3) En vertu de l'alinéa 3 de l'article 95 du traité CEE, la règle de non-discrimination formulée par les deux premiers alinéas du même article a déployé la plénitude de ses effets à partir du 1er janvier 1962. Un État membre ne pouvait plus être autorisé à maintenir, après cette date, une discrimination fiscale préexistante dans le régime applicable à l'importation des eaux-de-vie originaires d'autres États membres.

Mertens de Wilmars Pescatore Mackenzie Stuart Koopmans O'Keeffe

Bosco Touffait Due Everling

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg le 27 mai 1981.

Le greffier

A. Van Houtte

Le président

J. Mertens de Wilmars

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. FRANCESCO CAPOTORTI PRÉSENTÉES LE 1er AVRIL 1981 [1]

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. Les deux procédures préjudicielles, auxquelles se rapportent les présentes conclusions, soulèvent des problèmes identiques d'interprétation de l'article 95 du traité CEE, c'est-à-dire de l'interdiction bien connue des impositions nationales qui ont une nature discriminatoire. Les questions qui vous sont posées émanent de la cour d'appel de Milan et elles se situent dans le cadre de deux actions qui ont respectivement été engagées, en 1976 et en 1977, contre l'administration italienne des finances par les entreprises Essevi de Milan et Salengo de Gênes. En première instance, les demanderesses avaient demandé et obtenu, par des jugements du tribunal de Milan des

1 — Traduit de l'italien.

1er juin et 7 octobre 1978, que la défenderesse soit condamnée à restituer les sommes perçues à titre de droits d'État sur certains lots de cognac français importés par l'entreprise Salengo entre 1960 et 1971 et par la société Essevi entre 1962 et 1967. La Cour de Milan est appelée à vérifier en deuxième instance si le régime des droits d'État sur l'alcool, qui repose sur des lois italiennes remontant à 1936 (mais modifiées par la suite), est compatible avec ledit article 95; c'est ce qui explique le recours à la procédure établie à l'article 177 du traité CEE.

En ce qui concerne les caractéristiques de la charge fiscale en cause, il est intéressant de souligner qu'à l'époque des faits litigieux, son montant était calculé en fonction de la quantité d'alcool pur contenue dans chaque produit, et que les eaux-de-vie de vin étaient en principe exemptées de l'impôt, tandis que des taux réduits étaient prévus pour d'autres types d'alcool. Toutefois, l'exemption ou les réductions pouvaient s'appliquer seulement si l'utilisation des matières premières avait été constatée précédemment, durant la phase de production, par des agents de l'administration des finances, ce qui limitait en pratique le bénéfice de ces avantages aux alcools de production nationale.

Dès le 4 novembre 1965, la Commission a fait part au gouvernement italien de son point de vue selon lequel le fait de soumettre les produits alcooliques importés à l'impôt de fabrication et au droit d'État dans des conditions plus lourdes que celles prévues pour les produits nationaux correspondants était contraire à l'article 95 du traité CEE. Après une réponse du gouvernement italien en date du 12 février 1966, qui justifiait les impositions différenciées en matière d'alcool en relation avec le but d'assurer l'écoulement de certaines matières premières agricoles servant de base à la fabrication d'alcool, la Commission a ensuite précisé son point de vue dans une lettre du 8 mai 1968. Dans celle-ci, après avoir reconnu «l'existence des problèmes agricoles posés par l'alcool en Italie», la Commission déclarait estimer «que les impositions différenciées, prévues par la législation italienne et dues à l'application du droit d'État, peuvent subsister provisoirement, étant donné que le droit d'État constitue, dans un certain sens, l'instrument de la politique agricole italienne en matière d'alcool, permettant aux alcools de toute origine de trouver un débouché sur le marché quel que soit le coût de la matière première». En conséquence, le gouvernement italien était invité à modifier sa réglementation seulement pour ce qui est de l'impôt de fabrication. Enfin, l'avis motivé du 28 février 1969 répétait cette attitude, en confirmant à la fois que l'Italie pouvait maintenir *provisoirement* les différenciations inhérentes aux droits d'État, et en imputant au gouvernement italien la violation de l'article 95 seulement pour trois cas de réduction de l'impôt de fabrication.

