CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. KARL ROEMER, PRÉSENTÉES LE 24 JANVIER 1973 [1]

Monsieur le Président,

Messieurs les Juges,

L'entreprise Fonderie Officine Riunite « F.O.R. », à Biella (Italie), la demanderesse du procès national dans le cadre duquel ont été posées les questions préjudicielles sur lesquelles nous avons à nous prononcer aujourd'hui, fabrique des installations pour l'industrie textile. Elle a exporté ce genre de matériel en république fédérale d'Allemagne de 1962 à 1967. Dans le cadre de ces exportations, il était convenu que Biella constituait à la fois le lieu de livraison et de paiement et que les acheteurs avaient à acquitter les taxes et impôts appliqués à la frontière au moment de l'importation. De fait, ceux-ci ont acquitté la taxe compensatoire de 6 % de la valeur des machines, applicable en vertu de la loi allemande sur la taxe sur le chiffre d'affaires du 1er septembre 1951.

Après l'importation, les machines étaient montées en vue de leur mise en service avec la collaboration du personnel technique de l'entreprise F.O.R. Les autorités fiscales allemandes (dans la cas d'espèce, le bureau des contributions de Bentheim) voient dans cet acte une vente à livrer (« Werklieferung »), entendue au sens de l'article 3 de la loi allemande sur la taxe sur le chiffre d'affaires, réalisée par l'entreprise F.O.R. en république fédérale d'Allemagne ; elles estiment donc que le montage a donné naissance à un nouveau bien commerçable pour la réalisation duquel l'entreprise F.O.R. a fourni la matière principale en exécution d'obligations contractuelles. En conséquence de cela, le bureau des contributions de Bentheim s'est vu dans l'obligation de réclamer à la firme F.O.R. une taxe sur le chiffre d'affaires d'un montant de 4 % de la valeur globale des installations dont elle avait effectué le montage (donc de la valeur des machines, majorée des frais de montage), sans que la taxe compensatoire perçue à l'importation sur la valeur des machines puisse venir en déduction de celle-ci. L'entreprise F.O.R. en a été avisée par des avis de recouvrement relatifs aux années 1963, 1964, 1965, 1966, 1967 et 1968 qui étaient accompagnés d'une lettre du bureau des contributions de Bentheim datée du 21 décembre 1970.

La F.O.R. a vainement protesté contre cette décision. Bien plus, les autorités fiscales ne se sont pas bornées à appliquer des indemnités de retard : elles ont aussi traduit dans les faits leur menace de faire saisir les créances de la F.O.R. sur ses clients allemands en vue de l'apurement de la dette fiscale de cette entreprise. C'est ainsi notamment que la « Vereinigte Kammgarn-Spinnereien AG », à Delmenhorst, la défenderesse au principal, a versé au fisc, après y avoir été invitée par le bureau des contributions de Bentheim, une somme qu'elle devait à la demanderesse au principal au titre d'un contrat passé avec celle-ci et qu'elle a exigé d'elle l'imputation de cette somme sur la dette dont elle lui était encore redevable.

La F.O.R. n'a toutefois pas voulu se résigner à cet état de choses. Elle est convaincue en effet que c'est à tort que le fisc allemand exige d'elle le paiement d'une taxe sur le chiffre d'affaires à concurrence de la valeur globale des installations après montage, alors qu'en réalité, elle ne saurait être grevée d'une telle dette fiscale. Elle s'est donc adressée au président du « Tribunale » de Biella en lui demandant de prononcer, en application des articles 633 et suivants du Code de procédure civile italien, une injonction en paiement à l'adresse des « Vereinigte Kammgarn-Spinnereien » en vue d'obtenir le paiement par son débi-

1 — Traduit de l'allemand.

teur de la créance saisie par le fisc allemand. Elle soutient à l'appui de sa demande qu'appliquer la taxe sur le chiffre d'affaires sur la valeur de l'ensemble des installations équivaut en réalité à percevoir une double imposition, puisqu'une taxe compensatoire de la taxe sur le chiffre d'affaires a déjà été perçue à l'importation sur les machines dont ces installations se composent. Ce procédé est, selon elle, inconciliable avec le droit communautaire et plus précisément avec l'article 95 du traité de la CEE qui est directement applicable. En outre, elle estime qu'il faut voir dans le fait qu'elle a fait l'objet d'une procédure engagée dans le cadre de la taxe allemande sur le chiffre d'affaires une entrave à la libre circulation des marchandises, et, partant, une violation des articles 30 et 31 du traité de la CEE.

