CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. CLAUS GULMANN

présentées le 26 janvier 1993 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. Le Supremo Tribunal Administrativo du Portugal a déféré à la Cour cinq questions concernant l'interprétation de dispositions du traité CEE afin de pouvoir statuer sur la légalité d'une taxe parafiscale au regard du droit communautaire.

2. Un institut des produits forestiers (Instituto dos Produtos Florestais) a été créé en 1972. L'institut était un organisme de coordination économique doté de la personnalité morale.

L'activité de l'institut était financée par des taxes perçues sur les différents produits de la sylviculture compris dans le champ d'activité de l'institut. Des modifications sont intervenues en 1986, en liaison avec l'adhésion du Portugal à la Communauté européenne, en vue de rendre ce régime conforme aux exigences du droit communautaire. La taxe présentement en cause — taxe perçue sur la « masse chimique » — a ainsi été modifiée, par la substitution d'une taxe spécifique par une taxe « ad valorem ». Il est constant que la taxe est en tout cas d'un point de vue formel une imposition intérieure appréhendant systématiquement les produits nationaux et les produits importés selon les mêmes critères.

3. Comme dans les affaires précédemment résolues par la Cour, ayant pour objet des taxes parafiscales, c'est l'affectation de la taxe qui est à l'origine des questions ayant trait à la conformité de la taxe par rapport au droit communautaire. Le tribunal de renvoi indique à cet égard que la taxe est

« destinée à financer les activités ressortissant à l'IPF, à savoir essentiellement 'la défense de la production et les intérêts supérieurs de l'économie nationale' (voir l'article 2, sous b), du décret-loi n° 428 du 31 octobre 1972). Dans son arrêt du 18 juin 1975 dans l'affaire 94/74, IGAV/ENCC [Rec. 1975, p. 699], la Cour a répondu par l'affirmative à cette question dans le cas où 'la contribution est exclusivement destinée à financer des activités qui profitent spécifiquement au produit national...', ce qui, si ce n'est pas le cas de la destination des recettes de l'Instituto dos Produtos Florestais (celles-ci sont diversifiées au point qu'elles couvrent même la réglementation des importations elles-mêmes... et la participation à la négociation d'accords internationaux...), s'en rapproche jusqu'à un certain point dans la mesure où l'IPF a surtout pour but la défense des intérêts de la production nationale. »

Dans ses observations, le gouvernement portugais a exposé en quoi consistait l'activité de l'institut. A cet égard, le gouvernement a indiqué que les missions de l'institut avaient, dans une certaine mesure, étaient

* Langue originale: le danois.

modifiées à la lumière de l'évolution de la situation au Portugal et il a fait valoir qu'à l'époque pertinente dans l'instance principale — c'est-à-dire en 1987 — celles-ci se situaient dans deux domaines d'activité principaux: d'une part, la réalisation d'études techniques et économiques, d'enquêtes statistiques, ainsi que la recherche en laboratoire dans le domaine de la sylviculture, et d'autre part, le contrôle du respect des règles en vigueur en matière de production et de transformation des produits dans ce secteur.

4. Selon les informations qui ont été fournies, l'institut a au reste été supprimé en 1988, à la suite du transfert de ses tâches au ministère de l'Agriculture, et les différentes taxes perçues sur les produits de la sylviculture n'ont par la suite plus été recouvrées.

5. La Cour a déjà eu l'occasion de statuer, en dernier lieu dans le cadre de trois arrêts rendus le 16 décembre 1992, sur l'interprétation des dispositions du traité pertinentes en l'espèce. Ces arrêts ont été rendus dans des affaires concernant le recouvrement de taxes parafiscales en Belgique dans le domaine de l'agriculture. Il s'agit de l'affaire C-17/91, Lornoy (Rec. 1992, p. I-6523), des affaires jointes C-144/91 et C-145/91, Gilbert en Zonen (Rec. 1992, p. I-6613), et C-114/91, Claeys (Rec. 1992, p. I-6559). Ces arrêts contiennent dans une large mesure les réponses aux questions présentées par le Supremo Tribunal Administrativo. Dans les développements qui suivent, nous renverrons à l'arrêt dans l'affaire C-17/91, Lornoy, précitée.

