GRUNDIG ITALIANA

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. CARL OTTO LENZ

présentées le 15 juillet 1997 *

Table des matières

A — Les faits ..... I - 3777

B — Analyse ..... I - 3779

I — L'article 95 ..... I - 3779

II — Les modalités de l'imposition ..... I - 3781

1. Différence de base imposable ..... I - 3781

a) Différence dans les valeurs à la base de l'assiette de l'impôt ..... I - 3784

b) Autres aspects ..... I - 3786

2. Possibilité de pratiquer la déduction forfaitaire pour les produits fabriqués en Italie ..... I - 3789

C — Conclusion ..... I - 3795

A — Les faits

1. Dans la présente affaire, le Tribunale di Trento saisit la Cour d'une question relative à la compatibilité, avec le droit communautaire, de l'impôt de consommation italien sur les produits audiovisuels, photo-optiques et cinématographiques [1]. La Cour a déjà eu l'occasion de se pencher sur cette taxe, mais dans un autre contexte [2]. La procédure au principal à l'origine du présent renvoi a été initiée par Grundig Italiana SpA qui sollicite du ministère des Finances italien la restitution d'une somme de 112 236 330 770 LIT (outre les intérêts légaux), correspondant au montant versé au titre de l'impôt de consommation entre le 1er janvier 1983 et le 31 décembre 1992, période de validité de ladite taxe. La demanderesse soutient que l'impôt de consommation italien litigieux est contraire au droit communautaire et, partant, ne doit pas être payé.

* Langue originale: l'allemand.

1 — Taxe instituée par l'article 4 du décret-loi du 30 décembre 1982, converti et modifié par la loi n° 53 du 28 février 1983 et complété par les dispositions de mise en œuvre du décret ministériel du 23 mars 1983.

2 — Arrêt du 13 juillet 1994, OTO (C-130/92, Rec. p. I-3281).

2. D'après les indications fournies par la Commission, cette taxe frappe douze catégories d'appareils audiovisuels, photo-optiques et cinématographiques, tels que les appareils photographiques, les objectifs, les jumelles, les télescopes, les caméras, les lecteurs de disques et les téléviseurs. Le taux de l'impôt est uniforme et s'élève à 16 % de la valeur de l'appareil (sauf pour les téléviseurs auxquels s'applique un taux réduit de 8 %). Cependant, la base imposable est calculée différemment selon qu'il s'agit de produits nationaux ou de produits importés. D'après les indications du tribunal de renvoi, la base imposable est constituée pour les produits nationaux par le coût industriel total du produit manufacturé majoré des frais de conditionnement et d'emballage; sont exclus les frais d'expédition, de distribution, d'intermédiaire et toute autre dépense inhérente à la commercialisation sur le marché national. Dans ce cadre, les producteurs nationaux ont la possibilité d'indiquer comme base imposable le prix facturé pour la vente des produits, en déduisant un pourcentage forfaitaire de 35 % dudit prix. Le ministre des Finances peut décider une déduction forfaitaire différente pour certaines catégories de produits après évaluation de l'incidence des frais de commercialisation internes sur le prix habituellement pratiqué. Le recours à la déduction forfaitaire exclut toute autre déduction sur le prix pratiqué aux fins de la détermination de la valeur imposable. Les services fiscaux sont tenus de prendre en compte la valeur imposable ainsi déterminée sauf si le prix facturé s'écarte de la valeur normale des produits cédés.

3. Pour les produits importés, en revanche, la valeur imposable est constituée par la valeur à la frontière italienne, déterminée sur la base de la valeur en douane au sens du règlement (CEE) n° 1224/80 [3], augmentée des éventuels frais et charges pour atteindre la frontière italienne, y compris les droits dus pour la mise en libre pratique dans la Communauté, et diminuée des éventuels éléments du prix payé ou à payer inhérents au transport et à la commercialisation à l'intérieur du territoire douanier national. La possibilité de pratiquer une déduction forfaitaire n'est pas donnée pour les produits importés.

4. En outre, les modalités de perception de l'impôt sont elles aussi différentes selon qu'il s'agit de marchandises nationales ou importées. Pour les produits nationaux, il est prévu que les producteurs nationaux présentent chaque trimestre une déclaration contenant les éléments essentiels aux fins de la liquidation de l'impôt, qui doit survenir au cours du mois suivant le trimestre de référence.

5. Pour les importateurs, en revanche, la taxe est établie et perçue lors du passage en douane. Aux dires du tribunal de renvoi, cela implique que le paiement de la même taxe s'effectue dans des délais différents.

6. Le Tribunale estime que, avant d'examiner toute autre question soulevée par les parties, il convient de vérifier la nature anticommunautaire ou non des dispositions de création

3 — Règlement du Conseil du 28 mai 1980, relatif à la valeur en douane des marchandises (JO L 134, p. 1).

et d'application de la taxe de consommation en cause. Il poursuit en estimant qu'il existe un doute raisonnable sur l'existence d'une incompatibilité avec le droit communautaire, ce qui rend nécessaire le renvoi devant la Cour de justice en application de l'article 177 du traité, afin qu'elle se prononce à titre préjudiciel. En conséquence, le Tribunale saisit la Cour de la question préjudicielle suivante:

« L'article 95 du traité CE doit-il être interprété en ce sens qu'il interdit à un État membre d'instituer et de percevoir une taxe de consommation telle que celle prévue par l'article 4 du décret-loi du 30 décembre 1982, ratifié par la loi n° 53 du 28 février 1983, et dont les modalités d'application sont régies par le décret du ministre des Finances du 23 mars 1983, lorsque la base imposable est différente pour les produits nationaux et pour les produits importés d'autres États membres et que les modalités de perception de la taxe sont différentes pour les mêmes produits? »

B — Analyse

I — *L'article 95*

7. Il résulte d'ores et déjà de l'arrêt OTO [4] qu'il y a lieu d'examiner la taxe en cause à la lumière de l'article 95 du traité. Dans les motifs de son arrêt, la Cour a une nouvelle fois rappelé avoir déjà jugé qu'une taxe telle que l'impôt national de consommation devait être considérée comme faisant partie intégrante d'un régime général d'impositions intérieures au sens de l'article 95 du traité et que sa compatibilité avec le droit communautaire devait être appréciée dans le cadre de cet article [5]. En ce qui concerne l'impôt italien à examiner concrètement dans le cas d'espèce, la Cour poursuit en exposant que cet impôt constitue une imposition au sens de l'article 95 dans la mesure où il est applicable aux marchandises en provenance des États membres et, le cas échéant, aux marchandises originaires de pays tiers qui se trouvent en libre pratique dans les États membres. Il est de jurisprudence constante que l'article 95 du traité n'est applicable qu'aux marchandises susmentionnées [6].