Sept années plus tard, par lettre du 31 juillet 1975, la Commission a de nouveau attiré l'attention du gouvernement italien sur la question des taxations différenciées appliquées à l'alcool, en l'informant qu'aucune d'elles ne pouvait plus être considérée comme justifiée, à la suite de l'arrêt de cette Cour du 10 décembre 1974 dans l'affaire 48/74, Charmasson (Recueil 1974, p. 1383). En effet, cet arrêt avait déclaré contraires au traité, depuis la fin de la période transitoire, tous les obstacles aux échanges, même ceux faisant partie d'une organisation nationale de marché pour des produits agricoles déterminés, et il avait ouvert ainsi la voie à des actions en justice par des particuliers qui avaient un intérêt à l'élimination de ces obstacles. La Commission a par conséquent signalé que chaque État membre était tenu de supprimer les mesures qui s'avéraient incompatibles avec le droit communautaire à la lumière de l'arrêt précité.

Le décret législatif n° 46 du 18 mars 1976 (article 20) a introduit en Italie un nouveau régime pour certains alcools importés. Mais par lettre du 18 juin 1976, la Commission a fait savoir au gouvernement italien qu'il continuait à enfreindre l'article 95, en soumettant les produits importés à des impositions supérieures à celles qui frappent les produits nationaux similaires. De son côté, par lettre du 28 juillet 1976, ce gouvernement a qualifié le droit d'État sur l'alcool de mesure de péréquation des divers coûts de production entre des alcools obtenus à partir de matières premières différentes, c'est-à-dire de mesure légitime comme instrument d'intervention de politique agricole, en l'absence d'une politique commune dans ce secteur. Mais la Commission a rejeté les considérations contenues dans cette dernière lettre, en émettant le 31 juillet 1978 un avis motivé qui constatait que «la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité, en maintenant . . . des discriminations fiscales en matière d'application de l'impôt de fabrication, du droit d'État et du droit d'État spécial sur les alcools importés en provenance des autres États membres».

2. Il nous a semblé nécessaire de récapituler cette longue polémique entre la Commission et le gouvernement italien sur le problème central de la procédure actuelle au fond, d'une manière quelque peu détaillée, notamment parce que la valeur de la prise de position initiale de la Commission est un des points qui sont encore toujours controversés. Nous avons parlé d'une longue polémique — d'une durée de 13 ans! — et nous pouvons ajouter: polémique sans résultat, puisque aucune action basée sur l'article 169 n'a été engagée par la Commission pour donner suite à l'avis motivé du 31 juillet 1978. Au niveau national, en revanche, ont été entamées, en 1976 et 1977, comme nous l'avons déjà dit, les deux procédures introduites par la société Essevi et par l'entreprise Salengo, et après le procès en première instance, qui a débouché sur une décision du tribunal de Milan favorable aux demanderesses, on a atteint maintenant la phase d'appel, dans le cadre de laquelle est née la présente procédure. Il y a toutefois encore une autre circonstance à laquelle il convient de faire référence. Pendant que la procédure d'appel était en cours, la Cour de cassation italienne a jugé toutes chambres réunies, par arrêts 1317 et 1321 du 1er mars 1979, relatifs à d'autres litiges d'un contenu analogue, entre autres, que «pour les importations d'eaux-de-vie de vin en régime CEE, au moins pour celles réalisées avant l'avis de la Commission des Communautés européennes du 28 février 1969, les taxations différentielles découlant de l'application du droit d'État à concurrence de 60 000 lires par hectolitre anhydre, ne sont pas prises en considération aux fins du calcul du coût fiscal du produit importé». A l'appui de cette affirmation, la Cour de cassation a remarqué que, dans l'avis précité du 28 février 1969, destiné à la République italienne, au sens de l'article 169 du traité CEE, la Commission avait expressément reconnu la possibilité pour l'Italie d'appliquer l'impôt d'État comme instrument de sa politique agricole dans le secteur de l'alcool et de maintenir provisoirement, dans ce cadre, les taxations différentielles jusqu'à concurrence du montant de 60 000 lires par hectolitre anhydre d'alcool. La Cour de cassation a encore observé que la compatibilité d'une aide étatique avec le marché commun ne pouvait pas être niée par le juge national lorsque non seulement il manque une déclaration en sens contraire de la part de la Commission, mais lorsque celle-ci a même reconnu expressément que la mesure est compatible avec le traité.

