l'obligation d'étendre le même avantage à des produits importés provenant d'entreprises dont la production dépasse la limite de production ainsi déterminée.

Pescatore Touffait Due

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg le 30 octobre 1980.

Le greffier

H. A. Rühl

administrateur principal

Le président de la deuxième chambre

P. Pescatore

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. GERHARD REISCHL, PRÉSENTÉES LE 2 OCTOBRE 1980 [1]

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

La procédure préjudicielle qui nous occupe aujourd'hui concerne l'interprétation de l'article 95 du traité CEE au regard de l'article 79, paragraphe 2, et de l'article 151, paragraphe 1, 3e phrase, de la loi allemande sur le monopole des alcools du 8 avril 1922 (Reichsgesetzblatt I, p. 335, 405 modifiée en dernier lieu par la loi du 13 novembre 1979, Bundesgesetzblatt I, p. 1937). Comme le régime fiscal de l'alcool, qui est en vigueur en république fédérale d'Allemagne, a déjà été décrit en détail dans les procédures préjudicielles Hansen I (arrêt du 10 octobre 1978, H. Hansen jun. et O. C. Balle GmbH & Co./Hauptzollamt de Flensburg, 148/77, Recueil 1978, p. 1787) et Hansen II (arrêt du 13 mars 1979, Hansen GmbH & Co./Hauptzollamt de Flensburg, 91/78, Recueil 1979, p. 935), il nous suffira de rappeler brièvement quelques points, dans la mesure où ils sont nécessaires à la compréhension des faits de la présente espèce.

L'alcool est soumis en principe, en république fédérale d'Allemagne, à une taxe uniforme qui porte seulement une appellation différente selon l'origine et l'utilisation de l'alcool. En vertu de l'article 84, paragraphe 1, de la loi sur le monopole des alcools, l'alcool qui est livré à l'administration fédérale allemande du monopole est soumis à l'impôt sur l'alcool (Branntweinsteuer). Sur l'alcool qui n'est pas livré au monopole est perçue, en application de l'article 78 de la loi précitée, une surtaxe sur l'alcool (Branntweinaufschlag). L'alcool importé est

1 — Traduit de l'allemand.

frappé, conformément à l'article 151, paragraphe 1, de la même loi, d'un droit compensatoire de monopole (Monopolausgleich). A la suite des arrêts de la Cour dans les affaires Rewe (arrêt du 17 février 1976, Rewe Zentrale des Lebensmittelgroßhandels GmbH/Hauptzollamt Landau/Pfalz, 45/75, Recueil 1976, p. 181) et Miritz (arrêt du 17 février 1976, Hauptzollamt de Göttingen/Wolfgang Miritz GmbH & Co., 91/75, Recueil 1976, p. 217), la loi allemande sur le monopole des alcools a été modifiée par la loi du 2 mai 1976 (Bundesgesetzblatt I, p. 1145) qui a fait en sorte, entre autres, que la surtaxe sur l'alcool et le droit compensatoire de monopole se situent au même niveau que l'impôt sur l'alcool.

L'article 79, paragraphe 2, de la loi sur le monopole des alcools, dans la version insérée par la loi modificative du 13 juillet 1978 (Bundesgesetzblatt I, p. 1002), prévoit pour trois catégories de producteurs d'alcool, dont la production annuelle est faible, un taux d'imposition réduit de 21 %, et de 30,5 % lorsque l'alcool est fabriqué exclusivement à partir de fruits à noyau, de baies ou de racines de gentiane. De cet avantage bénéficient en premier lieu ce qu'on appelle les «petites distilleries sous scellés» dont la production annuelle ne dépasse pas 4 hectolitres d'esprit-de-vin. Un deuxième groupe est constitué par ce qu'on appelle les «distilleries sous régime de forfait» au sens de l'article 57 de la loi sur le monopole des alcools, pour lesquelles l'assiette de l'impôt est déterminée en appliquant non pas les mesures administratives d'apposition de scellés habituelles mais un procédé particulier d'évaluation. Les distilleries sous régime de forfait peuvent, aux termes du règlement relatif aux distilleries, distiller chaque année jusqu'à 50 litres ou jusqu'à 3 hectolitres d'alcool, selon l'ancienneté de leur droit de distillation. La troisième catégorie privilégiée par l'article 79, paragraphe 2, de la loi sur le monopole des alcools est celle des «propriétaires de matières premières» au sens de l'article 36, paragraphe 1, de la loi, qui transforment dans une distillerie étrangère des matières premières provenant exclusivement de leurs propres récoltes. Les propriétaires de matières premières peuvent produire jusqu'à 50 litres d'alcool par an d'après le procédé d'évaluation applicable aux distilleries sous régime de forfait.