8. Aux termes de l'article 95, premier alinéa, du traité, « [a]ucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires ».

9. Ainsi, le premier alinéa se réfère à des produits similaires. Si cette similitude n'est pas donnée, le deuxième alinéa trouve application et se lit comme suit: « [e]n outre, aucun État membre ne frappe les produits

4 — Loc. cit., note 2, points 15 et suiv.

5 — Loc. cit., note 2, point 11.

6 — Loc. cit., note 2, points 18 et suiv.

des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions ».

10. En vertu d'une jurisprudence constante, l'article 95 du traité a pour but « d'assurer la libre circulation des marchandises entre les États membres dans les conditions normales de concurrence, par l'élimination de toute forme de protection pouvant résulter de l'application d'impositions intérieures discriminatoires à l'égard de produits d'autres États membres » [7]. Ainsi, l'article 95 est destiné à assurer l'égalité de traitement fiscal en matière d'impositions intérieures [8].

11. Selon la Cour, la similitude requise aux fins de l'application de l'article 95, premier alinéa, existe lorsque les produits se situant au même stade de production ou de commercialisation présentent au regard des consommateurs des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins. La circonstance que le produit national et le produit importé se trouvent, ou non, classés sous une même position du tarif douanier commun constitue, à cet égard, un élément important d'appréciation [9].

12. Il ressort des observations de la Commission que, en vertu de l'article 4, paragraphe 1, de la loi n° 53 de 1983, douze catégories d'appareils audiovisuels, photo-optiques et cinématographiques sont frappées par l'impôt de consommation. Sont cités, à titre d'exemple, les appareils photographiques, les objectifs, les jumelles, les télescopes, les caméras, les lecteurs de disques et les téléviseurs. La dénomination des produits étant très précise, il est tout à fait possible de considérer que la similitude requise entre les produits de fabrication italienne et ceux qui sont importés d'autres États membres existe. L'appréciation qualitative mise à part, il est probable que, aux yeux du consommateur, il n'existe pas de différence, pour ce qui a trait aux caractéristiques et à la fonction des appareils, entre un téléviseur italien et un téléviseur fabriqué dans un autre État membre.

13. Lorsque ce rapport de similitude n'existe pas, l'article 95, deuxième alinéa, traite de l'effet de protection de l'imposition qui serait notamment donné si une imposition intérieure frappait plus lourdement un produit importé qu'un produit national avec lequel le premier se trouve en concurrence, en raison d'une ou de plusieurs utilisations économiques [10]. La taxe en cause dans la présente affaire frappant les produits audiovisuels, photo-optiques et cinématographiques qui relèvent de la catégorie des appareils photographiques, objectifs, caméras, etc., on ne saurait en tout état de cause contester que les produits nationaux et étrangers se trouvent ici en situation de concurrence.

7 — Loc. cit., note 2, point 16.

8 — Arrêt du 20 février 1973, FOR (54/72, Rec. p. 193, point 5).

9 — Arrêt du 17 février 1976, Rewe (45/75, Rec. p. 181, point 12).

10 — Arrêt du 4 avril 1968, Fink-Frucht (27/67, Rec. p. 327, p. 342 et suiv.).

14. En conséquence, l'article 95 est indiscutablement applicable au cas d'espèce. Au vu des éléments dont nous disposons, il semble que le rapport de similitude entre les produits visé à l'article 95, premier alinéa, existe. Dans le doute, il revient au juge national de procéder à une classification.

15. Il y a donc lieu de considérer l'article 95 comme applicable en tout état de cause et, pour la suite de notre examen, de prendre en considération la lourdeur de l'imposition frappant chaque catégorie de produits.

II — *Les modalités de l'imposition*

1. Différence de base imposable

16. Il résulte de l'ordonnance de renvoi que le juge a quo met en doute la compatibilité de l'impôt de consommation italien avec le droit communautaire à plusieurs titres. Il se réfère notamment à la différence de base imposable pour les produits nationaux et pour les produits importés. Pour les *produits fabriqués en Italie*, la base imposable se compose du prix du produit départ usine, augmenté des coûts de conditionnement et d'emballage. Les frais de transport et de commercialisation sur le territoire italien n'entrent pas en ligne de compte. Cela signifie que pour ces produits, fabriqués en Italie et mis en vente sur le marché italien, aucuns frais de transport ou de distribution n'entrent dans la base imposable.

17. D'après les indications du tribunal de renvoi, la base imposable des *produits importés* d'autres États membres se compose de la valeur des marchandises à la frontière italienne, déterminée sur la base de la valeur en douane au sens du règlement n° 1224/80 [11] et augmentée des éventuels frais et charges pour atteindre la frontière italienne. En conséquence, entrent également dans la base imposable les frais de transport et de commercialisation exposés jusqu'à la frontière italienne. Il y a lieu, en outre, de prendre en compte les frais de mise en libre pratique dans la Communauté, disposition qui n'est cependant pas pertinente en l'occurrence, l'article 95 n'étant pas applicable aux marchandises directement importées de pays tiers. Ne peuvent être déduits de la valeur en douane ainsi déterminée que les éléments du prix correspondant aux frais de transport et de commercialisation exposés en Italie. Les éléments éventuels du prix correspondant aux frais occasionnés jusqu'à la frontière ne sont pas déductibles [12]. Cela signifie que la base imposable des marchandises importées est constituée par le prix à la frontière, augmenté des frais de transport et de commercialisation jusqu'à la frontière italienne,

11 — En vertu de l'article 3, paragraphe 1, du règlement n° 1224/80, la valeur en douane des marchandises importées est le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de la Communauté. En vertu de l'article 8, paragraphe 1, sous e), il y a lieu d'ajouter à ce prix notamment les frais de transport et d'assurance des marchandises importées jusqu'au lieu d'introduction des marchandises dans le territoire douanier de la Communauté.

12 — La Commission fait observer que, dans ce cas, les frais de transport sont pris deux fois en compte puisque, en vertu de l'article 8 du règlement n° 1224/80, ils doivent expressément être ajoutés au prix.

diminué des éléments du prix correspondant aux frais de transport et de commercialisation exposés en Italie.