La cour d'appel de Milan s'est expressément référée, dans ses ordonnances de renvoi à notre Cour, aux arrêts 1317 et 1321/79 de la Cour de cassation italienne, mais elle ne les a pas considérés comme suffisants pour écarter les doutes concernant la compatibilité entre le droit d'État sur l'alcool et les règles communautaires. Toutefois, la formulation des questions posées sur la base de l'article 177 du traité CEE reflète, comme nous le verrons dans un instant, l'orientation adoptée par la Cour suprême italienne.

3. La première des deux questions, auxquelles vous êtes invités à répondre, est rédigée comme suit: «Après avoir déterminé l'effet qu'il convient d'attribuer aux avis émis par la Commission en application de l'article 169 du traité instituant la CEE, dire si l'Italie a violé l'article 95 du traité en appliquant aux eaux-de-vie de vin importées d'autres États membres un système d'imposition comprenant le droit d'État d'un montant de 60 000 lires par hectolitre anhydre (90 000 lires à partir de mars 1976), non prévu pour le produit national similaire et non appliqué à celui-ci».

Il est évident que cette demande doit être scindée à son tour en deux parties, c'est-à-dire qu'il faut commencer par établir l'effet des avis émis par la Commission en application de l'article 169 du traité CEE. La réponse est simple: ces avis n'ont certainement pas un effet contraignant (voir article 189, dernier alinéa) et ils constituent seulement un moment de la procédure d'imputation aux États membres des infractions au traité relevées par la Commission; ils représentent une prémisse nécessaire afin que la Commission puisse saisir la Cour de justice «si l'État en cause ne se conforme pas à cet avis dans le délai déterminé» (article 169, alinéa 2).

En l'espèce, nous savons toutefois que le problème de l'effet des avis au titre de l'article 169 est soulevé en raison du passage de l'avis du 28 février 1969, où la Commission déclarait que l'Italie pouvait maintenir provisoirement les différenciations existant dans les droits d'État sur l'alcool. Est-il possible d'attribuer à une déclaration de ce genre l'effet d'une autorisation? A notre avis, la réponse ne peut être que négative. Le pouvoir de la Commission d'autoriser des comportements déterminés des États membres doit être prévu spécifiquement dans le traité, et en aucun cas, en dehors d'une disposition de ce genre, la Commission ne pourrait exonérer un État, fût-ce temporairement, d'observer les obligations que lui impose une règle comme l'article 95, d'autant qu'il s'agit d'une règle directement applicable, dont même les particuliers peuvent donc demander le respect. En réalité, une déclaration comme celle contenue dans l'avis du 28 février 1969, à propos du droit d'État sur les alcools, reflète seulement l'opinion de la Commission selon laquelle, au moins pour un certain temps, le comportement de l'État membre, à qui est reprochée une violation du traité, est en partie justifié — de sorte que, pour cette partie, la procédure au titre de l'article 169 ne doit pas être continuée —, mais elle n'attribue certainement pas à l'État en question un droit subjectif de continuer à avoir le même comportement, comme si l'interprétation du traité donnée par la Commission l'exonérait de toute responsabilité éventuelle. A ce sujet, il faut avoir présent à l'esprit, en rapport avec le cas d'espèce, que dès le 15 octobre 1969 la Cour avait précisé, en statuant dans l'affaire 16/69, Commission/République italienne (Recueil 1969, p. 377), que les eaux-de-vie n'entraient pas dans la liste des produits agricoles, en niant par consé-

quent que, dans le domaine des eaux-de-vie, une discrimination de traitement fiscal contraire à l'article 95 pouvait être justifiée en invoquant la possibilité de déroger, en matière agricole, à certaines règles du traité. Cela mettait en crise l'argumentation sur laquelle la Commission s'était fondée pour estimer l'application différentielle des droits d'État sur les alcools justifiée (au moins pour les alcools contenus dans les eaux-de-vie): le gouvernement italien aurait dû en tirer matière à réflexion pour sa ligne de conduite dans le domaine de la taxation des eaux-de-vie.