En vertu de l'article 41, paragraphe 1, de la loi sur le monopole des alcools, tant les distilleries sous régime de forfait que les propriétaires de matières premières peuvent épuiser entièrement, au cours d'une seule année d'une période de dix ans, la totalité de la quantité prévue pour la période.

En vertu de l'article 151, paragraphe 1, 3e phrase, de la loi sur le monopole des alcools, dans la version de la loi du 13 juillet 1978, l'avantage fiscal accordé à l'article 79, paragraphe 2, de la loi s'applique par analogie à l'alcool importé, lorsque celui-ci provient d'une distillerie dont la production annuelle ne dépasse pas 4 hectolitres d'alcool.

En août 1978, la demanderesse au principal a déclaré la mise en libre pratique de cognac «Rémy Martin VSOP», importé de France, au bureau principal des douanes de Mayence qui a perçu à cette occasion un droit compensatoire de monopole au taux alors en vigueur de 1 950 DM par hectolitre d'esprit-de-vin.

Après avoir déposé sans succès une réclamation contre cet avis d'imposition, la demanderesse au principal a formé un recours devant le Finanzgericht de Rhénanie-Palatinat. Elle a fait valoir en substance une violation de l'interdiction de discrimination fiscale énoncée à l'article 95, alinéa 1, du traité CEE, laquelle consisterait dans le fait que la charge fiscale grevant le cognac importé est nettement supérieure à celle qui frappe l'alcool indigène à base de fruits fabriqué dans une distillerie sous régime de forfait. L'opinion du bureau principal des douanes, partie défenderesse, selon laquelle le cognac importé peut seulement prétendre aux mêmes avantages fiscaux que l'alcool indigène provenant

d'une distillerie sous régime de forfait lorsqu'il provient d'une petite distillerie d'un autre État membre ayant une production aussi faible, ne trouverait aucun fondement dans l'article 95, alinéa 1, du traité CEE.

Par ordonnance du 20 décembre 1979, la troisième chambre du Finanzgericht du Rhénanie-Palatinat a décidé, en application de l'article 177 du traité CEE, de surseoir à statuer et d'inviter la Cour de justice à se prononcer à titre préjudiciel sur les questions suivantes:

«1. L'article 95, alinéas 1 et 2, du traité CEE doit-il être interprété en ce sens que de l'alcool importé de la Communauté, qui est comparable (similaire au sens de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE) à l'alcool indigène à base du fruits (article 27, paragraphe 1, de la loi allemande sur le monopole des alcools), ne peut bénéficier, au regard des allègements fiscaux accordés à l'alcool indigène à base du fruits par l'article 79, paragraphe 2, de la loi sur le monopole des alcools, d'un taux réduit correspondant du droit compensatoire de monopole que si l'alcool importé provient d'une distillerie ayant une faible production annuelle (Kleinbrennerei — petite distillerie) au sens de l'article 79, paragraphe 2, de la loi sur le monopole des alcools (article 151, paragraphe 1, 3e phrase de la loi)?

2. En cas de réponse affirmative à la première question:

Compte tenu des allègements fiscaux supplémentaires accordés à l'alcool indigène à base de fruits (exonération fiscale des excédents de production, dépassement des limites maximales de production par la distillation au cours d'une période), est-il compatible avec l'article 95, alinéas 1 et 2, du traité CEE

a) que la réduction du droit compensatoire de monopole soit limitée aux taux de réduction (respectivement 21 % et 30,5 %) fixés à l'article 79, paragraphe 2, de la loi sur le monopole des alcools, ou bien la réduction doit-elle être supérieure à ces taux, et

b) que la limite supérieure de la production annuelle de la distillerie étrangère aux fins de l'application du taux réduit du droit compensatoire de monopole soit fixée à 4 hectolitres d'esprit-de-vin?»

Avant de prendre position sur chacune de ces questions, nous voudrions observer d'abord que la mesure dont il est question dans l'ordonnance de renvoi ressemble à celle qui a déjà fait l'objet de l'arrêt de la Cour dans l'affaire Hansen I. Compte tenu de ce que la Cour a déclaré dans cet arrêt, le tribunal de renvoi souhaite donc à juste titre que les questions posées ne soient pas examinées au regard des articles 37 et 92 et suivants du traité CEE, mais exclusivement dans la perspective de l'article 95 du traité CEE. En effet, dans l'arrêt Hansen I, la Cour a déclaré que les régimes de dégrèvements fiscaux dans le secteur de l'alcool peuvent aussi exister en dehors de tout lien avec un monopole commercial et qu'il est dès lors préférable d'examiner le problème soulevé en première ligne sous l'angle de la règle fiscale de l'article 95, en raison de son caractère général, et non de l'article 37, spécifique au régime des monopoles nationaux. Ainsi que la Cour l'a déclaré, cette optique est d'autant plus justifiée que l'article 37 repose, tout comme l'article 95, sur le principe de l'élimination de toute discrimination dans les échanges entre États membres. Dans cet arrêt, la Cour a renoncé en outre à un examen sous l'angle des dispositions relatives aux aides des articles 92 et suivants en soulignant que l'article 95 sert, tout comme les articles 92 à 94, à «l'élimination d'interventions de

caractère public — y compris de dégrèvements fiscaux — pouvant avoir pour effet de fausser les conditions normales des échanges entre États membres». Ces considérations doivent s'appliquer aussi au cas présent.