L'interprétation des articles 9 et 12, de l'article 95 et de l'article 30, du traité CEE

6. Les première, deuxième et cinquième questions du Supremo Tribunal Administrativo s'énoncent comme suit:

« 1) Le concept de taxes d'effet équivalant à des droits de douane à l'importation, visé aux articles 9, 12 et suivants du traité CEE, vise-t-il une taxe perçue par un institut public et frappant la vente de pâtes chimiques, sans distinction entre produits nationaux et produits importés, et dont le produit est destiné au financement des activités de cet institut (concrètement l'IPF, dont l'objet est défini au chapitre I du décret-loi n° 428 du 31 octobre 1972)?

2) Dans quelle mesure la destination légale d'une taxe perçue tant à charge des produits nationaux qu'à charge des produits importés conditionne-t-elle l'application de l'article 95 et peut-elle justifier que cette taxe soit qualifiée de taxe d'effet équivalent?

5) La perception d'une taxe qui, exprimée sous forme de pourcentage, frappe la valeur totale des ventes du produit national et du produit importé et qui est destinée au financement des activités d'un institut public, ces activités étant celle décrites dans le décret-loi, peut-elle être constitutive d'une violation de l'article 30 du traité de Rome? »

Selon nous, la réponse à donner à ces trois questions correspond à celle apportée par la Cour aux questions préjudicielles dans

l'affaire Lornoy. La réponse de la Cour, dont la motivation se trouve aux points 14 à 26 des motifs, s'énonce comme suit:

« Une cotisation obligatoire constituant une taxe parafiscale, appliquée dans les mêmes conditions de perception aux produits nationaux et aux produits importés, dont les recettes sont affectées au profit des seuls produits nationaux de sorte que les avantages qui en découlent compensent intégralement la charge grevant ces produits, constitue une taxe d'effet équivalant à un droit de douane interdite par l'article 12 du traité. Si ces avantages ne compensent qu'une partie de la charge supportée par les produits nationaux, une telle taxe constitue une imposition discriminatoire interdite par l'article 95 du traité.

Une telle taxe parafiscale, étant régie par les articles 12 et suivants ou 95 du traité, ne relève pas du champ d'application de l'article 30 de celui-ci. »

7. La troisième question du Supremo Tribunale Administrativo s'énonce comme suit:

« 3) En cas de réponse affirmative aux deux premières questions, jusqu'à quel point l'exigence de la 'compensation intégrale des charges grevant le produit national', énoncée dans la jurisprudence communautaire, vise-t-elle une équivalence pécuniaire entre le montant de la taxe perçue à charge des opérateurs économiques nationaux et les avantages dont ils bénéficient ou cette exigence peut-elle, au contraire, être considérée comme une exigence ayant trait à la nature, à l'importance et au caractère indispensable des services dont bénéficie la production nationale et qui sont financés (comme le sont toutes les activités de l'organisme en cause) par les recettes provenant de la perception de la taxe, conformément à la dispositions précitée? »

8. Il ressort de l'ordonnance de renvoi que le tribunal de renvoi a connaissance de la jurisprudence de la Cour concernant la légalité des taxes parafiscales. Il est donc évident que le tribunal de renvoi souhaite, à travers la troisième question, que soient approfondis les critères pertinents, au vu de la jurisprudence de la Cour, lors de l'application des règles du traité aux taxes parafiscales.

Même s'il ressort du point 22 des motifs de l'arrêt Lornoy qu'il incombe au tribunal national d'examiner « si la charge grevant le produit national est intégralement ou partiellement compensée par l'utilisation des recettes de la taxe en cause », il est possible, selon nous, de préciser à certains égards l'interprétation des dispositions pertinentes du traité.