Toujours à propos des effets des avis de la Commission au titre de l'article 169, il est utile de souligner que ces effets restent en tout cas dans le contexte de la procédure d'infraction et qu'ils ne peuvent pas être confondus avec les prises de position éventuelles de la Commission en matière d'aides étatiques. En réalité, entre les observations de la Commission prévues à l'article 93, paragraphe 3, et les avis dont il est question à l'article 169, il existe une distinction nette, qui correspond à la différence évidente entre la procédure visant à déclarer une aide compatible avec le marché commun et la procédure destinée à constater une violation du traité. Il n'est donc pas admissible, à notre avis, qu'une déclaration de la Commission de ne pas considérer une certaine mesure fiscale comme contraire au traité, provisoirement et sur la base de motifs déterminés, soit qualifiée de déclaration de compatibilité de cette mesure avec le traité à titre d'aide. Dans le cas de l'espèce, il n'apparaît du reste pas que le gouvernement italien, dans son échange de correspondance avec la Commission avant l'adoption de l'avis motivé du 28 février 1969, ait jamais qualifié la taxe en question d'aide au sens des articles 92 ou 93, ni que la Commission, dans ses prises de position du 8 mai 1968 et du 28 février 1969, ait entendu appliquer les dispositions précitées du traité à la question du maintien du droit d'État dont il s'agit. Comme nous l'avons vu, elle avait jugé ce droit admissible en présupposant erronément le caractère agricole de l'eau-de-vie et sur la base de l'idée, ensuite démentie par l'arrêt Charmasson, que dans l'attente d'une organisation commune de marché, il était permis aux États membres, après la fin de la période transitoire, de maintenir provisoirement en vie des mesures déterminées en faveur de certains produits nationaux, même si elles sont susceptibles de créer des obstacles à la libre circulation des produits dans le marché commun. Il y a donc lieu d'exclure que les prises de position de la Commission au sujet de l'admissibilité du droit d'État italien sur l'alcool puissent être ramenées *ex post* à la sphère des articles 92 et 93 du traité.

4. La deuxième partie de la première demande est formulée d'une manière non conforme à la fonction d'une procédure d'interprétation préjudicielle: le juge du fond ne peut pas s'attendre à ce que notre Cour décide, sur la base de l'article 177, un cas concret de violation éventuelle du traité par un État membre. Toutefois, comme cela s'est produit beaucoup d'autres fois, la question peut être entendue en termes généraux: il s'agit alors d'établir s'il est compatible ou non avec l'article 95 qu'un État membre applique aux eaux-de-vie importées d'autres États membres un système de taxation qui comprend une charge fiscale non prévue pour le produit national correspondant et non appliquée à celui-ci.

La réponse doit être négative, nous semble-t-il. Le caractère discriminatoire d'un régime fiscal comme celui décrit est évident. On pourrait se demander — en allant au-delà des termes très nets de la question et en considérant les caractéristiques du cas d'espèce — s'il existe une discrimination fiscale contraire à l'article 95 lorsque la différence de traitement résulte non pas de la disposition fiscale nationale en soi, mais du fait que cette disposition accorde des exemptions ou des déductions d'impôt qui sont pratiquement applicables seulement aux produits nationaux. Mais l'article 95 est explicite: il interdit d'appliquer *directement ou indirectement* aux produits des autres États membres des impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent *directement ou indirectement* les produits nationaux similaires. L'hypothèse dans laquelle certaines réductions ou exemptions d'impôt sont subordonnées à des conditions réalisables seulement, en fait, pour les produits nationaux constitue un exemple d'imposition indirectement discriminatoire.

