CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. GIUSEPPE TESAURO

présentées le 29 février 1996 *

1. La Cour est une fois de plus saisie du problème de la légitimité de l'« octroi de mer », qui a déjà fait l'objet des arrêts du 16 juillet 1992, Legros e. a. [1], du 9 août 1994, Lancry e. a. [2]. Comme on le sait, cet impôt était perçu dans les départements français d'outre-mer (ci-après les « DOM » sur toutes les marchandises introduites dans ces territoires aux fins de leur mise à la consommation, indépendamment de leur lieu de provenance et/ou d'origine, qu'il s'agisse donc d'un autre État membre de la Communauté, d'un pays tiers ou encore d'une autre région de la France elle-même.

La réglementation relative à l'octroi de mer, institué pour la première fois au cours du 17e siècle, a été modifiée à plusieurs reprises au fil des ans (ou, comme il serait plus exact de dire, au fil des siècles); à l'époque des faits du litige au principal, la réglementation de base était contenue dans la loi n° 84-747, du 2 août 1984 [3], relative aux compétences des régions de Guadeloupe, de Guyane, de Martinique et de la Réunion, et plus précisément dans le titre de cette dernière consacré aux dispositions financières et fiscales.

2. Dans l'arrêt Legros e. a., la Cour a qualifié l'impôt susdit de taxe d'effet équivalant à un droit de douane — interdite donc par l'article 9 du traité CE — dans la mesure où il était perçu sur des marchandises importées d'un autre État membre et a jugé indifférente, aux fins de sa qualification, la circonstance que l'octroi de mer frappe dans une mesure égale les marchandises introduites dans lesdites régions en provenance d'autres parties du territoire français.

Dans cet arrêt, la Cour a également précisé que l'interdiction des taxes d'effet équivalent ne pouvait s'interpréter de manière différente selon qu'elle se réfère au commerce intracommunautaire ou figure dans un accord bilatéral ou multilatéral conclu par la Communauté avec un ou plusieurs pays tiers et visant à éliminer les obstacles aux échanges. Pour ce motif, elle a estimé que l'accord de libre échange en vigueur à l'époque entre la Communauté et le royaume de Suède, où semblable interdiction était expressément prévue, excluait la perception de l'octroi de mer également sur les marchandises importées de ce pays.

3. Dans l'arrêt Lancry e. a., rendu ultérieurement, la Cour a, tout d'abord, déclaré inva-

* Langue originale: l'italien.

1 — C-163/90, Rec. p. I-4625.

2 — C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 et C-411/93, Rec. p. I-3957.

3 — *Journal officiel de la République française* du 3 août 1984, p. 2559.

lide la décision 89/688/CEE [4], par laquelle le Conseil avait autorisé la République française à maintenir en vigueur, jusqu'au 31 décembre 1992, le régime de l'octroi de mer applicable au moment de son adoption. En outre, par une décision qui innovait radicalement par rapport à une jurisprudence de plus de trente ans concernant des situations purement internes, elle a, en se fondant sur l'unicité du territoire douanier communautaire, qualifié l'impôt en question de taxe d'effet équivalant à un droit de douane, même lorsqu'il est perçu au moment de l'introduction dans les DOM de marchandises exclusivement originaires d'une autre région de France [5].

4. En revanche, on n'avait pas encore soumis à la Cour le problème de la compatibilité avec le traité de la perception de l'octroi de mer sur les marchandises importées dans les DOM au départ de pays tiers qui ne sont liés à la Communauté par aucun accord commercial. Cependant, la question préjudicielle qui nous occupe aujourd'hui vise à combler cette lacune. En effet, par cette question, le juge de renvoi veut, en substance, savoir si l'application de l'octroi de mer aux importations en provenance de pays tiers est compatible — une fois qu'on lui a reconnu la nature de taxe d'effet équivalant à un droit de douane — avec l'adoption d'un tarif douanier commun, fondé sur les articles 9 et 18 à 29 du traité, ainsi qu'avec les principes fondant la politique commerciale commune visée à l'article 113. Au-delà de sa formulation imprécise, tel est, en fait, le sens de la question, reproduite ci-après, du tribunal d'instance du 12e arrondissement de Paris, devant lequel les demanderesses avaient sollicité le remboursement de tous les montants payés au titre de l'octroi de mer au cours de périodes diverses comprises entre le 1er novembre 1988 et le 30 novembre 1991:

« Le principe de non-discrimination tel que prévu par le traité peut-il être interprété comme prohibant à un État membre la perception d'une taxe d'imposition intérieure jugée taxe d'effet équivalent, sur des marchandises en provenance de pays tiers non liés à la Communauté par un accord particulier, alors même que des marchandises importées par d'autres États membres en provenance de ces mêmes pays tiers ne seraient pas soumises à ladite taxe?