I — Sur la première question

Par cette question, le tribunal de renvoi voudrait faire éclaircir le problème de base de savoir si, et le cas échéant à quelles conditions, l'alcool importé à base de fruits peut bénéficier, compte tenu de l'interdiction de discrimination énoncée à l'article 95, alinéas 1 et 2, du traité CEE, des allégements fiscaux que l'article 79, paragraphe 2, de la loi allemande sur le monopole des alcools prévoit en faveur des produits nationaux similaires, c'est-à-dire si des allégements fiscaux qui ne sont accordés à l'intérieur du pays qu'à de petites entreprises produisant des quantités déterminées doivent être étendus en principe à tous les produits importés, même lorsqu'ils ne proviennent pas de petites entreprises correspondantes.

Le Finanzgericht de Rhénanie-Palatinat ne perd pas de vue à cet égard que la question a déjà fait l'objet de l'arrêt dans l'affaire Hansen I, mais il exprime des doutes sur le point de savoir s'il résulte de cet arrêt que le rattachement des allégements fiscaux à des quantités déterminées de production annuelle, tant pour les produits indigènes que pour les produits importés, est compatible en principe avec l'article 95 du traité CEE. Le Finanzgericht se réfère surtout sous ce rapport aux considérations suivantes que la Cour a exprimées dans le 20e attendu et du deuxième point du dispositif de son arrêt:

«Lorsqu'une législation fiscale nationale favorise, au moyen d'exemptions fiscales ou de l'octroi de taux d'imposition réduits, la production de certains types d'alcool 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, compte tenu des critères qui sont à la base des alinéas 1 et 2 de l'article 95.»

Le tribunal de renvoi estime que si la formulation «répondent aux mêmes conditions» vise uniquement à préciser qu'il doit s'agir de produits «similaires» et que le régime fiscal national doit être de nature à protéger indirectement d'«autres productions», le cognac importé de la Communauté est toujours discriminé par le système d'imposition national, parce que le produit importé est similaire — quelles que soient ses conditions de production à l'étranger — à l'alcool à base de fruits bénéficiant du régime de faveur et parce que le système d'imposition est de nature à protéger la production de l'alcool national à base de fruits. En outre, il apparaît impossible au tribunal de renvoi qu'en raison des autres caractéristiques spécifiquement nationales, énoncées à l'article 79, paragraphe 2, de la loi sur le monopole des alcools, qu'il déclare ne pas exister de manière correspondante à l'étranger, l'alcool importé d'autres États membres puisse jamais répondre aux mêmes conditions. Il pense que si on ne choisit au hasard, dans le catalogue des conditions spécifiquement nationales, qu'un seul critère, comme par exemple une certaine limite de production, et si on érige ce critère en condition de l'octroi d'un avantage fiscal correspondant aux alcools importés, comme le législateur l'a fait à l'article 151, paragraphe 1, 3e phrase, de la loi sur le monopole des alcools, il peut difficilement être parlé de produits «qui répondent aux mêmes conditions». La réglementation de l'article 151, paragraphe 1, 3e phrase, de la loi sur le monopole des alcools, qui si réfère à des quantités déterminées de production, ne serait

compatible avec l'article 95 du traité CEE que si la Cour avait parlé, au lieu de conditions identiques, de conditions comparables.

La demanderesse au principal et la Commission soutiennent elles aussi, dans leurs observations, que les avantages prévus en faveur des alcools indigènes, sur la base desquels ces derniers peuvent bénéficier d'allégements fiscaux supplémentaires, doivent, pour satisfaire aux exigences de l'article 95 du traité CEE, être étendus aux alcools importés.

La Commission observe en particulier que le principe énoncé par la Cour dans les arrêts du 27 février 1980 dans les affaires 168, 169 et 171/78 (Commission/France, Italie et Danemark), selon lequel les États membres ne peuvent pas appliquer des taux d'imposition différents à des types d'alcool similaires, vaut également pour le critère des quantités de production.

