernier lieu, arrêt du 13 février 1996, Bautiaa et Société française maritime (C-197/94 et C-252/94, Rec. p. I-505, point 39).

limite à autoriser des « exonérations partielles ou totales » pour une période ne dépassant pas dix ans, sans aucune mention relative aux modalités ou à la fréquence d'application de ces exonérations et, surtout, sans la moindre restriction concernant l'octroi des avantages litigieux par les autorités locales. De ce point de vue, contrairement aux affirmations des parties, il semble difficile de conclure, à partir du contenu de la décision, que les autorités nationales compétentes ne disposent pas du pouvoir d'exonérer systématiquement la production locale. Par conséquent, outre qu'elle est générique, l'interprétation suggérée par le gouvernement français et les institutions intervenues ne trouve aucune confirmation dans le texte de la disposition litigieuse.

20. Si l'on veut tenir compte d'une exigence de cohérence systématique de la jurisprudence de la Cour, qui invite à adopter des solutions aussi homogènes que possible sur des problèmes voisins, il nous paraît, par ailleurs, possible d'envisager aussi une troisième solution. Il s'agirait d'appliquer aussi au cas qui nous occupe les critères qui ont été élaborés par la jurisprudence de la Cour, notamment dans le domaine des taxes parafiscales.

Nous rappelons que, s'agissant de qualifier des charges de cette sorte au regard du traité, la Cour a jugé nécessaire de tenir compte de la destination de la taxe considérée, et ce dans le but de faire entrer dans la notion de taxes d'effet équivalant à un droit de douane des impositions présentées par les États membres comme relevant d'un système d'impositions intérieures qui appréhendait, dans les mêmes termes, les produits nationaux et les produits importés et qui aurait donc dû s'apprécier, en principe, au regard de l'article 95 [18].

21. Considérant l'impossibilité, déjà évoquée, d'une application cumulative des dispositions relatives aux impositions intérieures discriminatoires et de celles concernant les taxes d'effet équivalent, la Cour a tracé la délimitation entre les deux cas en retenant comme critère de distinction le caractère intégral ou partiel de la compensation de la charge supportée par la production nationale, lors de la mise sur le marché, par les avantages résultant de la destination du produit de l'imposition. Ainsi, en cas de compensation *totale*, elle considère que l'imposition grève les *seules importations* et constitue donc une taxe d'effet équivalant à un droit de douane au sens des articles 9 et 12 du traité; si la compensation est *partielle*,

18 — Dans l'arrêt du 19 juin 1973, Capolongo (77/72, Rec. p. 611, points 13 et 14), la Cour avait déjà affirmé à ce sujet qu'« une contribution relevant d'un régime général de redevances intérieures appréhendant systématiquement les produits nationaux et les produits importés selon les mêmes critères peut néanmoins constituer une taxe d'effet équivalant à un droit de douane à l'importation, lorsque cette contribution est *exclusivement* destinée à alimenter des activités qui profitent spécifiquement au produit national appréhendé ». (C'est nous qui soulignons.) Cette orientation jurisprudentielle a ultérieurement été confirmée par une série d'arrêts, parmi lesquels nous nous contenterons de rappeler les arrêts du 22 mars 1977, Steinike et Weinlig (78/76, Rec. p. 595); du 25 mai 1977, Cucchi (77/76, Rec. p. 987); du 25 mai 1977, Interzucheri (105/76, Rec. p. 1029), et du 28 janvier 1981, Kortmann (32/80, Rec. p. 251). La même orientation a été réitérée en ce qui concerne spécifiquement l'application de l'article 95. Dans l'arrêt du 21 mai 1980, Commission/Italie (73/79, Rec. p. 1533, point 15), la Cour a, en effet, précisé que: « Dans l'interprétation de la notion d'"impositions intérieures' au sens de l'article 95, il peut y avoir lieu de tenir compte de la destination du produit de l'imposition. En effet, lorsque le produit d'une telle imposition est destiné à alimenter des activités qui profitent spécialement aux produits nationaux imposés, il peut en résulter que la contribution prélevée selon les mêmes critères constitue néanmoins une taxation discriminatoire, dans la mesure où la charge fiscale grevant les produits nationaux est neutralisée par des avantages qu'elle sert à financer, tandis que celle grevant les produits importés représente une charge nette. »

la Cour considère que le produit national bénéficie, en tout état de cause, d'une réduction de la charge fiscale et que l'on se trouve donc en présence d'une discrimination à l'encontre du produit importé, contraire à l'article 95 [19].