18. La Commission a illustré à l'aide d'un exemple la portée, en pratique, de cette différence de base imposable: un producteur italien ayant livré de Rome à Bolzano un lot de téléviseurs est autorisé à déduire de la base imposable l'intégralité des frais de transport. Un fabricant allemand qui, par exemple, avait livré au départ d'Essen ou de Lubeck un lot de téléviseurs *de même valeur* au même client de Bolzano verrait son propre droit à déduction des frais de transport exposés sur le territoire italien limité au trajet Brenner-Bolzano, soit 75 kilomètres. Les frais de transport jusqu'à la frontière italienne entrant dans le calcul de la base imposable, la valeur en douane d'un produit de même valeur aux fins de la détermination de la base imposable et, partant, de l'impôt s'en trouve augmentée d'autant par rapport à la valeur correspondante pour les produits italiens, à savoir la valeur départ usine. En conséquence, la base imposable des produits importés est plus élevée que celle des produits nationaux, ce qui conduit, malgré un taux d'imposition identique, à une imposition plus lourde des produits importés. Toutes les parties à la procédure — à l'exception du gouvernement italien — estiment que cette situation constitue une discrimination prohibée par l'article 95.

19. La République italienne conteste l'existence d'une telle discrimination. Elle soutient au contraire que toutes les marchandises, qu'elles soient importées ou fabriquées en Italie, sont traitées de la même façon. Selon elle, les frais de transport et de commercialisation exposés en Italie sont déduits de la base imposable dans les deux cas. La République italienne met une nouvelle fois l'accent sur le fait qu'il n'existe selon elle aucune différence entre la notion, relative aux marchandises importées, d'« éléments du prix payé ou à payer qui concernent le transport et la commercialisation à l'intérieur du territoire douanier national » et celle de « frais d'expédition, de distribution, d'intermédiaire et toute autre dépense inhérente à la commercialisation sur le marché national » venant en déduction pour les produits italiens. Il en résulte que l'égalité de traitement serait parfaitement assurée entre les marchandises importées et les marchandises nationales. Selon le gouvernement italien, la revendication visant à obtenir la déduction de la base imposable, pour les marchandises importées, des frais exposés jusqu'à la frontière italienne est dénuée de tout fondement. Il justifie sa position en alléguant que la taxe en cause est un impôt interne de consommation, dont la condition préalable est la destination d'un produit à la consommation. S'agissant d'un impôt de consommation interne, les conditions de sa mise en œuvre ne pourraient être que des faits relevant de l'ordre fiscal national, à savoir, avant tout, la destination de la marchandise à la consommation sur le marché national. Il y a lieu ensuite de considérer, selon le gouvernement italien, que cette destination à la consommation sur le marché italien intervient, pour les produits fabriqués en Italie, au moment où le produit sort de l'usine et, pour les produits importés, au moment du franchissement de la frontière italienne.

20. Selon la République italienne, la structure de la taxe atteste également que la condition préalable déterminante de cet impôt est la destination à la consommation

sur le marché italien. Ainsi, les marchandises en transit et les produits destinés à l'exportation seraient exemptés de l'impôt.

21. De l'avis du gouvernement italien, l'impôt de consommation étant interne et frappant les produits destinés à la consommation sur le marché italien, c'est la valeur du produit au moment où il est mis à la disposition du consommateur qui est déterminante aux fins de cet impôt. Pour les marchandises importées, il s'agirait de la valeur franco frontière (y compris les frais de transport jusqu'à la frontière). Selon le gouvernement italien, c'est avec cette valeur que le produit pénètre sur le marché national italien, et c'est la raison pour laquelle ladite valeur est reprise en tant que base imposable. Le produit national arriverait sur le marché italien avec sa valeur départ usine, et c'est pourquoi, dans ce cas, il y aurait lieu d'ajouter à cette valeur également les frais de conditionnement et d'emballage.

22. Selon le gouvernement italien, un tel raisonnement est compatible avec le droit communautaire, puisque les régimes fiscaux des États membres subsistent dans leur diversité et n'ont pas fait jusqu'à présent l'objet d'une harmonisation plus poussée. Ainsi, la légitimité d'un système d'impositions internes, y compris sur la consommation, serait préservée. Le gouvernement italien estime qu'il n'existe aucune règle de droit communautaire imposant à un État membre de ne pas tenir compte, lors de la détermination de la valeur des produits importés, des éléments de son prix de revient au seul motif que les produits nationaux — pour des raisons économiques objectives — ne supportent pas de frais analogues. A titre d'exemple, il établit une comparaison entre un produit fabriqué en Italie et un produit similaire originaire du Japon se trouvant en libre pratique au Portugal. Selon lui, il est manifeste que, pour le produit originaire du Japon, les frais supplémentaires qui se répercutent sur la valeur en douane sont bien plus élevés que pour le produit italien. Toutefois, il s'agit selon le gouvernement italien d'un fait économique élémentaire, et certainement pas de la conséquence d'un comportement discriminatoire de la part du pays de destination.

23. En ce qui concerne ce dernier exemple, il est incontestable que les frais de transport d'un produit originaire du Japon sont susceptibles d'être plus élevés que pour un produit fabriqué dans son pays de destination. Mais il n'en résulte pas obligatoirement que ce fait économique élémentaire puisse être invoqué pour fonder une imposition supérieure.

24. Comme nous l'avons exposé plus haut, les produits d'importation sont, en raison de leur base d'imposition plus élevée, soumis à un impôt également plus lourd que les produits nationaux. La République italienne ne le conteste pas. Elle considère bien au contraire comme inévitable le fait que les produits importés, au moment où ils passent la frontière, et en raison des frais de transport exposés jusque-là, aient un prix plus élevé que les produits nationaux. A partir de ces prix différents, la base imposable est ensuite — c'est ce que soutient la République italienne — déterminée de manière identique pour les produits nationaux et les produits importés, c'est-

à-dire sous déduction des frais de transport et de commercialisation exposés en Italie.

25. Cependant, même ce système peut aboutir à une imposition plus lourde, prohibée par l'article 95, des produits importés. Selon une jurisprudence constante de la Cour, 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, également les dispositions relatives à l'assiette et les modalités de la perception des divers impôts. C'est en effet 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 pour l'application de l'article 95. Or, même à taux de perception égal, l'incidence de cette charge peut varier en fonction des modalités d'assiette et de perception appliquées aux produits nationaux et importés, respectivement [13]. Dans ce cadre, l'article 95, tout en laissant ouverte la possibilité pour un État membre d'appliquer au produit importé un régime d'imposition différent de celui auquel est assujetti le produit national similaire, n'admet cependant une telle possibilité que si la charge de l'imposition sur le produit importé reste, en toute circonstance, égale ou inférieure à celle qui s'applique au produit national similaire. Ainsi que la Cour l'a jugé, l'article 95, premier alinéa, ne serait pas respecté « si l'impôt frappant le produit importé et celui appliqué au produit national similaire étaient calculés de façon différente et suivant des modalités différentes, aboutissant, ne fût-ce que dans certains cas, à une imposition inférieure du produit national » [14].