Selon la demanderesse au principal, la jurisprudence actuelle de la Cour sur l'article 95 du traité CEE montre en outre que les avantages fiscaux octroyés aux produits nationaux ne sont licites que dans la mesure où ils sont transparents et de nature à être effectivement mis en œuvre dans le pays exportateur de la CEE. Même s'il était étendu aux produits importés, l'allègement fiscal devrait être objectivement justifié au regard du droit national et du droit communautaire en ce sens qu'il est nécessaire, proportionnel et propre à atteindre un but légitime. Aucune de ces deux conditions ne serait toutefois remplie en l'espèce.

Cette argumentation nous semble reposer sur une interprétation erronée des arrêts invoqués. A l'instar du gouvernement fédéral, nous estimons — pour le dire immédiatement — que l'article 95 permet d'étendre les avantages fiscaux, qui ne sont octroyés sur le territoire national qu'à des entreprises produisant certaines quantités, aux produits importés seulement si ceux-ci proviennent de petites entreprises qui fabriquent des quantités correspondantes. Le fait que la première question du tribunal de renvoi doit recevoir une réponse affirmative allant dans ce sens résulte déjà des arrêts invoqués, qui sont clairs et non ambigus sur ce point.

Ainsi, dans l'affaire Hansen I, qui portait, comme nous l'avons déjà rappelé, sur une question du même genre, la Cour a déclaré ce qui suit:

«Attendu qu'en l'état actuel de son évolution et en l'absence d'une unification ou harmonisation des dispositions pertinentes, le droit communautaire n'interdit pas aux États membres d'accorder des avantages fiscaux, sous forme d'exonération ou de réduction de droits, à certains types d'alcools ou à *certaines catégories de producteurs;* que des facilités fiscales de ce genre peuvent servir, en effet, des fins économiques ou sociales légitimes, telles que l'utilisation, par la distillerie, de matières premières déterminées, le maintien de la production d'alcools typiques de haute qualité, ou le *maintien de certaines catégories d'exploitations, telles que les distilleries agricoles.*»

Cette possibilité d'aménagement, qui n'existe pas seulement en ce qui concerne le montant de l'avantage mais aussi pour ce qui est des conditions d'octroi de ce dernier, découle, comme nous l'avons déjà dit dans nos conclusions sur les affaires 168, 169 et 171/78, de la souve-

raineté fiscale résiduaire des États membres. Il résulte également de celle-ci qu'en l'état actuel du droit communautaire, les États membres peuvent décider de manière autonome à quelles fins économiques ou sociales ils entendent accorder des exonérations fiscales ou des réductions de droits pour des produits nationaux.

La règle de l'article 95 du traité CEE, qui complète les dispositions relatives à la suppression des droits de douane et des mesures d'effet équivalent, a simplement pour but, comme la Cour l'a exprimé dans ses arrêts dans les affaires 168, 169 et 171/78, 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 des produits originaires d'autres États membres». L'article 95 doit donc garantir la parfaite neutralité concurrentielle des impositions intérieures qui frappent les produits nationaux et les produits importés.

C'est pour cette raison que la Cour a également déclaré dans l'affaire Hansen I que les avantages fiscaux octroyés doivent être étendus aussi sans discrimination aux alcools originaires d'autres États membres. Précisant sa pensée, elle a ajouté de nouveau que «l'article 95 ne permet pas d'établir, à cet égard, une distinction selon les motifs, sociaux ou autres, qui sont à l'origine de ces régimes particuliers, ni selon l'importance relative de ceux-ci par rapport au régime d'imposition ordinaire». Cette phrase signifie simplement qu'une différenciation fiscale, pour des motifs sociaux ou autres, entre les produits importés et nationaux représenterait une discrimination interdite par l'article 95. Si la Cour s'est donc référée une nouvelle fois expressément dans l'affaire Hansen aux «mêmes conditions», c'était uniquement pour préciser ce résultat.

Au surplus, il résulte aussi du 18e attendu de cet arrêt, où la Cour a souligné explicitement les difficultés d'ordre pratique qui peuvent se présenter en cas d'assimilation, en raison des critères différents auxquels les législations nationales rattachent l'octroi des avantages fiscaux, qu'il ne faut pas se baser uniquement sur la similitude des produits.

Pour la réponse à donner à la première question, nous pouvons nous reporter enfin à l'arrêt de la Cour dans l'affaire Bobie (arrêt du 22 juin 1976, Bobie Getränkevertrieb GmbH/Hauptzollamt Aachen-Nord, 127/75, Recueil 1976, p. 1079). Cette décision, qui avait pour objet un impôt progressif sur la bière, échelonné selon la quantité annuelle de production, montre clairement que la différenciation selon la quantité de production de l'entreprise est un critère licite pour l'octroi d'avantages fiscaux. La seule condition d'admissibilité d'une telle différenciation est, d'après cet arrêt, que les produits importés soient également taxés sur la base des mêmes critères. Le fait que l'article 95 du traité CEE vise uniquement à exclure une discrimination en ce qui concerne le montant de l'imposition, résulte clairement du troisième point du dispositif, où la Cour a déclaré ceci:

«Si un État membre a choisi d'appliquer à la bière nationale une imposition progressive calculée sur la base de la quantité que chaque brasserie produit au cours d'une année, l'article 95, alinéa 1, n'est pleinement respecté que si la bière étrangère est *soumise à un taux d'imposi-*

tion équivalent ou inférieur, également appliqué aux quantités de bière produites par chaque brasserie pendant la période d'un an.»