22. L'application de ce critère au cas qui nous occupe devrait conduire à conclure que le système relève de l'interdiction visée aux articles 9 et 12, s'il s'agit d'une *exonération totale*; en revanche, en cas d'*exonération partielle*, le système relèverait de l'article 95 et serait prohibé pour autant qu'il serait discriminatoire, c'est-à-dire pour la partie dans laquelle il imposerait aux produits importés une charge supérieure à celle supportée par les produits locaux.

23. La dernière solution envisagée, bien qu'elle ne réponde pas complètement, selon nous, à la nécessité, déjà mise en lumière, de s'assurer de la nature réelle d'un régime d'imposition pour le qualifier au regard du traité, présenterait tout au moins le mérite d'une certaine syntonie avec la jurisprudence en matière de destination du produit de la taxe.

24. Cela dit, il demeure, à notre avis, que la disposition litigieuse, qu'elle soit contraire à l'article 95 ou bien aux articles 9 et 12, ne saurait en aucun cas échapper à la déclaration d'invalidité.

25. Il est manifeste que c'est nécessairement le résultat auquel on parviendrait si l'on qualifiait l'imposition en question, qui frappe les seuls produits importés et qui fait l'objet d'une exonération pour les produits locaux, de taxe d'effet équivalant à un droit de douane. Comme l'a réaffirmé la Cour dans l'arrêt Lancry e. a. [20], l'article 227, paragraphe 2, exclut, en effet, la possibilité de déroger à l'application dans les DOM des dispositions mentionnées à son premier alinéa, parmi lesquelles figurent celles relatives à la libre circulation des marchandises. Dès lors, par sa décision, le Conseil ne pouvait pas autoriser légitimement la République française à instaurer un système d'exonérations fiscales réservées à la production locale, qui transforme l'imposition en cause en une taxe d'effet équivalant à un droit de douane, laquelle est assurément prohibée, en tant que telle, par les dispositions du traité relatives à la libre circulation des marchandises.

26. Par ailleurs, même dans l'hypothèse où la Cour ne jugerait pas que l'autorisation des exonérations altère le système, dans son ensemble ou du moins pour les exonérations partielles — de sorte qu'il subsisterait, de fait, un système fiscal discriminatoire au sens de l'article 95 —, la conclusion ne devrait pas

19 — Voir, sur ce point, les arrêts du 27 octobre 1993, Scharbatke (C-72/92, Rec. p. I-5509, points 10 à 16); du 2 août 1993, Celbi (C-266/91, Rec. p. I-4337, points 13 à 19); du 16 décembre 1992, Lornoy e. a. (C-17/91, Rec. p. I-6523, points 17 à 22); du 16 décembre 1992, Claeys (C-114/91, Rec. p. I-6559, points 14 à 19); du 16 décembre 1992, Demoor e. a. (C-144/91 et C-145/91, Rec. p. I-6613, points 18 à 21); du 11 juin 1992, Sanders Adour et Guyomarc'h Orthez (C-149/91 et C-150/91, Rec. p. I-3899, points 20 à 22) et du 11 mars 1992, Compagnie commerciale de l'Ouest e. a. (C-78/90 à C-83/90, Rec. p. I-1847, points 26 à 28).

20 — Arrêt précité, note 2, points 37 et 38.

varier, à notre avis, en ce qui concerne l'invalidité de la disposition litigieuse.

Sur ce point, le gouvernement français et la Commission ont soutenu que la décision pouvait parfaitement permettre des dérogations à l'article 95 et, partant, autoriser des mesures fiscales discriminatoires, puisque l'article 95 ne fait pas partie des dispositions, énumérées au premier alinéa de l'article 227, paragraphe 2, qui ne sont pas susceptibles de dérogations de la part du Conseil. Ils ont ajouté que la Cour avait elle-même confirmé cela dans l'arrêt Hansen.

27. Cet argument ne nous semble pas pouvoir être accueilli. Il est certes exact que, du point de vue de la place formelle dans le traité, l'article 95 fait partie des dispositions appelées « fiscales », qui ne sont pas expressément comprises parmi celles qui ne sont pas susceptibles de dérogations, visées à l'article 227, paragraphe 2. Toutefois, la distinction entre le champ d'application propre et spécifique de l'article 95 (interdiction des impositions intérieures discriminatoires) et celui des articles 9 et 12 (interdiction des taxes d'effet équivalant à des droits de douane) n'exclut nullement la complémentarité de la fonction assurée par la première de ces dispositions par rapport aux normes qui régissent la libre circulation des marchandises à l'intérieur du marché commun et qui font donc partie des dispositions auxquelles il n'est pas permis de déroger. L'interdiction édictée à l'article 95 ne joue, en fait, qu'un rôle accessoire par rapport à celle établie par les articles 9 et 12, dans la mesure où elle vise à éviter que cette dernière ne soit contournée et éludée par le biais d'un instrument fiscal autre. Il ne faut pas non plus oublier que, dans les deux cas, il s'agit d'impositions, le droit de douane et la taxe d'effet équivalent, ayant une nature fiscale au même titre que l'imposition visée par l'article 95, et ce indépendamment du but économique éventuellement poursuivi, qui peut encore être le même dans les deux cas, par exemple un but protectionniste.