a) Différence dans les valeurs à la base de l'assiette de l'impôt

26. Un tel différentiel d'imposition, à savoir l'imposition plus lourde des marchandises importées, résulte d'ores et déjà, dans le cas d'espèce, de la circonstance que, quand bien même les possibilités de déduction des frais seraient réellement équivalentes, la réglementation italienne part toutefois d'une *valeur de base différente*. En effet, il y a également différence de base imposable dès lors que le calcul de cette dernière — fût-il équivalent pour tous les produits — se fonde sur une valeur de base différente. C'est ce qui résulte, dans la présente affaire, de la réglementation italienne qui majore à la frontière italienne la valeur réelle des produits importés du montant correspondant aux frais de transport et de commercialisation exposés jusqu'à la frontière. Conformément à la jurisprudence dégagée par la Cour dans l'arrêt Iannelli & Volpi [15], cette situation est contraire à l'article 95 du traité. Il s'agissait dans cette affaire de contributions appliquées à des papiers peints issus de la production nationale et à des papiers peints importés. Pour les produits nationaux, la base imposable était constituée par le prix du papier seul, considéré comme matière première, tandis que, pour les produits importés correspondants, elle résultait de leur valeur

13 — Arrêt du 27 février 1980, Commission/Irlande (55/79, Rec. p. 481, point 8, et les références qui y figurent).

14 — Arrêt du 22 juin 1976, Bobie (127/75, Rec. p. 1079, point 3).

15 — Arrêt du 22 mars 1977 (74/76, Rec. p. 557).

globale. Par valeur globale, on entendait le coût du produit fini indiqué sur la facture (par conséquent, coût de la matière première à l'origine plus valeur ajoutée) augmenté des frais de charge ou d'embarquement, de commission, d'assurance, de transport, etc., jusqu'à la frontière, même si ces frais n'étaient pas inclus en tout ou en partie dans la facture du vendeur. La Cour a de nouveau rappelé que, pour l'application de l'article 95, il y avait lieu de prendre en considération également l'assiette et les modalités de la perception de l'impôt. En conséquence, il y a violation de l'article 95 lorsque des différences de base imposable ont pour résultat une imposition supérieure, au même stade de production ou de commercialisation, du produit importé par rapport au produit national similaire. Selon la Cour, tel serait le cas « dans l'hypothèse d'une imposition calculée sur la valeur du produit, si pour le seul produit importé étaient pris en considération des éléments d'évaluation de nature à en augmenter la valeur par rapport au produit national correspondant » [16].

27. L'impôt de consommation italien litigieux est lui aussi une imposition calculée sur la valeur du produit. En conséquence, il est porté atteinte à l'article 95 lorsque la valeur du produit importé est augmentée par rapport à celle du produit national par le biais de l'intégration, dans la base imposable, des frais de transport exposés jusqu'à la frontière [17].

28. Pour ce qui a trait à l'argument invoqué par la République italienne selon lequel l'impôt de consommation en cause serait légitimé en tant qu'élément du système fiscal interne n'ayant jusqu'à présent pas fait l'objet d'une harmonisation, la Cour a jugé que, si l'application du procédé de l'harmonisation des législations fiscales est de nature à éliminer des obstacles à la libre circulation des marchandises, l'harmonisation des dispositions y relatives ne saurait être érigée en préalable de l'application de l'article 95, qui impose aux États membres, avec effet immédiat, l'obligation d'appliquer de manière non discriminatoire leurs législations fiscales dès avant toute harmonisation [18].

29. Dans ce contexte, la Commission s'est référée à la jurisprudence de la Cour relative au règlement n° 1408/71 et aux impôts directs. Dans le domaine des impôts directs, par exemple, il a été fait référence, en l'absence d'une réglementation communautaire spécifique, et afin d'éviter une imposition discriminatoire, aux principes généraux du droit communautaire. Cette comparaison confirme la conclusion à laquelle nous sommes parvenu ci-dessus et selon laquelle l'application de dispositions directement applicables du traité n'est pas subordonnée à une harmonisation préalable. Toutefois, le recours aux règles générales de non-discrimination n'est pas nécessaire dans le cas d'espèce puisque le traité contient une disposition de non-discrimination spécifique, à savoir l'article 95.

16 — Loc. cit., note 15, points 20 et 21.

17 — Dans ce contexte, nous renvoyons à nouveau à l'exemple, cité au point 18 ci-dessus, des téléviseurs importés en Italie ou transportés sur le territoire italien.

18 — Arrêt Commission/Irlande, loc. cit., note 13, point 12.

30. Il y a donc lieu de considérer que la réglementation italienne relative à l'impôt de consommation viole l'article 95 en se fondant, aux fins du calcul de la base imposable, sur une valeur différente et plus élevée. Cette imposition supérieure est de nature à affecter la libre circulation des marchandises entre États membres.

b) Autres aspects

31. Même si la violation de l'article 95 est ainsi déjà constituée, nous souhaitons toutefois examiner les autres aspects invoqués par les parties à la procédure. Ils permettent de conclure que même l'égalité de traitement de tous les produits relativement à la déductibilité des frais exposés en Italie, dont la République italienne se prévaut, n'est plus assurée. A cet égard, la demanderesse et la Commission mentionnent que, de nos jours et dans le domaine des produits audiovisuels, photo-optiques et cinématographiques tout particulièrement, le marché a une dimension communautaire. Cela signifie, selon elles, que les entreprises vendent leurs produits dans plusieurs États membres. A cette fin, elles tenteraient de *centraliser leur système de distribution*, ce qui aurait pour conséquence que les frais de transport seraient occasionnés en un seul endroit, le plus souvent au lieu d'implantation de la maison mère. Selon elles, il n'en va pas autrement pour les frais de commercialisation. Elles ajoutent que les réseaux de service après-vente font l'objet d'une centralisation devant assurer le même niveau de garantie dans tous les États membres, ainsi que l'exige, aux dires de la demanderesse, la réglementation communautaire.

32. Il y a lieu d'inclure également les coûts de publicité dans ces divers frais de commercialisation. Eux aussi devraient en conséquence faire l'objet d'un paiement centralisé, à savoir au lieu du siège de la société mère du groupe. Si ledit siège ne se situe pas en Italie, la législation italienne n'autoriserait la déduction d'aucune espèce de frais de transport ou de commercialisation de la base imposable.

33. La Commission estime que la République italienne *a configuré cet impôt comme si le marché commun n'existait pas*, et comme si l'on pouvait considérer que les frais de transport et de commercialisation exposés en Italie étaient déterminables avec précision, et que ces derniers devaient être supportés uniquement sur le territoire italien. En effet, aux dires du représentant du gouvernement italien lors de l'audience, seuls peuvent être déduits, pour les produits importés, les frais qui ont été occasionnés et payés sur le territoire italien.