Contrairement à l'avis de la Commission, une conclusion différente ne peut pas non plus être déduite des arrêts que la Cour a rendus le 27 février 1980 sur les recours en manquement d'État déjà cités, dirigés contre la France, l'Italie et le Danemark. Ces décisions ont plutôt confirmé expressément, dans le prolongement de l'arrêt Hansen I, qu'une différenciation fiscale nationale selon la taille de l'entreprise peut en principe être appliquée aussi aux produits importés, s'il est assuré qu'une production nationale déterminée n'est pas favorisée de ce fait. La Cour a expressément souligné qu'il y a lieu de reconnaître la légalité des différenciations fiscales qui sont destinées à «permettre le maintien de productions ou d'entreprises qui, sans ces faveurs fiscales particulières, ne seraient plus rentables en raison de l'élévation des coûts de production», pour autant qu'elles ne servent pas à «légitimer des différenciations fiscales de caractère discriminatoire ou protecteur». Or, dans les procédures précitées en manquement d'État, il était précisément reproché aux États membres en cause d'octroyer un régime fiscal de faveur à certains types d'alcools indigènes par rapport à des alcools pour lesquels il n'existait quasiment pas de production nationale et d'avoir discriminé ainsi les produits étrangers qui étaient à considérer comme similaires ou concurrents aux produits indigènes. En revanche, une imposition échelonnée exclusivement selon la quantité de production, qui est appliquée également aux produits importés, n'est pas discriminatoire et ne présente pas de caractère protecteur lorsque les produits importés comparables sont soumis à un taux d'imposition équivalent ou inférieur. En conclusion de ce point, il peut du reste encore être remarqué que la position de la Commission et de la demanderesse au principal, qui prétendent que, compte tenu de l'article 95 du traité CEE, tout alcool importé à base de fruits doit bénéficier de l'allègement fiscal prévu à l'article 79, paragraphe 2, de la loi allemande sur le monopole des alcools, même s'il ne provient pas d'une petite distillerie produisant une quantité limitée, conduirait à ce que la totalité de l'alcool importé, y compris celui provenant de grandes distilleries, serait soumise au taux d'imposition réduit, lequel ne s'appliquerait en revanche, comme nous l'avons entendu, qu'à 5 % de la production nationale. Cela aurait à son tour comme conséquence que les grands producteurs nationaux pourraient eux aussi, au nom du principe général d'égalité, revendiquer l'avantage, avec pour résultat que l'article 95 du traité CEE conduirait finalement à une atteinte à la souveraineté fiscale nationale, ce qui, comme nous l'avons vu, n'est pas voulu.

Enfin, il y a lieu de rejeter aussi l'argument de la demanderesse au principal selon lequel la suppression de l'avantage fiscal litigieux représente la seule forme d'application correcte de l'article 95 du traité CEE. Il résulte certes des principes développés par la Cour sur la discrimination indirecte que les critères auxquels le droit national rattache l'avantage fiscal ne doivent pas être conçus de manière à pouvoir être satisfaits sans plus par les producteurs indigènes, mais non par les producteurs étrangers. Une telle discrimination indirecte pourrait exister si les producteurs étrangers ne bénéficiaient de l'avantage, abstraction faite du critère de la quantité maximale de production, que

lorsque l'alcool en question provient de petites distilleries sous scellés, de distilleries sous régime de forfait ou du stock des propriétaires de matières premières. Or, ces conditions d'ordre historique et régional ne sont justement pas retenues comme critère de l'octroi de cet avantage aussi à l'alcool importé.

Enfin, le fait que cette particularité du régime fiscal national ne doit pas être supprimée, pour autant qu'elle ne conduit pas à une discrimination des produits importés, découle clairement de l'arrêt de la Cour du 8 janvier 1980 dans la procédure en manquement d'État dirigée contre la République italienne (Commission/République italienne, 21/79, non publié), lequel déclare ce qui suit:

«Si l'article 95, alinéa 1, oblige donc les États membres à étendre les avantages fiscaux dont bénéficient les produits nationaux aux produits similaires importés des autres États membres, lorsque ces produits réunissent les conditions auxquelles un taux réduit ou une exonération sont subordonnés, il n'oblige toutefois pas les États membres à supprimer les différenciations objectivement justifiées que la législation interne établirait éventuellement entre les impositions intérieures frappant des produits nationaux, sauf si cette suppression était l'unique moyen permettant d'éviter une discrimination, directe ou indirecte, des produits importés.»