28. La Cour a eu l'occasion, à maintes reprises et depuis toujours, de souligner avec clarté ce rapport de complémentarité, en affirmant que l'article 95 « *tend ... à colmater les brèches qu'un procédé fiscal pourrait ouvrir dans les interdictions prescrites* » *par les articles 9 et 12* [21]. Cette affirmation a été reprise et mieux précisée par la suite:

« Dans le système du traité, les dispositions (de l'article 95) constituent un *complément des dispositions relatives à la suppression des droits de douane et des taxes d'effet équivalent.* Elles ont pour but d'*assurer la libre circulation des marchandises* entre les États membres dans des conditions normales de concurrence, par l'élimination de toute forme de protection pouvant résulter de l'application d'impositions intérieures discriminatoires à l'égard de produits originaires d'autres États membres. Ainsi que la Commission l'a exposé avec raison, l'article 95 doit garantir la parfaite neutralité des impositions intérieures au regard de la concur-

21 — Arrêt du 1er juillet 1969, Commission/Italie (24/68, Rec. p. 193, point 5); c'est nous qui soulignons.

rence entre produits nationaux et produits importés » [22].

En définitive, on peut inférer que la Cour a déjà amplement reconnu que l'article 95 se rattachait à l'ensemble de la réglementation ayant trait à la circulation des marchandises en privilégiant, dans son interprétation et sa qualification, l'aspect fonctionnel et substantiel par rapport à l'aspect de l'appellation ou de la définition, lié à la place formelle de cette disposition dans le traité.

29. D'autre part, il ne nous semble pas possible de tirer de l'arrêt Hansen des éléments significatifs en sens contraire, même à vouloir admettre l'intangibilité absolue de l'orientation manifestée dans cet arrêt pour une affaire précise. En réalité, dans cet arrêt, la Cour a confirmé la distinction fondamentale fixée par l'article 227 entre les normes indiquées dans le premier alinéa, immédiatement applicables dès l'entrée en vigueur du traité, et les autres, dont l'application aux DOM devait avoir lieu progressivement et donnant, en tout cas, la possibilité d'adopter en ce qui les concerne une réglementation adaptée aux exigences spécifiques des territoires en question. Il est exact que, dans cet arrêt, la Cour s'est explicitement référée aux « chapitres et articles du traité » immédiatement applicables aux DOM; toutefois, nous ne pensons pas qu'il soit possible d'en inférer qu'elle a entendu, de manière univoque et définitive, exclure que l'article 95 puisse intéresser la réglementation de la libre circulation des marchandises et, partant, être visé par le premier alinéa de l'article 227, paragraphe 2.

30. L'idée d'une telle exclusion ne nous semble pas pouvoir être partagée, pour les raisons de complémentarité précédemment évoquées; au reste, l'exclusion ne paraîtrait même pas justifiée du point de vue textuel non plus. Il convient de rappeler, en effet, que l'énumération contenue à l'article 227, paragraphe 2, premier alinéa, est précédée par l'expression « les dispositions particulières et générales du présent traité *relatives...* ». Nous pensons donc que le législateur communautaire n'a pas eu l'intention d'établir une liste exhaustive, comprenant exclusivement les dispositions placées sous les titres expressément indiqués, mais plutôt une liste de normes qui, par leur contenu et leur fonction, entrent dans le cadre de la réglementation d'une matière donnée.

31. C'est donc l'objet des dispositions, et non leur qualification juridique, qui importe lorsqu'il s'agit de les apprécier au regard de l'article 227, paragraphe 2, selon la fonction qu'elles remplissent dans l'économie générale du système.

22 — Arrêt du 27 février 1980, Commission/France (168/78, Rec. p. 347, point 4); c'est nous qui soulignons. Voir aussi l'arrêt du 27 février 1980, Commission/Royaume-Uni (170/78, Rec. p. 417, point 5), dans lequel la Cour a réaffirmé que l'article 95 a pour but « d'éliminer les atteintes portées à la libre circulation des marchandises et aux conditions normales de concurrence entre États membres par l'application discriminatoire ou protectrice de la fiscalité intérieure », ainsi que, plus récemment, l'arrêt Ayuntamiento de Ceuta précité à la note 10 (point 29).