Cette précision doit prendre sa source dans le coeur du raisonnement tenu par la Cour pour considérer qu'une taxe formellement non discriminatoire peut relever, en fonction de sa destination, soit de l'article 12 soit de l'article 95. La Cour a souligné au point 18 de l'arrêt Lornoy ce qui suit:

« En effet, lorsqu'une telle charge pécuniaire ou contribution est exclusivement destinée à alimenter des activités qui profitent spécifiquement aux produits nationaux imposés, il peut en résulter que la contribution générale prélevée, selon les mêmes critères, sur le produit importé et le produit national constitue néanmoins pour l'un une charge pécuniaire supplémentaire nette, *tandis que pour l'autre elle constitue réellement la contrepartie d'avantages ou aides reçus*» (passage souligné par nous).

De même, la Cour a souligné au point 20 des motifs ce qui suit:

« Ainsi, 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 » (passage souligné par nous).

Le raisonnement est ainsi simple. Le groupe de produits imposé est certes formellement traité de manière uniforme, mais l'affectation du produit de la taxe implique néanmoins en fait un traitement inégal entre produits nationaux et produits importés. Le traitement inégal en fait est une conséquence de ce que les produits nationaux bénéficient d'une compensation totale ou partielle, à travers l'affectation du produit de la taxe, dont ils sont grevés.

9. Partant de cette base, la première précision qu'il y a lieu d'apporter est celle formulée de la manière suivante par l'avocat général M. Tesauro dans ses conclusions du 25 juin 1992 dans l'affaire Lornoy:

« En premier lieu, comme la Cour l'a expressément déclaré dans les arrêts du 25 mai 1977, Cucchi et Interzuccheri [77/76, Rec. p. 987, et 105/76, Rec. p. 1029], l'application des articles 9 et 12 ou de l'article 95 aux taxes parafiscales présuppose *une identité* du produit imposé et du produit national favorisé. En effet, pour pouvoir vérifier s'il y a eu compensation de la charge fiscale supportée, il faut évidemment que la recette fiscale profite, au moins partiellement, au produit national imposé, et non exclusivement à des produits autres que celui imposé. Ainsi, il est clair que la question d'une compensation éventuelle ne se pose absolument pas si une taxe parafiscale, par exemple perçue sur la commercialisation des porcins (d'origine nationale et importés), est ultérieurement utilisée pour financer des avantages qui profitent exclusivement à d'autres secteurs, par exemple la production de bovins ou de volaille » (passage souligné par nous).

C'est ce même raisonnement que la Cour avait exprimé au point 17 de l'arrêt précité dans l'affaire Cucchi, dans lequel la Cour a souligné qu'il doit y avoir

« une correspondance clairement établie entre, d'une part, la perception d'une contribution fiscale prélevée indistinctement sur les produits concernés, nationaux ou importés, et, d'autre part, l'avantage assuré, au moyen de ressources provenant de la même contribution, aux seuls produits nationaux. »

10. La deuxième précision qu'on pourrait apporter est également nettement ancrée dans la jurisprudence de la Cour. Cette dernière souligne que la taxe parafiscale n'est illégale que si le produit de la taxe est « destiné à alimenter des activités qui profitent *spécifiquement* aux produits nationaux imposés » (passage souligné par nous). Il n'est donc pas question d'une compensation interdite si le produit de la taxe n'est pas uniquement affecté au bénéfice des produits nationaux imposés, mais profite tout autant aux produits importés. Tel peut être le cas, par exemple, lorsque le produit de la taxe est utilisé à des fins d'information du consommateur en vue de promouvoir la vente du produit concerné, qu'il soit issu de la production nationale ou importé.

11. Selon nous, il est également possible d'apporter encore une précision au vu de la troisième question du Supreme Tribunale Administrativo. Cette question recouvre, à notre sens, en réalité deux sous-questions. Premièrement, s'il est nécessaire, pour l'application de l'une des dispositions alternatives d'interdiction contenues dans le traité, que l'avantage conféré aux produits nationaux du fait de l'affectation, soit économiquement quantifiable, en ce sens qu'il importe de pouvoir déterminer plus précisément la valeur des avantages économiques résultant pour les produits nationaux de l'affectation de la taxe. Deuxièmement, s'il suffit que les avantages économiques dont bénéficient les produits nationaux bénéficient simplement, de façon générale, à la production nationale, ou s'il est nécessaire de pouvoir démontrer que les producteurs nationaux ont, chacun en ce qui le concerne, reçu une compensation déterminée pour la taxe par eux acquittée.