II — Sur la deuxième question

Comme la première question appelle donc une réponse affirmative, il faut encore examiner brièvement l'autre question posée à titre subsidiaire. Le tribunal de renvoi voudrait savoir si, indépendamment de la fixation d'une limite de production comme condition de l'octroi d'allègements fiscaux, d'autres circonstances génératrices d'avantages ne devraient pas être prises en considération pour satisfaire aux exigences de l'article 95 du traité CEE, soit en augmentant le taux de réduction du droit compensatoire de monopole pour les produits importés, soit en modifiant la limite supérieure de la production annuelle des entreprises pour les distilleries des autres États membres.

Pour comprendre cette question, il faut savoir que l'alcool produit dans ce qu'on appelle les distilleries sous régime de forfait est imposé de manière forfaitaire, sur la base de la quantité des matières premières utilisées. L'évaluation de la quantité des matières premières utilisées correspond, comme nous l'avons entendu, à un montant que l'administration considère comme normal après avoir procédé à des tests comparatifs. Pour ce faire, le législateur part nécessairement de l'entreprise la moins rentable, afin que celle-ci ne soit pas pénalisée. Il s'ensuit que les entreprises plus rentables peuvent atteindre, par rapport au rendement «normal», un rendement supérieur qui, comme toutes les parties à l'instance l'admettent, peut aller jusqu'à un taux moyen net de 20 % et même dans certains cas de 50 à 60 %. C'est ainsi, déclarent la demanderesse au principal et la Commission, que les petites distilleries indigènes, qui en principe bénéficient seulement de l'avantage fiscal lorsque leur production annuelle ne dépasse pas respectivement 50 litres ou 3 hectolitres, peuvent, sans perdre leur position privilégiée, produire réellement jusqu'a 5 hectolitres, tandis que les entreprises étrangères ne bénéficient pas de la réduction fiscale dès que leur production dépasse 4 hectolitres. Dans cette mesure, la

demanderesse au principal et la Commission sont d'avis que les producteurs étrangers qui, à l'exception de ceux du Luxembourg, ne sont pas soumis à un régime fiscal correspondant, subissent une discrimination par rapport aux producteurs nationaux.

Les propriétaires de matières premières bénéficient des mêmes avantages, a-t-on encore dit, que ceux qui sont octroyés aux distilleries soumises au régime forfaitaire. Comme aussi les propriétaires de matières premières peuvent disposer librement de la totalité de l'alcool produit sous le régime du forfait, y compris de l'excédent de production exonéré d'impôt, les distillateurs sous régime de forfait et le grand nombre des propriétaires de matières premières formeraient de grandes unités économiques, qui ne pourraient plus être considérées comme des petites distilleries.

Enfin, la règle de la quantité distillée à l'intérieur d'une période viserait à tenir compte des rendements différents de la récolte et à assurer ainsi que de mauvaises récoltes durant certaines années puissent être compensées par des excédents durant de bonnes années. Cet aspect aussi comporterait un avantage qui n'est pas octroyé aux produits importés, fabriqués dans les distilleries correspondantes des autres États membres, puisque dans leur cas la limite de production de 4 hectolitres d'esprit-de-vin fixée annuellement serait appliquée sans modification.

Selon le gouvernement fédéral, en revanche, le régime technique de recouvrement que constitue la «distillation sous régime de forfait» ne tombe pas sous le coup de l'interdiction des discriminations fiscales, énoncée à l'article 95 du traité CEE, ne serait-ce que parce qu'il se présente comme la forme de recouvrement la plus commode du point de vue de la technique fiscale et dont l'effet accessoire d'octroi d'un avantage est seulement éventuel mais néanmoins souhaité pour des raisons de politique sociale et agricole. La même constatation s'imposerait pour la distillation à l'intérieur d'une période, qui ne serait qu'un régime purement procédural visant à maîtriser les excédents de fruits, sans aucune incidence sur le montant des impôts payables au cours de la totalité de la période.