Enfin, elle fait encore valoir qu'il n'est pas non plus possible de taxer les livraisons avec montage à la charge de l'exportateur étranger, en vertu de la loi allemande de 1967 portant mise en vigueur de la taxe sur la valeur ajoutée en république fédérale d'Allemagne à la date du 1er janvier 1968, étant donné que cette taxation est contraire aux directives du Conseil 67/227 et 67/228/CEE (JO n° 71 du 14 avril 1967) du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

Eu égard à ces arguments tirés du droit communautaire, le président du « Tribunale » de Biella, suivant en cela une suggestion de la demanderesse au principal, a sursis à statuer par ordonnance du 27 juillet 1972 et vous a demandé de statuer à titre préjudiciel sur les questions suivantes :

1) L'article 95 du traité interdit-il d'appliquer la taxe sur le chiffre d'affaires, sur la valeur d'une installation industrielle importée, considérée après le montage comme une entité nouvelle, lorsqu'une taxe compensatoire englobant également la taxe sur le chiffre d'affaires que l'administration fiscale entend appliquer sur la valeur de cette même installation une fois montée (à l'exclusion, évidemment, du simple coût du montage), a déjà été payée lors de l'importation sur les différentes marchandises composant ladite installation ?
2) En cas d'importation d'une installation industrielle, composée de différentes machines sur lesquelles l'entreprise importatrice a déjà payé la taxe sur la valeur ajoutée au moment de leur importation, est-il possible, sur la base des articles 2, 5, 7, 8 et 10 de la directive n° 228/67/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, de considérer comme fait générateur de l'impôt non pas l'introduction des différentes machines à l'intérieur de l'État, mais plutôt leur montage sur le sol du pays importateur, ce qui a pour conséquence de rendre l'entreprise communautaire exportatrice passible de la taxe sur la valeur ajoutée, appliquée à la valeur de l'installation montée ?
3) En cas de réponse positive à la question n° 2, l'assujettissement d'une entreprise exportatrice (qui se limite à effectuer, par contrat, une exportation franco frontière) aux procédures fiscales de l'État importateur, constitue-t-il une violation de l'interdiction visée aux articles 30 et 31 du traité de Rome en restreignant la circulation des marchandises à l'intérieur du marché commun ?

Après avoir pris connaissance des observations que la demanderesse au principal, le gouvernement de la République italienne, le gouvernement de la république fédérale d'Allemagne et la Commission des Communautés européennes ont faites en cours d'instance, voyons donc ce qu'il y a lieu de dire au sujet de ces questions :

1. La première question :

Si l'on s'en tient à son libellé, la réponse à donner à la première question paraît simple. Nous savons en effet depuis longtemps que l'article 95 vise à interdire les discriminations. Les marchandises importées ne doivent pas être frappées