12. La première sous-question appelle, à notre sens, sur la base de la jurisprudence de la Cour, une réponse en ce sens que l'avantage octroyé à la production nationale doit être quantifiable d'un point de vue économique. Il doit être possible, sur la base des informations disponibles, d'établir — en tout cas, en pourcentage — l'importance qu'a revêtu pour la production nationale l'affectation de la taxe, en termes de compensation. Si celle-ci est totale — c'est-à-dire qu'elle s'élève à 100 % ou plus — l'interdiction visée à l'article 12 est applicable; si en revanche la compensation est inférieure à 100 %, c'est l'article 95 qui est applicable. Le bien-fondé de ce résultat découle déjà, à notre sens, de la circonstance que l'interdiction visée à l'article 95 n'est applicable que si l'on peut établir de cette façon l'importance de la compensation partielle.

13. La deuxième sous-question a, à notre sens, fait l'objet d'une réponse pertinente de l'avocat général M. Tesauro dans ses conclusions dans l'affaire Lornoy:

« Il y a lieu de procéder *à une évaluation globale*, c'est-à-dire de comparer, sur la base d'une période de temps significative, le montant total de l'imposition supportée par la production nationale considérée au montant total des avantages économiques obtenus par cette même production (données qui devraient normalement être fournies par la comptabilité et les statistiques de gestion des organismes qui recueillent le produit de la taxe parafiscale et qui attribuent les subventions ou autres avantages à l'industrie nationale en question) » (passage souligné par nous).

Le résultat contraire, qui ferait obligation d'établir concrètement que chaque producteur national a obtenu un avantage concret économiquement quantifiable du fait de l'affectation du produit de la taxe, aboutirait à restreindre de manière excessive le champ d'application des deux dispositions pertinentes du traité, eu égard aux considérations qui sous-tendent l'interprétation, par la Cour, de ces dispositions. Un tel résultat signifierait que les interdictions seraient limitées aux cas dans lesquels le produit de la taxe serait directement affecté au versement de l'aide à chaque producteur. L'application de l'interdiction visée à l'article 95 donnerait au reste lieu, en pareil cas, à des difficultés si l'aide attribuée à chaque producteur n'était pas la même.

14. A l'instar d'autres avocats généraux dans les affaires précédentes, analogues à la présente affaire, l'avocat général M. Tesauro a, dans ses conclusions dans l'affaire Lornoy, souligné ce qui suit:

« Il ne faut cependant pas passer sous silence le fait qu'établir pareil élément [c'est-à-dire, le montant de la compensation octroyée aux produits nationaux] risque de ne pas être toujours aisé dans le cadre juridictionnel et il n'est certainement pas à exclure que, si plusieurs juges sont appelés à se prononcer sur la même imposition, leurs orientations et leurs appréciations puissent se révéler assez différentes. »

Il est important, à notre sens, d'insister sur ce fait. Il n'est pas difficile d'appliquer la jurisprudence de la Cour dans des cas où la partie la plus importante du produit de la taxe provient des marchandises importées et où il est simple de constater, sur la base des règles nationales applicables et de la pratique administrative en vigueur, que le produit de la taxe est essentiellement destiné à bénéficier aux produits nationaux soumis à la taxe. Par contre, de sérieuses difficultés peuvent se produire, lorsqu'il s'agit d'appliquer la jurisprudence de la Cour à des cas où il n'est pas certain que le produit de la taxe — qui tire peut-être essentiellement ses origines des marchandises produites sur le territoire national — soit affecté exclusivement au bénéfice des produits nationaux, de sorte qu'il n'est pas établi qu'on se trouve en présence d'une compensation complète de la charge fiscale grevant les produits nationaux. On ne peut notamment pas passer sous silence le fait que l'application de l'interdiction visée à l'article 95 risque, dans de telles hypothèses, d'être problématique. En effet, l'application de l'article 95 aura uniquement pour effet d'exiger que la charge fiscale grevant les produits importés soit rabaissée de manière à ce qu'elle corresponde à la taxe acquittée pour les produits nationaux, compte tenu de la compensation fiscale ayant résulté pour ces marchandises de l'affectation du produit de la taxe. On ne saurait non plus faire abstraction de l'éventualité que des modifications surviennent d'une année à l'autre au niveau de l'affectation du produit de la taxe, qui pourraient avoir de l'importance au regard de l'application, en particulier, de l'interdiction visée à l'article 95.