5. Par sa deuxième question, la cour d'appel de Milan vous demande de dire «si, après le début de la seconde étape prévue par le troisième alinéa de l'article 95 en tant que délai ultime pour l'abolition des réglementations internes contraires au principe de l'égalité d'imposition établie aux alinéas 1 et 2 du même article, l'Italie pouvait être autorisée, à titre dérogatoire, à maintenir une discrimination préexistante dans l'importation des eaux-de-vie de vin».

Le caractère formel de l'article 95, alinéa 3, est à ce point manifeste que cela n'exige pas de commentaires: *au plus tard au début de la deuxième étape*, les États membres étaient tenus d'éliminer ou de corriger les dispositions existant à l'entrée en vigueur du traité qui étaient contraires aux règles prescrites aux premier et deuxième alinéas du même article. C'est pourquoi une «réglementation préexistante» (pour employer la formulation même du juge de fond) qui avait une incidence sur l'importation des eaux-de-vie devait être supprimée: l'article 95 n'envisage pas de possibilité de dérogation. Dans ces conditions, il reste seulement à vérifier si d'autres règles du traité permettent une inobservation éventuelle du principe de non-discrimination en matière fiscale, et cette perspective conduit à examiner de plus près la thèse du gouvernement italien selon laquelle des avantages fiscaux déterminés, accordés à des produits nationaux et se traduisant en des aides à la production nationale, devraient être appréciés au regard non pas de l'article 95, mais des articles 92 et 93 du traité CEE. Il est vrai que la cour d'appel de Milan n'a fait aucune référence à ces règles — de sorte que l'on pourrait dire qu'elle n'a pas jugé leur interprétation pertinente pour la solution du litige soumis à sa décision —, mais il nous semble préférable d'interpréter la question reproduite ci-dessus avec largesse et de l'examiner selon le point de vue qui a été adopté dans cette procédure par le gouvernement italien.

D'après ce point de vue, dans un cas comme celui de l'espèce, on pourrait reconnaître une aide à la production nationale, non pas parce que le rendement de la taxe plus forte, appliquée au produit importé, est destiné à soutenir cette production, mais en raison du fait même que cette dernière est soumise à une charge fiscale moindre. En conséquence, l'hypothèse serait différente de celle que la Cour a considérée dans son arrêt du 21 mai 1980 dans l'affaire 73/79, Commission/République italienne, où elle a précisé que «les pratiques de discrimination fiscale ne sont pas

exemptées de l'application de l'article 95 du fait qu'elles peuvent être qualifiées simultanément de mode de financement d'une aide d'État».

Nous observerons à ce sujet que la reconnaissance aux États membres de la possibilité de se soustraire à l'interdiction de l'article 95, en qualifiant une imposition différenciée de mesure de mise en œuvre d'une politique de soutien à un secteur de l'économie nationale, risquerait de rendre impossible une qualification objective des systèmes fiscaux contraires à l'article 95. En effet, la distinction entre discriminations de traitement fiscal ayant pour seul but de protéger la production nationale contre la concurrence étrangère, et les régimes fiscaux différenciés tendant à soutenir un secteur déterminé du marché dans le cadre de l'ensemble de la politique économique nationale, présente des contours si imprécis qu'elle crée de graves risques d'abus. Il est évident que toute imposition discriminatoire au détriment de certains produits importés comporte automatiquement un avantage pour les produits nationaux concurrents, et se prête par conséquent à être considérée comme une aide à la production nationale. S'il fallait donc considérer comme exclues du champ d'application de l'article 95 les pratiques fiscales discriminatoires qu'un État membre qualifie d'aspects d'une politique de soutien sectoriel de sa part, l'applicabilité de l'article 95 s'en trouverait limitée d'une manière substantielle.