d'impositions intérieures supérieures à celles que supportent les produits nationaux similaires (Voir par exemple l'affaire 31-67, Recueil, 1968, 347).
Cette disposition exclut donc à l'évidence toute possibilité d'appliquer une taxe sur le chiffre d'affaires, calculée sur la valeur des machines et des frais de montage de celles-ci, après que cette dernière opération a été exécutée et que la taxe compensatoire de la taxe sur le chiffre d'affaires a été perçue lors de l'importation des machines, c'est-à-dire après prélèvement d'une taxe qui devrait représenter entre autres l'équivalent de la taxe nationale sur le chiffre d'affaires et qui contient donc en quelque sorte cette dernière. Si l'on s'en tient au libellé de la question, il semble donc qu'il faille répondre que l'article 95 ne tolère pas de doubles impositions de cette nature.
D'autre part, c'est vainement qu'on chercherait à objecter à cette solution qu'on pourrait imaginer certaines opérations commerciales à l'intérieur du pays, dans le cadre desquelles des machines du genre de celles dont il s'agit en l'espèce seraient livrées au premier stade par le fabricant à un intermédiaire, lequel les délivrerait à son tour à l'utilisateur final, donc des opérations dans lesquelles l'application du système de taxation cumulative en cascade aboutirait également à une imposition répétée. Les opérateurs commerciaux ayant le souci d'éviter des impositions inutiles, de telles opérations ne sont en effet guère fréquentes et ne sont donc pas caractéristiques d'un certain comportement sur le marché. Or, nous devons nous tenir dans la présente affaire à des comportements commerciaux types ; nous devons donc prendre comme point de départ de notre raisonnement la taxation intérieure qui est appliquée au stade du producteur vendant immédiatement à l'utilisateur final. La Commission l'a souligné à juste titre en invoquant notamment l'article 97 du traité de la CEE (c'est-à-dire la possibilité de fixer les taux moyens pour la taxe compensatoire). Mais puisqu'il est certain que la taxe sur le chiffre d'affaires ne doit être perçue qu'une seule fois dans ces conditions et puisque le phénomène décrit par le juge italien se présente à première vue comme une double imposition, il semble qu'il faille effectivement en conclure — disons-le une fois encore — qu'il est illicite en vertu de l'article 95 du traité de la CEE.
Lorsqu'on examine toutefois le problème de plus près et qu'on se penche sur l'argumentation développée par le gouvernement fédéral, la solution se révèle ne pas être aussi simple qu'il y paraît de prime abord. Comme vous le savez, Messieurs, le gouvernement fédéral conteste avec force le fait que la taxe sur le chiffre d'affaires était déjà inclue dans la taxe compensatoire. Pour lui, le seul critère déterminant dans le domaine considéré est une comparaison des charges supportées dans chaque cas d'espèce. Or, observe le gouvernement fédéral allemand, lorsqu'on effectue cette comparaison de manière correcte pour les marchandises qui intéressent le cas de l'espèce, lorsqu'on évalue donc les charges fiscales grevant les installations industrielles comparables fabriquées et montées en république fédérale d'Allemagne au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires, il apparaît que la fiscalité supportée par ces dernières ne se montait pas seulement à l'impôt de 4 % applicable aux ventes à livrer au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires, mais qu'elle comprenait aussi, par suite de l'application du système de taxation cumulative en cascade, les taxes perçues aux stades antérieurs de la production, c'est-à-dire celles frappant la fourniture des produits de base et des produits demi-finis. Cette taxation en amont atteignait, selon le gouvernement fédéral, un taux supérieur à 6 % pour la plupart des biens d'investissement et elle aurait été de 5,71 % pour les cardeuses spéciales, les produits dont il s'agit en l'espèce. La charge globale se chiffrerait ainsi à 10 % environ et, puisque le taux de 6 % de la taxe compensatoire aurait été un taux moyen, il apparaîtrait ainsi que les produits étrangers n'auraient pas fait l'objet d'une discrimination, malgré la double imposition appliquée aux installations industrielles importées.

Pouvons-nous ne tenir aucun compte de ces observations, comme l'estiment apparemment la demanderesse au principal et la Commission ? Il nous semble que non, en dépit du fait qu'on ne peut s'empêcher de penser que certains arguments de ces dernières ne sont pas sans présenter de l'intérêt.

Ainsi est-il incontestablement correct de partir de l'idée que les taxes compensatoires avaient pour but, en général, de mettre les marchandises importées sur le même pied que les produits nationaux en ce qui concerne la taxation sur le chiffre d'affaires, et cela pour une double raison : tout d'abord, parce que les produits importés étaient exonérés de la taxe sur le chiffre d'affaires dans le pays exportateur (compensation de la taxation directe du chiffre d'affaires) et, d'autre part, parce que les taxes en amont étaient restituées en cas d'exportation (compensation de la taxation indirecte du chiffre d'affaires). Il faut donc se garder de rejeter l'idée que la taxe sur le chiffre d'affaires était déjà « inclue » dans la taxe compensatoire. Cette idée correspond d'ailleurs aussi à l'opinion qui est exprimée dans les commentaires se rapportant à la matière qui nous occupe et nous rappellerons également à ce sujet la déclaration que le gouvernement de la République fédérale a faite à la Commission le 12 mars 1963, aux termes de laquelle le taux général de 4 % de la taxe sur le chiffre d'affaires est inclu dans le taux de 6 % de la taxe compensatoire, la différence de 2 % représentant seule la taxe compensatoire proprement dite, c'est-à-dire la compensation de la taxation perçue en amont.

Un autre argument qui est invoqué dans ce contexte et qui doit nous donner matière à réflexion est celui selon lequel il découlerait de la thèse du gouvernement fédéral que le seul cas dans lequel il y a compensation pleine et entière est celui, relativement rare, de la livraison avec montage, tandis qu'une telle compensation ferait entièrement défaut dans la majorité des cas de simple importation.