D'autre part, si l'on retenait la solution opposée, en excluant l'article 95 des dispositions visées à l'article 227, paragraphe 2, premier alinéa, le résultat, aussi paradoxal qu'inacceptable, serait de réduire à néant l'effet utile de la règle, en particulier l'interdiction de déroger aux dispositions relatives à la libre circulation des marchandises et, partant, l'interdiction d'introduire des taxes d'effet équivalent. En définitive, on permettrait de faire revenir par la fenêtre ce que l'on avait chassé par la porte, malgré la logique du système et malgré la jurisprudence, trentenaire, de la Cour qui attribue à l'article 95 la fonction de « colmater les brèches qu'un procédé fiscal pourrait ouvrir dans les interdictions prescrites » par les articles 9 et 12 [23].

Prenons un exemple. Si l'on envisage l'hypothèse d'une taxe d'un montant 100, l'exonération totale donne lieu au versement d'un montant égal à 0 sur le produit local, et à 100 sur le produit importé. L'écart est concrètement de 100 entre la taxe que supporte le second et celle qui « frappe » le premier. Or, il serait parfaitement possible d'aboutir au même résultat en recourant à l'exonération partielle. A cet effet, il suffirait de porter le montant de la taxe à 150 et de prévoir, en faveur du produit local, une exonération égale à 100. De cette manière, le produit local supporterait une imposition égale à 50, et le produit importé une imposition égale à 150: là encore, l'écart serait égal à 100, exactement comme dans l'hypothèse d'exonération totale précédemment décrite.

32. Il ne nous semble pas non plus qu'il y ait place pour une distinction entre les exonérations totales et les exonérations partielles aux fins de l'application de l'article 227, paragraphe 2 — dans l'hypothèse, naturellement, où la Cour ferait entrer les premières dans le champ d'application des articles 9 et 12 et les secondes dans celui de l'article 95. Il n'est effectivement pas difficile d'imaginer que, si l'article 95 était considéré comme une disposition « susceptible de dérogation », dans le sens qui a été précisé, un législateur avisé pourrait parvenir, grâce à l'instrument de l'exonération partielle, au même résultat que par l'octroi d'une exonération totale relevant du champ d'application des articles 9 et 12.

33. Il est à peine utile d'ajouter que la méconnaissance substantielle de la règle de l'article 227, paragraphe 2, qui interviendrait si les exonérations étaient considérées comme contraires à l'article 95 et si ce dernier était exclu de la réglementation « concernant » la libre circulation des marchandises, intéresserait aussi un autre aspect, celui des règles de concurrence. Le régime d'exonération considéré pourrait, en effet, intéresser aussi la réglementation des aides. Selon la jurisprudence de la Cour, la notion d'aide comprend des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques. Il en découle qu'une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises une exonération fiscale qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres

23 — Arrêt du 1er juillet 1969, Commission/Italie, précité à la note 21.

contribuables constitue une aide d'État au sens de l'article 92, paragraphe 1, du traité [24].

En ce cas, les règles relatives aux aides étant « expressément » comprises parmi celles qui ne sont pas susceptibles de dérogations en vertu de l'article 227, paragraphe 2, la dérogation à l'article 95 opérée par le biais de l'octroi des exonérations aurait aussi pour résultat d'éluder les dispositions relatives aux aides et, partant, de violer l'article 227, paragraphe 2, sous cet angle aussi. Cela ne signifie naturellement pas qu'un régime d'aides aux DOM serait illégal en tout état de cause; néanmoins, nous pensons que, pour accorder légalement de telles aides, il est nécessaire de respecter les procédures prévues par le traité.

34. Compte tenu des observations précédemment exposées, nous pensons qu'il y a lieu de répondre au juge national que l'article 2, paragraphe 3, de la décision 89/688 est invalide en ce qu'il permet d'introduire un régime d'exonérations fiscales incompatible avec les articles 9 et 12 du traité. Cette conclusion s'impose également si la Cour juge le droit litigieux, en tout ou en partie, contraire à l'article 95 du traité.

24 — Voir arrêt du 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Rec. p. I-877, points 13 et 14).

II — La réglementation nationale relative au « nouveau » régime de l'octroi de mer (affaires jointes C-37/96 et C-38/96)

35. Comme nous l'avons déjà rappelé au début des présentes conclusions, le législateur français a mis la décision en œuvre par la loi n° 92-676 du 16 juillet 1992, date même de l'arrêt Legros. Après avoir institué le « nouvel » octroi de mer sur l'introduction de marchandises dans les DOM, cette loi définit en détail les modalités de l'assujettissement à la taxe et les exonérations, et elle autorise également les autorités locales à prévoir des cas particuliers d'exonération.