Dans la négative, la perception d'une telle taxe par l'État membre ne constitue-t-elle pas une disparité de traitement de nature à compromettre l'égalité entre les opérateurs économiques des différents États membres et à provoquer des distorsions et à nuire au fondement du marché commun? »

5. A titre préliminaire, il faut rappeler que, dans le cadre de la procédure préjudicielle instituée par l'article 177 du traité, la Cour n'est pas habilitée à décider de la compatibilité d'une mesure nationale avec le droit communautaire, mais seulement à fournir au

4 — Décision du Conseil du 22 décembre 1989 relative au régime de l'octroi de mer dans les départements français d'outre-mer (JO L 399, p. 46).

5 — Cette nouvelle orientation jurisprudentielle a été confirmée par le récent arrêt du 14 septembre 1995, Simitzi (C-485/93 et C-486/93, Rec. p. I-2655), où était aussi en cause un impôt local frappant l'introduction de marchandises dans la région grecque du Dodécanèse, qui présentait de notables analogies avec l'octroi de mer appliqué dans les DOM.

juge national tous les éléments d'interprétation pouvant lui permettre d'apprécier cette compatibilité pour trancher le litige dont il a été saisi [6]. En conséquence, il s'ensuit que, si on l'interprète correctement, la question qui nous occupe aujourd'hui vise à savoir si les dispositions du traité relatives à l'union douanière font obstacle à la perception de taxes d'effet équivalant à des droits de douane dans le cadre non seulement des échanges intracommunautaires, mais aussi des échanges avec les pays tiers.

6. A cet égard, la Cour a constamment affirmé que la suppression des taxes d'effet équivalent poursuivait des objectifs différents et avait un fondement juridique différent selon qu'il s'agissait des échanges avec les pays tiers ou des échanges intracommunautaires. En effet, « en ce qui concerne le commerce intracommunautaire, il s'agit d'une interdiction édictée par le traité lui-même en son article 9, inconditionnelle et absolue, parce qu'elle vise à instituer la libre circulation des produits à l'intérieur de la Communauté; ... en ce qui concerne les échanges avec les pays tiers, par contre, la question de savoir s'il y a lieu de supprimer, de maintenir, de modifier ou d'instituer des taxes d'effet équivalent doit être mise en rapport, à la fois avec les exigences de la politique commerciale commune et avec celles, résultant de l'établissement du tarif douanier commun, d'une égalisation des conditions d'importation à partir des pays tiers » [7].

7. Pour tenir compte de ces exigences, la Cour a estimé, depuis l'arrêt du 13 décembre 1973, Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders [8], que, après l'entrée en vigueur du tarif douanier commun, intervenue le 1er juillet 1968, les États membres ne pouvaient instituer unilatéralement de nouvelles taxes sur les marchandises importées directement de pays tiers ni majorer les taxes déjà existantes. Bien qu'elle n'ait pas été expressément énoncée dans le règlement (CEE) n° 950/68 [9], qui a mis en œuvre le tarif douanier commun pour la Communauté dans sa composition initiale, semblable interdiction découlait nécessairement de l'obligation qui y est imposée de ne pas modifier, par l'introduction d'impôts supplémentaires, le niveau de protection autorisé par le tarif douanier commun.

Cette conclusion était confirmée, d'autre part, par l'indication contenue dans l'article 113, paragraphe 1, du traité, selon laquelle, après l'expiration de la période transitoire, la politique commerciale commune doit être fondée sur des principes uniformes, notamment en ce qui concerne les modifications tarifaires, la conclusion d'accords tarifaires et commerciaux, l'uniformisation des mesures de libération, la politique d'exportation, ainsi que les mesures de défense commerciale. La formulation de ces principes — cela ressort de l'arrêt lui-même — implique également la suppression des disparités nationales, fiscales et commerciales, en ce qui concerne les échanges avec les pays tiers.