Les objections que nous avons exposées sont confortées, nous semble-t-il, par votre jurisprudence. Nous rappellerons en premier lieu que dans l'arrêt du 22 mars 1977 dans l'affaire 74/76, Iannelli, vous avez eu l'occasion de préciser que l'article 95 du traité concerne les taxes intérieures de quelque nature qu'elles soient et que, pour ce motif, «la circonstance qu'une imposition ou redevance est perçue par un organisme de droit public autre que l'État ou à son profit, et constitue une taxe spéciale ou affectée à une destination particulière, ne saurait la faire échapper au champ d'application de l'article 95 au traité» (Recueil 1977, p. 577). Comme le cas d'espèce sur lequel la Cour s'est prononcée alors regardait des impositions qui faisaient partie d'un régime étatique d'aides, on peut déduire de l'arrêt précité que le rattachement d'une charge fiscale discriminatoire à un système d'aides n'est pas suffisant pour exclure l'application de l'article 95. Plus récemment, dans l'arrêt du 10 octobre 1978 relatif à l'affaire 148/77, Hansen, vous avez affirmé que «lorsque des législations fiscales nationales favorisent, au moyen d'exemptions fiscales ou de l'octroi de taux d'imposition réduits, la production de certains types d'alcools ou certaines catégories de producteurs, même si ces avantages ne profitent qu'à une partie réduite de la production nationale ou sont accordés pour des raisons sociales particulières, ces avantages doivent être étendus aux alcools communautaires importés qui répondent aux mêmes conditions» (point 20 des motifs, Recueil 1978, p. 1808). L'on notera que, dans ce même arrêt, vous avez jugé préférable d'examiner le problème à la lumière de l'article 95, plutôt qu'au regard des dispositions relatives aux aides des articles 92 à 94, «alors que ces dernières dispositions reposent, elles aussi, sur la même idée fondamentale que l'article 95, à savoir l'élimination d'interventions de caractère public — y compris les dégrèvements fiscaux — pouvant avoir pour effet de fausser les conditions des échanges entre États membres» (point 14 des motifs).

Ces précédents permettent de situer dans sa juste perspective l'arrêt précité du 21 mai 1980 dans l'affaire 73/79, Commis-

sion/République italienne, lequel confirme que l'incompatibilité éventuelle d'une aide avec l'article 95 peut constituer une raison valide pour conduire à l'élimination de la mesure. Tel est nécessairement le cas lorsque le mode de financement de l'aide est de nature à grever les produits étrangers concurrents qui ne bénéficient pas de l'aide même, ou lorsque le rendement d'une taxe appliquée de manière non discriminatoire aux produits nationaux et à ceux importés est destiné à financer l'aide accordée aux produits nationaux. Dans le cas qui nous occupe, l'aide à la production nationale serait constituée plus simplement par l'application d'un système d'avantages fiscaux (exemptions ou taux réduits) dont bénéficient en fait seulement les produits nationaux. C'est pourquoi, même si l'octroi d'une aide aux produits eux-mêmes était admissible, le fait de réaliser cet octroi par une taxation discriminatoire au préjudice des produits importés suffirait à rendre l'aide incompatible avec l'article 95 et, partant, interdite.

6. Pour toutes ces raisons, nous concluons en proposant à la Cour de se prononcer de la manière suivante sur les problèmes soulevés par les demandes préjudicielles déférées par la cour d'appel de Milan:

1) Les avis émis par la Commission en application de l'article 169 du traité CEE n'ont pas d'effets obligatoires: leurs effets restent dans le contexte de la procédure d'imputation des infractions, qui est réglée par cet article.

2) L'interdiction des discriminations établie à l'article 95 du traité CEE s'étend à tout régime fiscal qui, directement ou indirectement (et donc aussi par l'octroi d'exemptions ou de réductions d'impôt appliquées en fait aux seuls produits nationaux), a pour effet de grever les marchandises importées plus lourdement que les produits nationaux correspondants.

3) Depuis le début de la deuxième étape de la période transitoire prévue à l'article 8 du traité CEE, l'article 95 interdit de manière formelle toute imposition intérieure de caractère discriminatoire.

4) La circonstance que l'État de taxation considère un régime d'exemptions fiscales, destiné à favoriser la production nationale, comme l'expression d'une politique globale de sa part visant à soutenir des secteurs économiques internes ayant besoin d'une aide, ne permet pas de soustraire ce régime à l'interdiction des discriminations établie à l'article 95.