34. Aux fins d'éclairer nos propos, nous en revenons encore une fois à l'exemple évoqué pendant l'audience: lors d'un match de football important à participation italienne, joué en Allemagne et retransmis dans beaucoup d'autres États membres et

notamment en Italie, la société Grundig, parmi d'autres, fait de la publicité pour ses produits. Aux dires du représentant du gouvernement italien, ces frais publicitaires ne sont pas déductibles de la base imposable puisqu'ils ont été exposés en Allemagne et y ont également été payés. Selon lui, la situation ne serait pas différente s'il était possible de chiffrer précisément le montant des frais exposés en Italie. Même si, lors de ce match de football, la société Grundig fait une publicité très ciblée pour un produit qu'elle souhaite vendre exclusivement en Italie, elle ne pourrait déduire ces frais de la base imposable.

35. Cela implique que des cas dans lesquels les frais de transport et de commercialisation relatifs à des ventes en Italie ne sont plus déductibles dans leur intégralité sont tout à fait plausibles. Il est à cet égard indifférent que, dans certaines circonstances, cela ne soit pas toujours le cas, car il y a lieu, en vertu de la jurisprudence de la Cour, de considérer qu'il y a violation de l'article 95 dès lors que, ne fût-ce que dans certains cas, le produit importé est imposé plus lourdement [19].

36. De ce point de vue, cela signifie que, pour les marchandises importées, il ne serait plus possible de déduire aucuns frais de transport ou de commercialisation du tout, soit que ces frais, parce qu'ils sont centralisés, ne soient plus chiffrables, soit qu'ils n'aient plus été exposés ou payés sur le territoire italien uniquement. Ainsi, l'assiette de l'impôt de consommation serait constituée par la valeur en douane, y compris les frais exposés jusqu'à la frontière, sans aucune possibilité de déduction. Même si, en raison de la centralisation des frais, il n'est plus possible de faire état, pour chaque État membre pris séparément, des frais qui y ont été exposés, cela ne signifie pas que ces derniers ne sont pas intégrés sous une forme quelconque dans le prix. En d'autres termes, la valeur en douane à la frontière est plus élevée que la valeur intrinsèque du produit, alors que les frais de transport et de commercialisation ne peuvent plus être déduits. Cela signifie que l'inégalité de traitement, dans ce cas, est encore plus grande, puisque non seulement l'assiette de l'impôt est calculée à partir d'une valeur de base plus élevée, mais que, en outre, il n'est plus possible de pratiquer la déduction d'aucuns frais.

37. Cette inégalité de traitement devient encore plus grande si l'on poursuit le raisonnement en considérant que les producteurs italiens ont eux aussi centralisé leurs frais de distribution et de commercialisation et que, comme l'a exposé le représentant du gouvernement italien à l'audience, les frais sont déductibles là où ils sont exposés en cas de centralisation du système de distribution et de commercialisation. En d'autres termes, un producteur italien serait en mesure de déduire non seulement les frais liés à l'Italie, mais également ceux qui y ont été exposés, c'est-à-dire une grande partie des frais afférents à l'ensemble du système de distribution et de commercialisation, tandis que, pour les marchandises importées, ces frais ne sont pas déductibles.

19 — Arrêt Rewe, loc. cit., note 9, point 15.

38. La demanderesse et la Commission mentionnent un autre aspect éventuellement discriminatoire à l'égard des produits importés. Elles estiment qu'il n'est pas possible de déduire les frais de transport et de commercialisation concernant l'Italie, alors même qu'ils sont chiffrables, car seuls sont déductibles les éléments du prix relatifs aux frais en question. La demanderesse et la Commission estiment que, en pratique, cela implique que ces *éléments* correspondants *du prix de revient* doivent apparaître séparément *sur la facture*. Cela étant à leurs yeux inhabituel et d'ailleurs impossible à mettre en pratique, puisque c'est toujours un prix global qui apparaît sur la facture, il est pour cette raison également impossible de déduire les frais de transport et de commercialisation pour les produits importés.

39. Il ne résulte pas selon nous du dossier qu'une facturation séparée soit réellement nécessaire. Selon le gouvernement italien, la déduction des frais est effectuée à partir de la déclaration en douane présentée à la frontière. Il serait possible d'en conclure qu'il suffit, aux fins de l'octroi de la déduction, de ventiler les frais en conséquence dans la déclaration en douane — toujours sous réserve, naturellement, qu'une telle ventilation soit encore possible. C'est au juge national, qui dispose des informations nécessaires, qu'il revient d'élucider plus avant cette question. Cependant, même si une facturation séparée s'avérait nécessaire, nous ne voyons pas pourquoi la ventilation des frais ne pourrait pas être effectuée sur le document à usage de facture (la question de savoir si cette ventilation, en raison de la centralisation des frais, est encore possible a déjà été évoquée [20]).

20 — Voir les points 31 à 34 ci-dessus.

40. La Commission et la demanderesse invoquent une autre raison à l'impossibilité de déduire aucune espèce de frais pour les marchandises importées. Elles indiquent que pour les marchandises importées, contrairement à ce qui est le cas pour les marchandises nationales, il n'existe *pas de déclaration trimestrielle*. Elles en concluent que, pour l'importation des marchandises, il ne peut être présenté de déclaration dans laquelle pourraient figurer les frais à déduire. Le gouvernement italien conteste cette conclusion en indiquant qu'il est possible de faire état dans la déclaration en douane de tous les frais à déduire.

41. Il n'existe à nos yeux aucune raison à l'impossibilité de déduire certains frais pour les marchandises importées au motif que lesdites marchandises donnent simplement lieu à une déclaration en douane, et non à une déclaration d'impôt trimestrielle. La déclaration en douane ayant pour objet la détermination de la valeur en douane, qui comprend parfois également les frais de transport, il convient, dans tous les cas, d'y procéder à une ventilation des frais. La valeur ainsi calculée constituant ensuite la base imposable, il n'est pas nécessaire d'effectuer d'autres calculs. Toutefois, c'est encore le juge national, qui dispose d'informations plus précises sur le contenu de la déclaration en douane, qui doit en définitive statuer sur cette question. S'il s'avérait que les frais à déduire ne peuvent pas être indiqués sur la déclaration en douane, il y aurait lieu alors de considérer l'article 95 comme violé également de ce chef.

42. La conséquence en est que les marchandises importées font l'objet d'une discrimination non seulement du fait que l'assiette de l'impôt est basée sur des valeurs différentes, mais également parce que les frais de transport et de commercialisation concernant l'Italie sont susceptibles d'être déduits dans une mesure plus grande ou moindre de ces différentes valeurs.