15. L'avocat général M. Tesauro a mentionné dans ses conclusions dans l'affaire Lornoy qu'il y aurait lieu de fixer certains principes ayant trait à la répartition de la charge de la preuve dans les affaires telle que celle présentement en cause. C'est ainsi qu'il a proposé que l'assujetti, qui conteste la légalité de la taxe, doit prouver que le produit de la taxe est destiné à financer des aides en faveur du produit

national imposé, tandis qu'il incombe aux autorités nationales — si l'assujetti s'est acquitté de la charge de la preuve qui lui incombe — de démontrer que la compensation fiscale n'est pas totale.

Bien que sensible à cette proposition, nous éprouvons néanmoins quelques doutes sur le point de savoir si les problèmes présentement en cause doivent être résolus sur la base d'une telle règle relative à la charge de la preuve. Eu égard également à l'article 5 du traité CEE, il doit incomber aux autorités nationales compétentes de soumettre à la juridiction nationale toutes les informations disponibles relativement au produit de la taxe et à son affectation. Il incombe sur cette base à la juridiction nationale de statuer sur le point de savoir si les conditions précitées, en fonction desquelles la taxe parafiscale relève soit de l'article 12 soit de l'article 95, sont réunies. On ne peut pas exclure, selon nous, que les informations disponibles ne permettent pas à la juridiction nationale de constater avec un degré de certitude suffisant que la taxe litigieuse est, ou non, contraire aux articles 12 et 95. La juridiction nationale est tenue en pareil cas de rejeter le recours formé contre l'autorité nationale concernée.

On ne saurait dans ce contexte faire abstraction de ce que les interdictions contenues dans les articles 12 et 95 ne constituent malgré tout qu'une alternative par rapport à ce qui peut sembler être, en tout cas à certains points de vue, la façon naturelle, selon le traité, d'intervenir à l'encontre des régimes d'aide nationaux financés à l'aide de taxes parafiscales, à savoir, un recours aux règles du traité en matière d'aides d'État. Comme on sait, la Cour a constaté à cet égard que la responsabilité de l'application concrète de ces règles incombe à la Commission, eu égard à la nécessité, inhérente à ce domaine, de prendre en considération et d'apprécier des faits et circonstances économiques complexes et susceptibles de se modifier rapidement; voir point 9 des motifs dans l'affaire 78/76, Steinike, Rec. 1977, p. 595.

C'est sans doute également eu égard à de telles considérations que l'avocat général M. Mayras a estimé, dans ses conclusions dans l'affaire 222/78 [ICAP, Rec. 1979, p. 1163], que la constatation de l'illégalité de taxes parafiscales en raison de leur affectation

« devrait être opérée beaucoup plus par la Commission agissant sur la base des articles 93 ou 169 du traité que par le juge national, auquel on ne saurait en remettre du soin d'effectuer des enquêtes laborieuses, assorties de comparaisons parfois incertaines. »

Ainsi qu'il résulte du développement qui précède, la Cour n'a pas suivi l'avocat général M. Mayras sur ce point. Il est certain que les juridictions nationales peuvent constater que des taxes parafiscales sont, eu égard à leur affectation, contraires soit à l'article 12, soit à l'article 95, du traité. On n'en doit pas moins, à notre sens, demeurer attentif au fait qu'il peut y avoir des circonstances dans lesquelles une prise de position est si difficile, et repose sur des comparaisons si incertaines, que la juridic-

tion nationale pourra légitimement laisser à la Commission le soin de prendre l'initiative de clarifier de façon définitive la légalité de la taxe parafiscale en vertu du droit communautaire.