D'un autre côté (et c'est là un argument qui contredit l'opinion de la Commission, selon laquelle il est à *présumer* que la taxe compensatoire correspond parfaitement à la taxation intérieure), nous ne saurions évidemment passer sous silence le fait que la doctrine affirme explicitement qu'un taux de 2 % ne compense pas entièrement la taxation perçue en amont (cf. « Kommentar zum Umsatzsteuergesetz » de Hübschmann, Grabower, Beck, v. Wallis, Schwarz, Schmidt, note 4 sur l'article 7, paragraphes 4 à 7). Il est remarquable notamment que Schwarz (dans son « Kommentar zur Umsatzausgleichsteuer », note 14 sur l'article 7 de l'Umsatzsteuergesetz) déclare à ce propos que lors de la discussion du projet concernant la douzième loi modifiant la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, l'accent a été mis sur le fait que le taux de la taxe compensatoire ne doit pas être relevé en toute hypothèse, dès lors qu'il est inférieur à la charge que supporte un produit national comparable au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires, mais qu'il doit l'être seulement lorsque la différence de taxation affecte la capacité concurrentielle des produits nationaux dans une mesure telle que les secteurs économiques intéressés commencent à en ressentir les effets sur le plan structurel. La déclaration du gouvernement fédéral à la Commission, dont nous avons parlé plus haut, contient des considérations analogues. Le gouvernement fédéral y souligne en effet que la plupart des produits supportent une taxation en amont *supérieure* à 50 % du taux normal et que le « Bundesverband der deutschen Industrie » estime même que cette charge serait de 4 % pour 96 % de tous les produits. Un autre fait éloquent à cet égard est que les taux de restitution applicables en cas d'*exportation* (dont il est dit par ailleurs, dans les observations que le ministre fédéral des finances a adressées à la Commission le 13 novembre 1959, qu'ils sont trop bas et ne compensent pas parfaitement la taxation en amont) étaient fixés à 3 %, ce qui n'eût certainement pas été admis si la fraction de 2 % de la

taxe compensatoire était destinée à compenser entièrement les impositions appliquées en amont.
Que conclure alors de toutes ces circonstances, à propos desquelles le gouvernement fédéral a développé une argumentation convaincante, axée sur les nécessités de la politique commerciale. En ce qui nous concerne, nous croyons qu'il n'est pas possible de lier l'application de l'article 95 du traité de la CEE au seul acte d'imposition, c'est-à-dire au fait que dans une hypothèse donnée, telle que celle faisant l'objet du procès principal, des marchandises importées ont été imposées de manière répétée au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires. Au contraire, puisque le gouvernement fédéral tente de prouver que les produits importés ont joui de l'égalité de traitement en citant des chiffres précis et en se référant à des rapports d'experts, nous croyons que c'est à une comparaison des impositions appliquées dans chaque cas d'espèce qu'il faut procéder. Seule une telle comparaison permet d'établir s'il y a eu violation de l'article 95 dans le cas d'espèce. Vous ne sauriez évidemment, Messieurs, opérer cette comparaison dans le cadre de la présente procédure, car il y aurait là non plus une interprétation, mais, déjà, une application du droit semblable à celle qu'il vous est possible de faire à la rigueur dans le cadre d'un procès engagé en vertu de l'article 169 du traité. Le pouvoir d'appliquer le droit dans le cadre des dispositions régissant la présente procédure appartient au seul juge demandeur, lequel doit, le cas échéant, se faire assister d'experts, afin de découvrir la solution de ce problème ardu.
Nous pouvons ainsi clore l'examen de la première question, pour l'appréciation de laquelle il conviendrait de ne pas s'en tenir strictement à son libellé, et nous aborderons maintenant le deuxième volet de la question préjudicielle qui nous a été soumise.