6 — En ce sens, voir, en dernier lieu, l'arrêt du 30 novembre 1995, Gebhard (C-55/94, Rec. p. I-4165, point 19).

7 — Arrêt du 28 juin 1978, Simmenthal (70/77, Rec. p. 1453, points 22 et 23).

8 — 37/73 et 38/73, Rec. p. 1609.

9 — Règlement du Conseil du 28 juin 1968 relatif au tarif douanier commun (JO L 172, p. 1).

Puisque l'interdiction en question n'a toutefois pas un caractère absolu, la Cour a aussi précisé, dans l'arrêt Simmenthal [10], que, en l'édictant, les autorités communautaires pouvaient l'assortir d'exceptions ou de dérogations, à condition que les charges pécuniaires ainsi tolérées soient uniquement des « charges ayant, en tant que telles, une incidence uniforme dans tous les États membres sur les échanges ... avec les pays tiers » [11].

8. Il appartient, en tout cas, à la Commission et au Conseil de constater l'incompatibilité avec le traité des taxes existant déjà au moment de l'institution du tarif commun [12]. A cet égard, la nécessité de leur suppression peut aussi résulter, en particulier, des dispositions adoptées en matière de politique agricole dans les accords commerciaux conclus par la Communauté ou, encore, dans le cadre des régimes d'association entre la Communauté et des États déterminés. De toute façon — sous réserve d'éventuelles dispositions différentes adoptées par les autorités communautaires —, il n'en demeure pas moins interdit de majorer les taxes existant déjà au moment de l'entrée en vigueur du tarif commun.

9. Cette orientation a été confirmée par la Cour dans sa jurisprudence ultérieure [13].

En particulier, il ne nous paraît pas que l'arrêt Aprile modifie la tendance jurisprudentielle suivie jusque-là, comme le soutiennent, au contraire, les demanderesses au principal. Il est, certes, vrai que, dans cet arrêt, est énoncée, en termes tout à fait généraux, l'interdiction pour les États membres de frapper unilatéralement les échanges avec les pays tiers de taxes d'effet équivalent, mais il est également vrai que, comme l'avocat général l'a souligné à juste titre dans ses conclusions, cette affaire ne soulevait pas le problème de l'éventuel maintien en vigueur d'une taxe existant déjà au moment de l'institution du tarif douanier commun. Il était, en effet, incontestable que l'impôt dont il s'agissait avait été introduit par une mesure postérieure au 1er juillet 1968.

10. Il résulte donc de cette jurisprudence que, pour déterminer si une taxe d'effet équivalent est compatible avec le droit communautaire, au cas où elle est perçue dans le cadre des échanges avec des pays tiers non liés à la Communauté par des accords bilatéraux ou multilatéraux interdisant de semblables impôts, il y a lieu de vérifier si la taxe en question était déjà en vigueur au moment de l'institution du tarif douanier commun.

En ce qui concerne, maintenant, l'octroi de mer, la réglementation de base était, comme nous l'avons déjà rappelé, contenue, à l'époque des faits de l'espèce, dans la loi n° 84-747, qui avait modifié la réglementation précédente, contenue dans la loi n° 46-51, du 19 mars 1946, et dans divers

10 — Déjà cité à la note 7.

11 — Ibidem, points 26 et 27.

12 — C'est dans ce sens que va aussi l'arrêt Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, déjà cité à la note 8, points 18 à 21.

13 — Voir arrêts du 16 mars 1983, SIOT (266/81, Rec. p. 731, point 18); SPI et SAMI (267/81, 268/81 et 269/81, Rec. p. 801, points 26 à 28); du 5 octobre 1995, Aprile (C-125/94, Rec. p. I-2919), et du 26 octobre 1995, Sicsse (C-36/94, Rec. p. I-3753).

décrets adoptés en décembre 1947 [14]. A cet égard, il convient de signaler que l'article 38 de la loi n° 84-747 introduisait une qualification nouvelle de l'octroi de mer, qu'il désignait comme impôt de consommation, et disposait, en même temps, que, comme par le passé, il devait être calculé sur la valeur en douane des marchandises au moment de leur introduction dans les DOM. La même disposition habilitait aussi les conseils régionaux des territoires dont il s'agit à déterminer les taux applicables aux divers produits, attribuait le produit de l'impôt aux communes et renvoyait, pour la détermination de la base imposable et des modalités de perception, aux règles existant déjà au moment de l'entrée en vigueur de la loi.