Pour apprécier ces arguments, il faut remarquer d'abord, à l'instar de la demanderesse au principal, que selon la jurisprudence constante de la Cour (voir arrêt du 27 février 1980, Commission/Irlande, 55/79, non encore publié, avec références), il y a lieu de prendre en considération, pour l'application de la règle de non-discrimination de l'article 95, en dehors du taux des impositions, les dispositions relatives à l'assiette et les *modalités de perception* des divers impôts, et à cet égard, c'est l'incidence effective de chaque impôt, sur la production nationale, d'une part, et sur les produits importés, d'autre part, qui constitue le critère de comparaison décisif. Comme la Cour l'a souligné dans ses arrêts du 27 février 1980 dans les procédures en manquement d'État dirigées contre la France, l'Italie et le Danemark, il suffit dès lors «d'examiner si l'application d'un système fiscal déterminé est de nature discriminatoire ou, le cas échéant, protecteur, c'est-à-dire s'il existe une différence du taux ou des modalités d'imposition, et si cette différence est susceptible de favoriser une production nationale déterminée». Cette question doit finalement être tranchée par le juge du fond.

Pour l'examen de la question de savoir s'il s'agit d'une différenciation qui n'est pas objectivement justifiée, c'est-à-dire d'une discrimination au sens de l'article 95 du traité CEE, il faut tenir compte du fait que, eu égard au grand nombre des petits distillateurs et aux faibles quantités qui peuvent être distillées sous le régime du forfait, il n'est pas possible, pour des raisons de technique de recouvrement tenant aux coûts et aux dépenses disproportionnées en personnel, d'admettre toutes ces entreprises «au bénéfice du régime de la distillation sous scellés» et

de les contrôler chacune en permanence. C'est pourquoi l'imposition forfaitaire de ces entreprises — qui, comme nous l'avons entendu, sont au nombre d'environ 30 000 — est la seule solution praticable. Comme, d'autre part, les marchés de production d'autres États membres ont une structure différente, il est objectivement justifié, comme nous l'avons déjà dit, de se baser pour les importations en provenance de ces pays sur des limites de production maximales.

Si nous nous tournons ensuite vers la question de savoir si le procédé d'évaluation qui est appliqué à l'alcool national présente un caractère protecteur en ce sens qu'il est susceptible de soumettre les produits nationaux à une charge inférieure à celle qui est supportée par les produits importés correspondants, il convient bien entendu de ne pas perdre de vue le fait que tout système forfaitaire doit nécessairement être basé sur des valeurs moyennes. Le système implique tout simplement, de par sa nature, que ces valeurs puissent être dépassées, dans un cas d'espèce, à la hausse, mais aussi parfois à la baisse. Il y a donc lieu d'examiner uniquement si la fixation forfaitaire de l'impôt est susceptible en soi d'assurer à l'alcool national à base de fruits des avantages supplémentaires par rapport aux produits importés correspondants, sous la forme de ce qu'on appelle les excédents de production exonérés d'impôt ou de la distillation à l'intérieur d'une période.

La réponse à cette question est toutefois négative, pour les motifs suivants. Les trois catégories privilégiées en vertu de l'article 79, paragraphe 2, de la loi sur le monopole des alcools ont en commun le fait que la limite maximale de production annuelle qui leur est imposée en vue de l'octroi de l'avantage fiscal n'est pas supérieure à 4 hectolitres d'alcool par an. Pour la majeure partie de ces groupes, à savoir pour une grande partie des distilleries sous régime de forfait et pour les propriétaires de matières premières, la quantité maximale de production annuelle s'élève à 50 litres, tandis qu'une partie plus petite des distilleries sous régime de forfait peut produire jusqu'à 3 hectolitres d'alcool au maximum pour bénéficier de l'avantage fiscal. Même si l'on part d'un excédent de production s'élevant en moyenne à 20 % — ce chiffre semble être la règle, puisque pour fixer les montants estimatifs, le législateur doit nécessairement tenir compte des entreprises non rentables, afin de ne pas les pénaliser —, la quantité maximale annuelle ne dépasse généralement pas la limite de production dite favorisée par le monopole de 4 hectolitres par an, laquelle est également applicable aux produits étrangers. De surcroît, et il nous semble qu'il s'agit là d'un aspect important, la loi prescrit que le taux de rendement applicable dans un cas d'espèce doit être corrigé au plus tard lorsque les écarts atteignent 20 %. Or, nous avons entendu que ces taux de rendement corrigés ou particuliers sont en pratique la règle, tandis que le taux de rendement normal constitue l'exception. Une variation effective des taux de rendement fixés officiellement est de plus possible, tant vers le haut que vers le bas, avec comme conséquence que dans certains cas une excédent de production imposable ne peut absolument pas se produire. En outre, il ne faut pas négliger le fait que les petites distilleries sous scellés nationales aussi peuvent seulement distiller jusqu'à une quantité maximale de production de 4 hectolitres, en bénéficiant d'un taux fiscal de faveur allant jusqu'à 21 % ou 30,5 % et qu'elles n'atteignent pas des excédents de production exonérés d'impôt.