43. En ce qui concerne la majoration de la valeur constituant la base imposable du montant correspondant aux frais de transport jusqu'à la frontière italienne, le gouvernement italien avait soutenu, en outre, que cette augmentation était fondée sur le *règlement* communautaire *relatif à la valeur en douane* et n'était donc pas susceptible de porter atteinte au droit communautaire. A cet égard, il y a lieu de rappeler que ce règlement a vocation à régir le commerce avec les pays tiers [21]. Un calcul de la valeur en douane incluant les frais de transport jusqu'à la frontière n'est en tout état de cause pas de nature, pour les importations en provenance directe de pays tiers, à contrevenir à l'article 95, puisque ce dernier n'est pas applicable dans ce cas. Toutefois, cela ne signifie pas que, dans le cadre d'une transposition des dispositions de ce règlement à un tout autre cas — à savoir l'importation de marchandises depuis d'autres États membres —, cette majoration de la base imposable ne constitue pas une violation du principe de non-discrimination posé par l'article 95.

44. Enfin, le gouvernement italien cite nos *conclusions présentées dans l'affaire OTO* en tant qu'élément tendant à prouver que les marchandises importées et les marchandises nationales ne sont pas traitées de façon inégale. A cet égard, il se réfère à une formulation selon laquelle il n'existe aucun élément permettant de conclure que les marchandises en provenance d'autres États membres (qu'elles y aient été fabriquées ou mises en libre pratique) font l'objet d'une discrimination par rapport aux produits fabriqués en Italie [22]. Cette affirmation se réfère, comme le démontre incontestablement la note de bas de page y relative, à un point précédent des conclusions qui a trait à l'interprétation du libellé de la question préjudicielle. Il s'agissait dans cette affaire d'importations en provenance de pays tiers. Ainsi, il convient d'interpréter la formulation citée par la République italienne en ce sens que cette question préjudicielle ne contenait aucun élément permettant de conclure qu'une discrimination était opérée à l'encontre des produits communautaires et que, partant, il était inutile d'examiner cette question.

2. Possibilité de pratiquer la déduction forfaitaire pour les produits fabriqués en Italie

45. Le tribunal de renvoi estime qu'un autre aspect éventuellement discriminatoire réside

21 — Article 1er, paragraphe 1, sous g), et article 3, paragraphe 1, du règlement n° 1224/80.

22 — Voir nos conclusions dans l'affaire OTO, loc. cit., point 15.

dans la circonstance que la possibilité de calculer forfaitairement la base imposable est réservée aux seuls produits nationaux.

46. La République italienne conteste l'existence d'une telle discrimination. Elle soutient que l'objectif attaché à la possibilité de pratiquer la déduction forfaitaire n'est pas de réduire la base imposable. Elle précise que le pourcentage forfaitaire de 35 % n'est pas déduit de la valeur départ usine du produit, mais du prix de vente. A cet égard, on considère selon elle que le pourcentage forfaitaire de 35 % correspond à l'incidence, sur le prix du produit, des frais de transport et de commercialisation exposés à l'intérieur du territoire italien. Elle ajoute que ces frais peuvent également être déduits de la base imposable des marchandises importées. Comme le soutient encore la République italienne, il serait également possible d'harmoniser le pourcentage forfaitaire avec la conjoncture générale, ou de le modifier pour les produits pour lesquels le pourcentage forfaitaire de 35 % ne correspond pas aux effets des frais sur le prix. En outre, elle observe que le prix indiqué par le fabricant du produit, donnant lieu à la déduction forfaitaire, doit correspondre à la valeur normale de la marchandise telle qu'elle est définie par la réglementation italienne. Selon la République italienne, les autorités compétentes s'en assurent. Certes, il conviendrait, lorsqu'un fabricant pratique la déduction forfaitaire, de supposer dans un premier temps que les indications qu'il fournit sont exactes. Selon la République italienne, il n'en résulte cependant pas que l'administration ne soit plus en mesure de procéder à la vérification de ces indications.

47. Ainsi, la déduction forfaitaire ne constituerait qu'une *alternative au calcul de la base imposable.* Selon le gouvernement italien, le montant des frais déduits n'en serait pas modifié, et, partant, la base imposable non plus. C'est la raison pour laquelle la possibilité de pratiquer la déduction forfaitaire ne constituerait pas un privilège des producteurs nationaux. En conséquence, il n'y aurait pas lieu de considérer non plus que les marchandises importées sont traitées moins favorablement.

48. Le gouvernement italien ne conteste pas que la déduction forfaitaire permet de déterminer bien plus rapidement et aisément la base imposable pour les produits nationaux. Cependant, cela ne constitue à ses yeux que la *restauration de situations comparables* pour les marchandises nationales et les marchandises importées. Selon lui, le calcul de la base imposable des produits nationaux serait, sans la possibilité de pratiquer la déduction forfaitaire, bien plus difficile que pour les produits importés.

49. Pour les produits importés, il y aurait simplement lieu de déterminer la valeur en douane telle qu'elle est définie par le règlement n° 1224/80, à savoir une donnée formalisée et déterminable de façon objective. En effet, les bases imposables résulteraient des mêmes formalités que celles entourant la déclaration en douane. Selon le gouvernement italien, la valeur départ usine des produits nationaux est bien plus difficile à définir. A son égard, il ne serait pas possible de se référer directement aux

documents comptables et fiscaux (par exemple à des factures qui augmentent — indistinctement — le prix à concurrence de tous les frais exposés). Alors que l'importateur n'est pas tenu de remplir davantage de formulaires ni de fournir davantage d'indications que pour le franchissement normal de la frontière, il serait nécessaire, aux fins de la détermination de la base imposable des produits nationaux, de produire, pour la déclaration, des documents et justificatifs supplémentaires.

50. Selon nous, il n'est pas possible de suivre d'emblée ce raisonnement. Il ne suffit pas, pour les marchandises importées non plus, d'indiquer la valeur franco à la frontière. Bien au contraire, il est nécessaire, même dans ce cas, de chiffrer très précisément les frais de transport et de commercialisation exposés sur le marché italien afin de pouvoir les déduire. A cet égard, on comprend mal pourquoi ces frais seraient plus faciles à déterminer pour les marchandises importées que pour les marchandises nationales. Cela est d'autant plus vrai que, pour les marchandises importées, des frais de transport et de commercialisation sont exposés jusqu'à la frontière et également à l'intérieur du territoire italien. Dans certaines circonstances, l'importateur est donc également tenu, contrairement aux producteurs nationaux, de procéder à une distinction entre les frais, en fonction du territoire où ils sont exposés. On ne voit pas pourquoi l'importateur devrait fournir moins de documents et de justificatifs que le producteur national, à moins que la déduction de ces frais ne soit strictement interdite aux importateurs, ce qui constituerait à plus forte raison une discrimination au sens de l'article 95.