En plus de l'octroi de mer, les régions en question pouvaient aussi, en vertu de l'article 39 de la loi n° 84-747, instituer, à leur bénéfice et dans les mêmes conditions que l'octroi de mer, un droit additionnel d'un taux maximal de 1%.

11. Cela précisé, il appartiendra au juge national de vérifier si, au-delà de la qualification différente de l'impôt, qui, en elle-même, n'est pas décisive, et des compétences nouvelles conférées en la matière aux conseils régionaux, les caractéristiques de l'octroi de mer, tel qu'il existait au moment de l'entrée en vigueur du tarif douanier commun, ont été à ce point modifiées par la loi n° 84-747 qu'on puisse parler d'une taxe nouvelle. Il devra, notamment, prendre en considération les éventuels changements intervenus en ce qui concerne les conditions d'application de l'impôt, les personnes qui y sont assujetties ou encore ses montants ou taux. Sur ce dernier point et, en particulier, à la lumière de l'interdiction de majorer les taxes, autres que les droits de douane proprement dits, existant au 1er juillet 1968 dans le cadre des échanges avec les pays tiers, il faut considérer comme illégitimes toutes les mesures qui, après cette date, ont étendu l'application de l'impôt à des catégories nouvelles de produits ou ont, d'une quelconque manière, alourdi la charge fiscale pesant sur les produits qui en étaient déjà frappés. Comme la Commission le remarque avec raison, la perception de l'octroi de mer, du moins dans ces limites, doit être considérée comme incompatible avec le droit communautaire.

12. D'autre part, étant donné que tout impôt national ajouté unilatéralement aux droits de douane dus en application de la réglementation communautaire ne peut que compromettre la nécessaire uniformité de la politique commerciale commune et le fonctionnement correct et cohérent de l'union douanière, il est évident que les critères à appliquer pour décider si une taxe déterminée doit être considérée comme déjà en vigueur au moment de l'institution du tarif douanier commun ne peuvent être que très

14 — Nous rappelons que la loi n° 84-747 a été modifiée ultérieurement par la loi n° 92-676, du 17 juillet 1992 (*Journal officiel de la République française* du 19 juillet 1992, p. 9697), entrée en vigueur le 1er janvier 1993, soit à une époque postérieure aux faits de l'espèce. Cette loi a été adoptée en exécution de l'obligation incombant aux autorités françaises en vertu de l'article 1er de la décision 89/688, précitée, leur imposant de modifier le régime de l'octroi de mer, de manière à le rendre indistinctement applicable aux produits introduits et à ceux obtenus dans les DOM, pour le 31 décembre 1992.

restrictifs. Il s'ensuit que, sous réserve des compétences du juge national en ce qui concerne l'interprétation de son droit interne et tout en respectant ces compétences, on ne peut s'empêcher de remarquer qu'il paraît très difficile de contester la « nouveauté » du droit additionnel prévu par l'article 39 de la loi n° 84-747 par rapport au régime antérieur à 1968, comme, d'ailleurs, le gouvernement français l'a aussi reconnu lors de la procédure orale.

13. Le gouvernement français demande, enfin, que, au cas où l'illégitimité d'un impôt tel que l'octroi de mer serait reconnue, même dans la mesure où il est perçu dans le cadre des échanges avec les pays tiers qui ne sont liés à la Communauté par aucun accord, les effets d'une telle décision soient limités dans le temps. A cet égard, il fait valoir, d'une part, les conséquences financières graves qui résulteraient pour les administrations locales d'un arrêt comportant l'obligation de rembourser l'impôt indûment perçu jusqu'à présent et, d'autre part, l'incertitude objective concernant la légitimité de l'impôt en question qui a régné au moins jusqu'à l'arrêt Legros e. a. , qui a qualifié l'octroi de mer de taxe d'effet équivalent.