Quant à la tentative de la demanderesse de mettre en question la caractère de petites entreprises des distilleries sous régime de forfait, au motif qu'un grand nombre des propriétaires de matières premières font distiller contre paiement dans ces entreprises, elle n'est pas convaincante non plus. Les quantités d'alcool qui sont produites par des propriétaires de matières premières dans une distillerie sous régime de forfait ne

représentent pas en effet, ni en droit ni en fait, la totalité de la production d'*une* distillerie unitaire, mais un nombre correspondant de productions individuelles autonomes. Le régime fiscal allemand considère en effet les propriétaires de matières premières comme des producteurs d'alcool et il les traite dès lors comme des débiteurs d'impôt. C'est ainsi, par exemple que l'article 174, paragraphe 3, du règlement relatif aux distilleries impose que les matières premières des différents propriétaires soient entreposées et distillées séparément. La prestation contre paiement, que les distilleries sous régime de forfait effectuent au profit des propriétaires de matières premières, ne peut donc pas leur être portée en compte. L'impossibilité pour les distilleries sous régime de forfait d'atteindre comme telles une capacité de production égale à celle des grandes distilleries, est de plus assurée par le fait que l'article 116 du règlement relatif aux distilleries soumet l'équipement en matériel des distilleries sous régime de forfait à des limitations légales.

La question du niveau de production doit toutefois être séparée de la question de commercialisation. En ce qui concerne l'avantage fiscal, la réglementation allemande se réfère uniquement, tant pour les produits nationaux que pour les produits importés correspondants, à des limites maximales de production, et non au processus de commercialisation. De ce fait, la possibilité d'une commercialisation en commun ou d'une commercialisation par le canal d'une grande distillerie est ouverte tant aux petites distilleries nationales qu'à celles d'autres États membres.

Enfin, contrairement à l'opinion de la demanderesse au principal, la possibilité prévue pour les petits distillateurs allemands, de distiller à l'intérieur d'une période, ne constitue pas non plus un régime fiscal discriminatoire au sens de l'article 95 du traité CEE, puisqu'il s'agit d'un régime purement procédural visant à maîtriser les excédents de fruits, qui n'a pas d'incidence sur le montant des impôts à payer au cours de la totalité de la période. De plus, comme le gouvernement fédéral l'a exposé avec raison, le respect de la limite maximale de production annuelle valable pour chaque distillerie peut être contrôlé en république fédérale d'Allemagne, même lorsqu'une distillerie utilise la possibilité de la distillation à l'intérieur d'une période. Si cette possibilité était également étendue aux distilleries étrangères, toute marchandise importée provenant d'une entreprise qui produit durant la campagne en cours moins du décuple de la quantité maximale de production annuelle, pourrait alors être importée au taux d'imposition réduit, puisque dans les autres États membres un contrôle, y compris futur, de la quantité distillée n'est pas garanti.

Avant de conclure, il nous reste encore à signaler que les modifications législatives, entre autres des articles 79 et 151 de la loi sur le monopole des alcools, introduites à la suite des arrêts de la Cour dans les affaires 45/75, 59/75 et 91/75, ont été notifiées formellement par le gouvernement de la république fédérale d'Allemagne à la Commission, par une note verbale du 23 avril 1976, conformément à l'article 93, paragraphe 3, du traité CEE. Comme la Commission a vérifié les réglementations qui lui ont été notifiées et ne les a pas critiquées, elle non plus ne les a apparemment pas analysées alors, contrairement au point de vue qu'elle soutient maintenant, comme une aide étatique incompatible avec le marché commun au sens de l'article 92 du traité CEE, qui faussait ou menaçait de fausser la concurrence en favorisant certaines productions.

III — En conclusion, nous proposons de donner aux questions posées par le tribunal de renvoi les réponses suivantes:

1. L'article 95, alinéas 1 et 2, du traité CEE doit être interprété en ce sens que lorsque dans un État membre certains types d'alcools ou certaines catégories de producteurs sont favorisés au moyen d'exemptions fiscales ou de l'octroi de taux d'imposition réduits, des avantages correspondants doivent également être reconnus, de manière non discriminatoire et sans produire d'effet protecteur, aux importations de produits similaires ou concurrents d'États membres de la Communauté. L'alcool importé ne bénéficie par conséquent de ces avantages que s'il répond aux critères énoncés dans les dispositions nationales.

2. Une imposition forfaitaire qui prévoit certains taux d'imposition réduits se rattachant à une limite maximale de production, comme c'est le cas par exemple pour les distilleries sous régime de forfait et la distillation à l'intérieur d'une période, n'est pas discriminatoire et ne produit pas d'effet protecteur au sens de l'article 95, alinéas 1 et 2, du traité CEE, si elle ne favorise pas de manière générale en soi les produits nationaux par rapport aux produits similaires ou concurrents importés.