51. Pour cette raison, on ne saurait considérer que la possibilité de pratiquer la déduction forfaitaire harmonise les situations différentes des importateurs et des producteurs nationaux. Ils se trouvent au contraire dans une situation comparable. En tout état de cause, la déduction forfaitaire permet de faciliter le calcul de la base imposable. Contrairement à ce que soutient le gouvernement italien, il n'existe pas de raison objective pour ne pas accorder cette facilité également aux produits importés.

52. Pourtant, le gouvernement italien expose que la possibilité de pratiquer la déduction forfaitaire constitue simplement une formalité simplifiée n'entraînant *pas d'imposition plus lourde* pour les produits importés.

53. Selon la jurisprudence de la Cour, est prohibé par l'article 95, premier alinéa, le fait de frapper le produit importé d'un autre État membre suivant un mode de calcul ou des modalités différents, tel un montant forfaitaire dans un cas et un montant progressif dans l'autre, lorsque le produit importé, ne fût-ce que dans certains cas, est soumis à une imposition plus lourde [23]. Selon la Commission, il y a lieu de constater l'existence d'une inégalité de traitement à l'égard des produits importés qui s'élève à 35 %. La *déduction forfaitaire*, accordée seulement aux produits nationaux, constitue selon elle la seule possibilité de déduire les frais de

23 — Arrêt Bobie, loc. cit., note 14, point 4, et arrêt Rewe, loc. cit., note 9, point 15.

commercialisation et de transport exposés sur le territoire italien. A cet égard, la Commission présente à nouveau son argumentation étayant l'existence d'une discrimination opérée du fait de la différence de base imposable. Selon ces arguments, les éléments du prix se rapportant aux frais de transport et de commercialisation exposés en Italie ne sont pas déductibles, puisqu'ils n'apparaissent pas séparément sur la facture et que, au contraire, seul un prix global est facturé. En outre, selon la Commission, il n'existe pas de procédure selon laquelle les importateurs seraient en mesure de déclarer ces frais et de les déduire. Enfin, la Commission allègue à nouveau que, en raison de la centralisation des frais, il n'est pas possible de procéder à une répartition des composantes du prix, que ce soit selon des centres de coûts déterminés ou en fonction d'États membres déterminés dans lesquels les frais ont été occasionnés. Selon la Commission, l'exigence que pose le gouvernement italien à cet égard est réellement « diabolique ». En conséquence, on pourrait considérer que les frais de commercialisation et de transport exposés sur le territoire italien ne peuvent pas être chiffrés ni, partant, déduits, à moins que ne soit accordée la possibilité de pratiquer la déduction forfaitaire. Or, cette possibilité n'étant ouverte qu'aux producteurs nationaux, à hauteur de 35 %, les marchandises importées subissent selon la Commission une imposition supérieure de 35 % puisque la possibilité de pratiquer une telle déduction ne leur est pas offerte.

54. Il y a lieu de se demander si l'on peut réellement considérer qu'il est impossible, en appliquant la « *méthode normale* », de déduire aucune espèce de frais. C'est le cas échéant aux juridictions italiennes qu'il revient de statuer sur ce point. En outre, toute entreprise, en calculant ses prix, est tenue de déterminer la quote-part des frais de transport et de commercialisation dans la composition du prix. De plus, ces montants devraient également ressortir des documents comptables. Il existe toutefois un doute sur le point de savoir si le chiffrage de ces frais est suffisamment précis pour permettre de remplir les conditions attachées à l'octroi de la déduction, et ce d'autant plus qu'il pourrait s'avérer extrêmement difficile, à l'ère de la centralisation des réseaux de distribution, d'évaluer précisément les frais exposés en Italie.

55. Dans ces conditions, il n'est en tout état de cause pas exclu que les entreprises établies dans d'autres États membres ne soient pas en mesure de chiffrer leurs frais de manière suffisamment précise et, partant, de les déduire entièrement. Le gouvernement italien a lui-même fait valoir la difficulté qu'éprouvent les producteurs italiens à chiffrer, en appliquant la « méthode normale », les frais à déduire. Comme nous l'avons déjà exposé, il n'existe à cet égard pas de différence avec les produits importés, de sorte qu'il ne peut pas être exclu que, dans certains cas, il soit beaucoup plus difficile, pour ne pas dire impossible, pour les producteurs étrangers, de déduire leurs frais de transport et de commercialisation exposés sur le territoire italien. Cette seule circonstance suffit à établir une discrimination au sens de l'article 95. Pour cette raison, il ne s'agit pas, comme le soutient la République italienne, d'une question concernant exclusivement la commodité des entreprises établies dans d'autres États membres. Même si ces entreprises parvenaient malgré tout à déduire leurs frais, cela serait certainement au prix d'un effort bien plus conséquent (sur le plan financier également) que celui consenti par les producteurs nationaux. Mais même dans ce cas, il subsisterait un risque de discrimination au

détriment des produits importés. Ce risque ne peut être exclu qu'en octroyant également pour les marchandises importées la possibilité de pratiquer la déduction forfaitaire. La situation étant, comme nous l'avons exposé, identique pour les produits importés et les produits nationaux, il n'existe manifestement pas de raison de refuser l'octroi d'une telle possibilité.

56. Enfin, le gouvernement italien a fait valoir que la méthode de la déduction forfaitaire conduisait à défavoriser les producteurs nationaux en ce que cette possibilité de déduction simplifiée avait toujours pour corollaire une imposition légèrement supérieure des bénéficiaires de la déduction forfaitaire. Cependant, cette circonstance ne fait pas non plus obstacle à l'extension de la déduction forfaitaire aux marchandises importées. Il serait concevable d'accorder, pour les produits importés, la possibilité de pratiquer la déduction forfaitaire aux mêmes conditions que pour les marchandises nationales. Le fait que cette possibilité puisse avoir pour corollaire une imposition légèrement supérieure ne constitue pas une inégalité de traitement ni, partant, une discrimination au détriment des marchandises importées.

57. Enfin, l'autorité de surveillance AELE mentionne un autre aspect éventuellement discriminatoire lié au calcul du pourcentage forfaitaire. Elle soutient que les produits nationaux peuvent être avantagés ne serait-ce qu'en raison du fait qu'un produit dont la marge bénéficiaire est inférieure à 35 % peut se voir appliquer la déduction de 35 % de la valeur normale. Ainsi, le producteur serait en mesure de réduire le montant imposable au-dessous de la valeur du produit qui, selon la « méthode de calcul normale », doit servir de base à l'assiette de l'impôt.