14. Sur ce point, il convient de préciser que, comme on le sait, l'interprétation que, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 177, la Cour donne d'une règle de droit communautaire éclaire et précise la signification de cette règle telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de sa mise en vigueur. Par conséquent, en principe, la disposition ainsi interprétée doit être appliquée par le juge même aux rapports juridiques nés avant l'arrêt interprétatif, pourvu qu'il ne s'agisse pas de rapports ayant déjà épuisé tous leurs effets et que, au contraire, les conditions permettant de porter devant le juge compétent un litige relatif à l'application de ladite règle se trouvent réunies.

15. Ce n'est qu'en présence de circonstances exceptionnelles que, en application du principe général de la sécurité juridique, la Cour a limité la possibilité pour les intéressés d'invoquer la disposition ainsi interprétée pour mettre en cause des relations juridiques établies de bonne foi [15]. Lorsqu'elle a statué dans ce sens, la Cour a constamment fait application de deux critères. Elle a, avant tout, pris en considération les conséquences pratiques possibles de son arrêt en l'absence d'une limitation de ses effets dans le temps et a ensuite examiné s'il existait des incertitudes objectives quant à la portée des règles de droit communautaire faisant l'objet de l'arrêt interprétatif.

16. A cet égard, nous observons que, dans l'arrêt Legros e. a., la Cour a estimé devoir

15 — Voir, en particulier, les arrêts du 2 février 1988, Blaizot (24/86, Rec. p. 379, points 27 à 33); Legros e. a. , précité, points 30 à 36, et, enfin, du 15 décembre 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I-4921, points 139 à 146).

limiter l'effet dans le temps de sa décision, dans la mesure où « les particularités de l'octroi de mer et les spécificités des DOM ont créé un état d'incertitude quant à la légitimité de cette taxe au regard du droit communautaire. Une telle incertitude se trouve d'ailleurs reflétée dans le comportement, vis-à-vis du problème de l'octroi de mer, des institutions communautaires » [16]. Par conséquent, compte tenu du fait que la République française avait pu estimer raisonnablement que la législation nationale litigieuse était conforme au droit communautaire, la Cour a conclu que les dispositions du traité CEE ne pouvaient être invoquées en vue d'obtenir le remboursement de l'octroi de mer payé avant la date de l'arrêt, c'est-à-dire le 16 juillet 1992, sauf, naturellement, par les demandeurs qui avaient, avant cette date, introduit un recours en justice ou soulevé une réclamation équivalente.

L'arrêt Lancry e. a. , rendu ultérieurement, a appliqué la même limitation dans le temps également aux demandes de restitution de montants perçus, au titre de l'octroi de mer, postérieurement à l'entrée en vigueur de la décision 89/668, précitée, et jusqu'à la date de l'arrêt Legros e. a., dans la mesure où la décision n'avait pas modifié la nature de l'impôt et où seul l'arrêt Legros e. a. avait éliminé les incertitudes relatives à la légitimité de cet impôt du point de vue du droit communautaire.

17. Or, il nous semble que les mêmes raisons que celles invoquées dans ces deux affaires imposent une limitation temporelle analogue des effets de l'arrêt qui sera rendu en l'espèce.

18. A la lumière des considérations qui précèdent, nous estimons qu'il y a lieu de répondre au juge national dans les termes suivants:

« 1) Depuis l'entrée en vigueur du tarif douanier commun, intervenue le 1er juillet 1968, les États membres peuvent, en l'absence de dispositions communautaires contraires, maintenir une taxe d'effet équivalent perçue sur les marchandises importées directement de pays tiers non liés à la Communauté par un accord particulier, mais non introduire unilatéralement de nouvelles taxes ni étendre le champ d'application ou majorer le taux de celles existant à cette date.

16 — Arrêt précité, point 31.

2) Il appartient au juge national de décider, à la lumière de la législation nationale pertinente, si une taxe comme l'octroi de mer, telle qu'appliquée à l'époque des faits de l'espèce, doit être considérée comme existant ou non au moment de l'entrée en vigueur du tarif douanier commun, compte tenu, en particulier, des conditions d'application de l'impôt, des personnes qui y sont assujetties et de ses taux.

3) Les dispositions du traité CE relatives à l'institution du tarif douanier commun et à la politique commerciale commune ne peuvent être invoquées à l'appui de demandes visant à obtenir la restitution d'une taxe comme l'octroi de mer acquittée antérieurement au 16 juillet 1992, sauf par les demandeurs qui avaient, avant cette date, introduit un recours en justice ou soulevé une réclamation équivalente. »