36. Plus précisément, l'article 3-1° prévoit que sont assujetties à la taxe toutes les entreprises dont le chiffre d'affaires a dépassé 3 500 000 FF pour l'année précédente. Peuvent également y être assujetties, dans certains cas déterminés, les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 2 000 000 et 3 500 000 FF.

La base d'imposition de l'octroi de mer perçu sur les marchandises importées est la valeur en douane au moment de leur introduction dans le territoire des DOM (article 4). Pour les opérations internes aux DOM, la base d'imposition est, en revanche, le prix hors TVA, diminué de 15 % pour les frais de commercialisation.

Selon l'article 10, enfin, les produits identiques ou similaires appartenant à une même catégorie sont soumis au même taux, quelle que soit leur provenance. Cette disposition autorise cependant les conseils régionaux à exonérer totalement ou partiellement de la taxe, selon les besoins économiques, les livraisons à titre onéreux effectuées par les personnes qui accomplissent des activités de production dans les DOM. Ces exonérations doivent concerner l'ensemble des produits appartenant à une même catégorie.

37. Dans les affaires pendantes devant le tribunal d'instance de Paris, les demanderesses, des sociétés de Martinique qui commercialisent des produits importés d'autres États membres, ont demandé le remboursement de l'octroi de mer qu'elles ont versé sur tous les produits importés après l'entrée en vigueur de la loi.

Au soutien de leur demande, elles ont fait valoir que le nouveau régime de l'octroi de mer, en dépit de sa différence apparente par rapport à celui précédemment en vigueur, produit le même résultat qu'une taxe d'effet équivalant à un droit de douane dans la mesure où, en fait, il frappe seulement les importations, la grande majorité de la production locale étant exonérée du versement de la taxe.

38. Avant tout, le juge de renvoi a relevé qu'il résulte de la réglementation nationale que l'octroi de mer s'applique indistinctement sur les marchandises importées et sur celles produites localement, étant perçu sur la base d'un critère objectif: le chiffre d'affaires. Il estime donc exclu de pouvoir qualifier le nouvel octroi de mer de taxe d'effet équivalent, comme le prétendent les demanderesses.

Compte tenu, néanmoins, des dispositions de la loi qui autorisent, comme nous l'avons vu, des exonérations totales ou partielles de la taxe, ainsi que certaines autres formes d'avantages au profit de la production locale, susceptibles d'affecter l'égalité de traitement entre entreprises locales et entreprises étrangères, le juge national a posé à la Cour la question suivante:

« Le régime institué par la loi 92-676 du 16 juillet 1992 relative à l'octroi de mer et portant mise en œuvre de la décision du Conseil de ministres des Communautés européennes, 89/688 du 22 décembre 1989, a-t-il eu pour effet de substituer (à) une taxe d'effet équivalant à un droit de douane, au sens de l'arrêt préjudiciel du 16 juillet 1992 (Legros), en rupture avec le régime antérieurement applicable à l'octroi de mer, une véritable taxe intérieure non discriminatoire, conforme à la lettre et à l'esprit du traité instituant la Communauté économique européenne? »

39. Si la Cour devait parvenir à la même conclusion que nous au sujet de l'invalidité de l'article 2, paragraphe 3, de la décision,

quelles conséquences faudrait-il en tirer pour la question posée par la juridiction parisienne?

Nous dirons d'emblée que, si les dispositions de la décision qui autorisent à introduire des exonérations totales et/ou partielles dans le régime d'imposition intérieure sont déclarées invalides, les mesures nationales qui se rattachent à cette autorisation sont, en principe, incompatibles avec le traité. Il faut toutefois examiner de plus près la législation qui a concrètement été adoptée pour mettre en œuvre la décision et voir, en particulier, selon quelles modalités et dans quelle mesure il a été donné suite, en pratique, à l'autorisation prévue par l'article 2, paragraphe 3, de la décision.

40. En fait, la loi a formellement transformé le nouvel octroi de mer en une imposition intérieure frappant indifféremment toutes les marchandises, tant locales qu'importées. Elle a cependant prévu certaines formes d'avantages. Il s'agit, en particulier, de l'exonération de taxe accordée aux entreprises ayant un chiffre d'affaires inférieur à 3 500 000 FF (en vertu de l'article 3, paragraphe 1, premier alinéa), de l'exonération totale ou partielle accordée à certaines productions locales (en vertu des articles 2, paragraphe 2, deuxième alinéa, et 10, paragraphe 2) et de la réduction de 15 % de la base d'imposition de la taxe sur les produits locaux [en vertu de l'article 4, sous b)].