l'État membre concerné, lors de l'instauration de la taxe, des obligations découlant de l'article 93, paragraphe 3, du traité, ainsi qu'au cas où une décision de la Commission au titre de l'article 93, paragraphe 2, du traité a constaté l'incompatibilité avec le marché commun de la perception de la taxe en tant que mode de financement d'une aide étatique. »

Sur l'interprétation de l'article 92 du traité

La quatrième question du Supremo Tribunal Administrativo est libellée comme suit:

« 4) Le fait que la recette d'une taxe qui frappe les produits nationaux et les produits importés soit utilisée pour les activités exercées par le même organisme peut-il constituer une aide d'État aux fins de l'application de l'article 92? »

La Cour peut, selon nous, répondre de la même manière à la question du Supremo Tribunal Administrativo, en renvoyant aux motifs qui sous-tendent cette réponse, et qui sont reproduits aux points 27 à 32 des motifs de l'arrêt.

Dans son arrêt dans l'affaire Lornoy, la Cour a répondu à une question analogue de la manière suivante:

« Une telle taxe parafiscale peut constituer, en fonction de l'affectation de son produit, une aide étatique, incompatible avec le marché commun, si les conditions d'application de l'article 92 du traité sont réunies, étant entendu qu'une telle appréciation relève de la compétence de la Commission, suivant la procédure prévue à cet effet dans l'article 93 du traité. A cet égard, il convient également de tenir compte des compétences du juge national en cas d'inobservation par

16. Il a été indiqué ci-dessus que les règles fondamentales du régime portugais litigieux ont été fixées en 1972, c'est-à-dire avant l'adhésion du Portugal à la Communauté européenne et qu'en 1986, année d'édiction des règles en l'espèce litigieuses, les seules modifications qui ont été opérées visaient à éliminer de précédents défauts de conformité avec le droit communautaire. Il conviendrait peut-être, dans ces conditions, d'indiquer dans l'arrêt que l'obligation de soumettre à l'appréciation de la Commission des mesures constitutives d'une aide d'État ne concerne, selon l'article 93 paragraphe 3, que de « nouvelles » mesures, c'est-à-dire des mesures introduites postérieurement à l'adhésion du Portugal à la Communauté européenne, ou des mesures qui, dans leurs dispositions pertinentes, ont été modifiées après l'adhésion du Portugal.

17. Eu égard aux considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre comme suit aux questions posées:

«1) Une cotisation obligatoire constituant une taxe parafiscale, appliquée dans les mêmes conditions de perception aux produits nationaux et aux produits importés, dont les recettes sont affectées au profit des seuls produits nationaux de sorte que les avantages qui en découlent compensent intégralement la charge grevant ces produits, constitue une taxe d'effet équivalant à un droit de douane interdite par l'article 12 du traité. Si ces avantages ne compensent qu'une partie de la charge supportée par les produits nationaux, une telle taxe constitue une imposition discriminatoire interdite par l'article 95 du traité.

2) Une telle taxe parafiscale étant régie par les articles 12 et suivants ou 95 du traité, ne relève pas du champ d'application de l'article 30 de celui-ci.

3) Une telle taxe parafiscale peut indépendamment, en fonction de l'affectation de son produit, constituer une aide étatique, incompatible avec le marché commun, si les conditions d'application de l'article 92 du traité sont réunies, étant entendu qu'une telle appréciation relève de la compétence de la Commission, suivant la procédure prévue à cet effet à l'article 93 du traité. A cet égard, il convient également de tenir compte des compétences du juge national en cas d'inobservation, par l'État membre concerné, lors de l'instauration de la taxe, des obligations découlant de l'article 93, paragraphe 3, du traité, ainsi qu'au cas où une décision de la Commission au titre de l'article 93, paragraphe 2, du traité a constaté l'incompatibilité avec le marché commun de la perception de la taxe en tant que mode de financement d'une aide étatique. »