58. Nous ne comprenons pas tout à fait ce calcul puisque le pourcentage forfaitaire de 35 % n'est pas censé correspondre à la marge bénéficiaire, mais aux éléments du prix correspondant aux frais de transport et de commercialisation exposés sur le territoire italien. Il pourrait en être autrement si les observations de l'autorité de surveillance AELE se référaient à ces frais.

59. En conclusion, il y a lieu de considérer que la réglementation italienne instituant l'impôt de consommation viole l'article 95 en ce qu'elle ne prévoit pas, pour les marchandises importées, la possibilité de pratiquer la déduction forfaitaire.

3. Différence dans les modalités de perception de l'impôt

60. Le tribunal de renvoi a émis des doutes sur la compatibilité de l'impôt avec l'article 95 du traité en raison également des différentes modalités de sa perception. Pour les marchandises importées, l'obligation de paiement de l'impôt naît *au moment de l'importation* des marchandises à la frontière

douanière. A cet instant, l'impôt devient également exigible et doit être payé par l'importateur. Il en est autrement pour les produits nationaux. Dans ce cas, le fait générateur de l'impôt survient lors de la mise sur le marché italien du produit destiné à la consommation. Cependant, il ne devient exigible que plus tard, à savoir lorsque la déclaration d'impôt du producteur national doit être présentée aux autorités fiscales. Il doit être procédé à cette formalité chaque trimestre, au cours du mois qui suit le trimestre de référence. Cela signifie que l'exigibilité et, partant, le paiement de l'impôt interviennent *jusqu'à quatre mois après la mise sur le marché* de la marchandise.

61. La Commission, la demanderesse et l'autorité de surveillance AELE estiment qu'il s'agit là encore d'une discrimination au détriment des marchandises importées, prohibée par l'article 95 du traité. A cet égard, elles se réfèrent à la jurisprudence de la Cour selon laquelle l'incidence d'un impôt peut varier en fonction des modalités de perception appliquées à la production nationale et aux produits importés [24]. Il existe des différences dans les modalités de perception d'un impôt lorsque les produits nationaux bénéficient de facilités de paiement dont sont exclues les marchandises importées. Dans ce cas, il y a violation de l'article 95, quand bien même l'avantage qui prend la forme de ces facilités de paiement est peu important [25].

62. Dans le cas présent, le paiement de l'impôt sur la consommation pour les produits nationaux est repoussé jusqu'à quatre mois. Si l'on songe, en outre, aux montants considérables réclamés par la demanderesse dans la procédure au principal, il n'est plus possible de parler, dans le cas d'espèce, d'un avantage peu important réservé aux produits nationaux. On se trouve donc bien en présence d'une violation de l'article 95.

63. Le gouvernement italien défend ce mode de perception de l'impôt en invoquant qu'il ne serait plus possible autrement de procéder à des contrôles fiscaux efficaces. Il soutient que, pour les produits importés, des chargements complets sont simultanément dédouanés et imposés à la frontière. Selon lui, il en va autrement pour les produits nationaux. Dans ce cas, le marché est alimenté à la pièce. Il est toutefois impossible de procéder à un contrôle fiscal pour chaque pièce. Pour cette raison, il convient, de l'avis du gouvernement italien, d'harmoniser cette situation avec celle des marchandises importées. Cette harmonisation est réalisée en rassemblant sur une période déterminée les cas de mise sur le marché d'une marchandise par le producteur qui devient ainsi redevable de l'impôt. Une déclaration d'impôt globale est ensuite présentée pour toutes ces opérations et peut par la suite faire l'objet d'un contrôle de la part des services fiscaux.

64. Le gouvernement italien a ainsi expliqué la nécessité, pour les producteurs nationaux, de présenter une déclaration d'impôt non pas pour chaque produit, mais pour une période déterminée. Ce faisant, il n'a toutefois pas justifié pourquoi la possibilité y afférente de retarder le paiement n'était pas accordée pour les marchandises importées. Dans ce

24 — Arrêt Commission/Irlande, loc. cit., note 13, point 8.
25 — Arrêt Commission/Irlande, loc. cit., note 13, point 9.

cas, seul l'octroi de ces délais de paiement pour les marchandises importées également permettrait d'éviter une violation de l'article 95. Il y a lieu néanmoins de s'interroger sur le point de savoir si la possibilité de retarder, sur demande, le paiement de l'impôt jusqu'à 30 jours après l'importation est suffisante ou non. Cette question relève toutefois de la compétence du juge national, qui doit également vérifier si la nécessité de déposer la demande correspondante constitue une complication pour les produits importés.

65. Il s'agit, en tranchant cette question, d'éviter que les produits importés soient défavorisés par rapport aux produits nationaux.

66. Pour le cas où la Cour estimerait que la différence dans les modalités de perception constitue une discrimination, elle est invitée par le gouvernement italien à fixer des critères pour le calcul, dans un tel cas, du supplément d'impôt frappant les produits étrangers. Toutefois, il ne revient pas à la Cour de trancher le litige au principal. La Cour est seulement habilitée à fournir au tribunal de renvoi des critères d'interprétation du droit communautaire. C'est au juge national qu'il revient de fixer précisément la somme due à la demanderesse. Il appartient également au juge national, dans le cadre de son propre système juridique, de déterminer si une imposition intérieure discriminatoire au sens de l'article 95 doit être considérée comme indue dans son intégralité ou seulement pour autant qu'elle frappe le produit importé dans une mesure plus lourde que le produit national [26].

67. Il y a donc lieu de considérer que l'article 95 du traité doit être interprété en ce sens que porte atteinte à l'article 95 un impôt de consommation de la nature de la taxe litigieuse, qui prévoit une base imposable différente pour les produits nationaux et ceux qui sont importés depuis d'autres États membres, ainsi que des modalités de perception différentes, et octroie seulement pour les produits nationaux la possibilité de recourir à la déduction forfaitaire.

C — Conclusion

68. Nous vous proposons par conséquent de répondre à la question posée par le Tribunale di Trento comme suit:

« L'article 95 du traité CE doit être interprété en ce sens qu'il interdit à un État membre d'instituer et de percevoir une taxe de consommation telle que celle prévue

26 — Arrêt Iannelli & Volpi, loc. cit., note 15, point 22.

par l'article 4 du décret-loi du 30 décembre 1982, ratifié par la loi n° 53 du 28 février 1983, et dont les modalités d'application étaient régies par le décret du ministre des Finances du 23 mars 1983, lorsque la base imposable et les modalités de perception de l'impôt sont différentes pour les produits nationaux et pour les produits importés d'autres États membres et que la possibilité de procéder à une déduction forfaitaire aux fins du calcul de la base imposable est réservée aux produits nationaux. »