41. Selon les demanderesses dans l'affaire au principal, le nouveau régime masquerait, sous l'habillage d'un système d'imposition indistinctement applicable à toutes les marchandises, les caractéristiques et les effets discriminatoires de l'« ancien » octroi de mer; selon elles, cela ressort à l'évidence du système d'assujettissement à la taxe, des critères de calcul ainsi que des modalités de recouvrement. Dans la mesure, notamment, où elle réserve en pratique aux produits locaux les avantages précédemment rappelés, la loi finit, selon les demanderesses, par créer une disparité de traitement manifeste au détriment des produits importés.

Les demanderesses au principal ajoutent que, créant une discrimination au détriment des produits importés, la loi aboutit aux mêmes effets qu'une taxe d'effet équivalant à un droit de douane. Dans ces conditions, si l'article 95 était déclaré susceptible de dérogations, en tant que disposition ne faisant pas partie de celles visées à l'article 227, paragraphe 2, premier alinéa, la loi serait tout de même contraire aux articles 9 et 12 du traité, immédiatement applicables aux DOM en vertu dudit article 227, paragraphe 2. En fait, dans la mesure où le nouveau régime de l'octroi de mer constitue un système fiscal régional autonome et où il subordonne l'octroi des avantages prévus à une procédure de vérification de l'origine des produits qui en bénéficient, il porte atteinte, selon les demanderesses, tant à l'unicité du territoire douanier qu'à la libre circulation des marchandises.

42. Le gouvernement français et la Commission développent des argumentations

presque identiques. A titre général, ils observent que le nouveau régime de l'octroi de mer constitue une imposition intérieure au sens de l'article 95, indifféremment applicable, selon des critères objectifs, aux marchandises importées et à celles produites dans les DOM. Ils admettent que l'assujettissement de l'ensemble des produits à la taxe souffre quelques exceptions, représentées par les avantages déjà mentionnés qui sont réservés aux produits locaux. Toutefois, ils prétendent que ces avantages, même discriminatoires, ne sont pas susceptibles de modifier la nature d'imposition intérieure propre au nouvel octroi de mer, d'autant qu'ils sont en outre justifiés par la nécessité d'assurer le développement économique et social des DOM. Sous cet angle, le gouvernement français et la Commission soulignent, d'autre part, que les avantages fiscaux accordés par la loi aux produits locaux doivent être considérés comme pleinement légitimes: en effet, ils correspondent à ce que prévoit la décision par laquelle le Conseil, en vertu de l'article 227, paragraphe 2, premier alinéa, a autorisé les autorités des DOM à introduire des régimes fiscaux plus favorables pour les produits locaux.

43. En particulier, la possibilité d'exonérer totalement ou partiellement de la taxe certaines productions locales, accordée par la loi aux conseils régionaux des DOM, serait tout à fait légitime en ce qu'elle correspond parfaitement à ce que prévoit l'article 2, paragraphe 3, de la décision.

Bien qu'elle crée une discrimination, du reste justifiée par les besoins spécifiques des entreprises locales, la réduction de 15 % de la base d'imposition prévue pour la taxe sur les produits locaux ne serait pas de nature, selon la jurisprudence de la Cour, à faire disparaître le caractère d'imposition intérieure propre à la taxe en cause.

S'agissant ensuite de la dernière exception prévue par la loi, qui concerne l'exonération des entreprises ayant un chiffre d'affaires inférieur à 3 500 000 FF, il s'agit, selon le gouvernement français et la Commission, d'un avantage nécessaire pour soutenir les entreprises les plus faibles, ainsi rendues plus compétitives sur le marché. En tout état de cause, il ressortirait des chiffres que cette exonération ne bénéficie pas exclusivement ou majoritairement à la production locale, ce qui en exclurait le caractère discriminatoire.

44. La légalité du régime d'imposition litigieux doit être appréciée au regard de l'article 95, ou bien au regard des articles 9 et 12 [25].

25 — Les requérantes au principal ont aussi invoqué à titre accessoire l'interdiction des restrictions quantitatives à l'importation, prévue par l'article 30 du traité. A cet égard, il convient de rappeler que l'article 30, disposition fondamentale de la réglementation relative à la libre circulation des marchandises, est une disposition à caractère général, par rapport aux dispositions particulières relatives aux taxes d'effet équivalant à des droits de douane et aux impositions fiscales discriminatoires. En tant que disposition générale, l'article 30 s'applique de manière très subsidiaire, et nous pourrions dire résiduelle, par rapport aux articles 9 à 12, d'une part, et à l'article 95, d'autre part; en d'autres termes, si les conditions préalables prescrites par le traité sont réunies, ce sont les règles particulières qui doivent s'appliquer et non la disposition générale relative aux mesures d'effet équivalent. Voir arrêt du 22 mars 1977, Iannelli et Volpi (74/76, Rec. p. 557, point 9), et, plus récemment, arrêt Compagnie commerciale de l'Ouest e. a., précité à la note 19, points 20 et 21.

45. Or, il est constant, puisque le gouvernement français l'a admis et que la Commission l'a reconnu, que le système d'imposition introduit par la loi portant mise en œuvre de la décision présente certains aspects discriminatoires à l'égard des importations. A titre général, ces discriminations sont déjà illégales, selon nous, en raison du fait que leur prétendue « base juridique », à savoir l'article 2, paragraphe 3, de la décision, auquel elles se rattachent directement ou indirectement, doit être considérée comme dénuée de validité. Dans la mesure où le Conseil ne disposait pas du pouvoir d'autoriser l'introduction de dérogations aux dispositions du traité en considération des besoins des DOM, les mesures nationales qui introduisent ces dérogations doivent être considérées comme illégales.

46. S'agissant plus particulièrement de la faculté, accordée par la loi aux conseils régionaux des DOM, d'octroyer des exonérations de taxe totales ou partielles au seul profit des productions locales, il est évident que valent aussi les observations et les critères que nous avons formulés dans l'affaire C-212/96 pour qualifier les exonérations autorisées par la décision [26].

47. S'agissant de la réduction de la base d'imposition pour le calcul de la taxe perçue sur les produits locaux, nous rappelons que la Cour a précisé, à plusieurs reprises, que, pour l'application de l'article 95 du traité, doivent être pris en considération non seulement le taux de l'imposition intérieure frappant directement ou indirectement les produits nationaux et importés, mais aussi l'assiette et les modalités de la perception de la taxe en cause. En effet, le critère décisif aux fins de l'application de l'article 95 est l'incidence effective de chaque taxe sur le produit national, d'une part, et sur le produit importé, d'autre part. De ce fait, même si le taux de l'imposition est identique, l'incidence de l'imposition peut varier selon les dispositions en matière d'assiette et de recouvrement respectivement appliquées au produit local et au produit importé [27].

48. De même, il résulte de la jurisprudence de la Cour que l'article 95, premier alinéa, interdit de frapper les marchandises importées d'une imposition calculée de façon différente de l'imposition frappant le produit national similaire et aboutissant à une charge plus élevée sur les marchandises importées, indépendamment de la différence éventuelle d'incidence sur le prix des deux produits [28], ou du caractère mineur et incident de l'obstacle créé par la taxe nationale [29]. En particulier, comme la Cour l'a précisé à maintes reprises, il y a violation de l'article 95, paragraphe 1, lorsque l'imposition frappant le produit importé et celle frappant le produit national similaire sont calculées suivant des modalités et des critères différents, aboutissant à une imposition supérieure du produit importé [30].

26 — Voir supra, points 13 à 24.

27 — Voir, en particulier, arrêts du 12 mai 1992, Commission/Grèce (C-327/90, Rec. p. I-3033, point 11), et du 11 décembre 1990, Commission/Danemark (47/88, Rec. p. I-4509, point 18).

28 — Arrêt du 17 février 1976, Rewe-Zentrale (45/75, Rec. p. 181, point 16).

29 — Arrêt du 16 février 1977, Schöttle (20/76, Rec. p. 247, point 22).

30 — Arrêts Commission/Grèce, précité à la note 27, point 12, et du 26 juin 1991, Commission/Luxembourg (C-152/89, Rec. p. I-3141, point 20).

49. A la lumière de ces principes, l'incompatibilité du régime litigieux avec le traité paraît évidente: ce régime est déjà discriminatoire à première vue puisqu'il prévoit une réduction de la base d'imposition pour le calcul de la taxe perçue sur le produit local, sans étendre cette réduction aux produits importés. Cet élément n'a d'ailleurs pas été contesté, et a même été explicitement admis tant par le gouvernement français que par la Commission. Il est à peine utile d'ajouter que cet avantage est également en contradiction manifeste avec l'article 2, paragraphe 2, de la décision qui stipule que la modulation autorisée du taux d'imposition de base selon les catégories de produits ne doit en aucun cas être « de nature à maintenir ou à introduire des discriminations à l'encontre des produits en provenance de la Communauté ».

50. Il y a donc lieu de conclure qu'une législation nationale est incompatible avec l'interdiction des impositions intérieures discriminatoires, édictée par l'article 95, si, comme en l'espèce, elle prévoit un système de calcul de la base d'imposition qui aboutit à ce que le produit importé soit davantage imposé que le produit local similaire.

51. Il reste à examiner, parmi les trois formes d'avantages fiscaux envisagés par la loi, celle qui concerne l'exonération accordée aux entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 3 500 000 FF.

Les demanderesses au principal soutiennent, sur la base de chiffres provenant des chambres de commerce, que cet avantage ne concerne qu'en apparence l'ensemble des entreprises: il s'agirait, en réalité, d'un bénéfice réservé aux seules entreprises locales, dont la majorité se situe, du point de vue du chiffre d'affaires, au-dessous du seuil fixé par la loi.

Elles ajoutent qu'il incombe, en tout cas, au juge national de vérifier si l'exonération litigieuse finit par produire les effets qu'elles supposent.

52. C'est dans un sens diamétralement opposé que sont dirigées les considérations formulées par le gouvernement français et par la Commission. L'un et l'autre contestent les affirmations des demanderesses au principal et fournissent certains chiffres destinés à en prouver la totale inexactitude, en démontrant le caractère non discriminatoire de l'exonération litigieuse.

53. Force est donc de prendre acte de l'existence d'un net contraste entre les chiffres fournis par les requérantes et ceux produits par la Commission. Ces derniers sont partiels, selon ce qu'admet l'institution elle-même, en ce qu'ils ne comprennent pas la totalité de la production locale et, en particulier, les entreprises familiales. Il en résulte, par conséquent, qu'il ne semble pas possible de tirer des indications significatives des chiffres différents fournis par les parties.

Par ailleurs, compte tenu de l'absence d'indications claires et univoques à ce sujet dans l'ordonnance de renvoi, la Cour ne peut que déduire de la question préjudicielle les diverses hypothèses envisageables et indiquer, pour chacune d'entre elles, quels sont les critères applicables. Il appartiendra donc au juge national de procéder aux constatations de fait utiles pour vérifier si l'exonération litigieuse est effectivement réservée, à titre exclusif ou principal, à la production locale.

54. Il faut, en tout cas, observer que l'exonération dont il s'agit est octroyée selon un critère objectif, le chiffre d'affaires, qui s'applique tant aux produits locaux qu'aux produits importés. Dès lors, cet avantage étant indistinctement applicable à toutes les marchandises, il doit, en principe, être considéré comme compatible avec l'article 95, mais, bien entendu, dans la mesure où il est dépourvu de tout effet discriminatoire ou protectionniste. Par conséquent, il est nécessaire de vérifier si, même sans prévoir des différences formelles selon la nationalité des entreprises, pareille mesure ne finit pas par aboutir à un bénéfice réservé à la seule production locale, et refusé a priori aux entreprises étrangères. Cette vérification est laissée au juge national, auquel il incombe de vérifier si le seuil fixé par la loi a été déterminé de telle sorte que, en pratique, seules les entreprises locales, ou au moins la majorité d'entre elles, bénéficient des exonérations, alors que les entreprises étrangères, du fait qu'elles atteignent généralement des chiffres d'affaires supérieurs au seuil en question, sont les seules frappées par la taxe.

Dans l'hypothèse où cela serait effectivement le cas, il est évident que l'on se trouverait en présence d'une discrimination « indirecte », contraire à l'interdiction des impositions intérieures discriminatoires édictée par l'article 95 du traité.

55. Au vu des considérations qui ont été exposées, nous suggérons à la Cour de répondre aux juges nationaux dans les termes suivants:

— dans l'affaire C-212/96:

« L'article 2, paragraphe 3, de la décision 89/688/CEE du Conseil, du 22 décembre 1989, relative au régime de l'octroi de mer dans les départements français d'outre-mer, est invalide en ce qu'il autorise l'introduction d'un régime d'exonérations fiscales qui est incompatible soit avec les articles 9 et 12 du traité, soit avec l'article 95, et qui n'est pas permis au regard de l'article 227, paragraphe 2. »

— dans les affaires jointes C-37/96 et C-38/96:

« a) Les articles 9, 12 et 95 du traité s'opposent au régime d'imposition litigieux en ce que celui-ci réserve à la production locale certaines exonérations totales ou partielles ainsi qu'une réduction de la base d'imposition pour le calcul de la taxe.

b) Il incombe au juge national de vérifier si l'exonération prévue par la loi en faveur des entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à un certain chiffre fixé à l'avance est de nature à produire en pratique, au détriment des entreprises étrangères, une discrimination prohibée par l'article 95 du traité. »