2. La deuxième question se rapporte à l'interprétation de la directive du Conseil 67/228/CEE en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. Il vous est demandé ici de préciser quel est le critère d'imposition déterminant en cas d'importation d'une installation industrielle se composant de différentes machines : l'importation des machines, le fait que ces machines parviennent sur le territoire de l'État importateur (auquel cas la taxe sur la valeur ajoutée doit être acquittée par la firme importatrice) ou aussi le montage des machines dans le pays d'importation (auquel cas c'est à la firme exportatrice qu'il appartiendrait de payer la taxe sur la valeur ajoutée en fonction de la valeur de l'installation après montage, mais avec la possibilité de demander la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée payée à l'importation). Cette question s'explique par le fait que l'ancien système de la taxe sur le chiffre d'affaires a été remplacé à partir du 1er janvier 1968 par le système de la taxe sur la valeur ajoutée et qu'un document du bureau des contributions de Bentheim, daté du 17 août 1971, contient certaines considérations relatives à l'application du nouveau système d'imposition aux ventes à livrer réalisées en République fédérale par des entreprises étrangères.
Vous savez, Messieurs, que la Commission a exprimé d'emblée l'opinion que cette question est sans importance pour la solution du litige principal, ce qui explique le fait qu'elle la passe sous silence dans ses observations écrites et qu'elle a seulement pris position à son sujet à titre subsidiaire et très brièvement dans ses observations verbales. La demanderesse au principal, en revanche, réprouve cette attitude. Elle estime que le juge national est libre d'apprécier ce qui importe pour la solution de l'instance pendante devant sa juridiction et qu'il n'appartient donc pas à la Cour, lorsqu'elle est saisie d'une question préjudicielle, d'apprécier l'utilité de cette question pour la solution du litige sans le cadre duquel elle a été posée : elle doit se borner à y répondre.
Voyons donc tout d'abord ce qui peut être dit sur ce point.
La Cour peut-elle examiner l'utilité des questions qui lui sont soumises pour la

solution du litige principal ? Au sujet de cette question de principe, nous avons exprimé très tôt l'opinion que la Cour ne saurait en tout cas pas être contrainte à se ranger à l'opinion du juge national. Nous nous permettrons de rappeler à ce sujet les conclusions que nous avons présentées dans l'affaire 26-62 (Recueil, 1963, p. 29). Entre-temps, la Cour a fait sienne cette opinion, du moins partiellement, en constatant (dans l'arrêt Salgoil — affaire 13-68, Recueil, 1968, p. 662) qu'elle peut s'abstenir d'interpréter une disposition, dès lors que celle-ci est évoquée de manière *manifestement erronée* par un juge national pour la solution d'un litige. Nous avons la conviction que les observations développées par la demanderesse au principal ne sont pas une raison suffisante pour que vous vous écartiez maintenant de cette opinion juridique. Il est certain, en effet, que la procédure instituée par l'article 177 du traité de la CEE a pour seul but de garantir l'uniformité dans l'*application* du droit communautaire dans les États membres et d'apporter au juge national une aide lui permettant de mener à bien son œuvre d'interprétation. Ce dernier ne doit dès lors y recourir que dans la mesure où le droit communautaire doit être appliqué. S'il est manifeste, en revanche, qu'il n'y a pas lieu d'appliquer le droit communautaire et si la Cour peut le constater sans empiéter sur les déductions opérées à partir du droit national (lesquelles, cela va de soi, constituent le domaine réservé du juge national), elle peut s'abstenir de répondre aux questions posées, car son rôle n'est pas de développer des thèses d'intérêt purement académique.

Ce principe, que la demanderesse au principal n'est pas parvenue à ébranler, nous amène aux conclusions suivantes :

Il résulte du dossier qui nous a été transmis par le président du « Tribunale » de Biella qu'à côté d'avis de recouvrement relatifs aux années 1963 à 1967 (lesquels sont clairement basés sur l'ancien système allemand de la taxe sur le chiffre d'affaires), le bureau des contributions de Bentheim a également établi un avis de recouvrement pour 1968, en date du 18 janvier 1971. Cependant, cet avis de recouvrement porte sur une dette fiscale au titre de l'*ancienne* législation en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, puisque la rubrique réservée à la nouvelle législation de la taxe sur la valeur ajoutée est restée vierge. Il est établi, en outre, que le procès pendant devant le juge italien porte uniquement sur les dettes fiscales découlant des avis de recouvrement dans le cadre desquels les saisies ont été opérées, puisque la demanderesse au principal demande l'apurement de sa créance en contestant la licéité des saisies. S'il est vrai qu'un écrit émanant du bureau des contribution de Bentheim comporte certaines déclarations relatives à l'application de la nouvelle législation en matière de taxe sur la valeur ajoutée, nous devons néanmoins ne pas en tenir compte, étant donné qu'il contient seulement des renseignements ainsi qu'une invitation à remplir les déclarations fiscales conformément aux règles établies par la nouvelle législation en matière de taxe sur la valeur ajoutée ; ce document n'est donc pas un avis de taxation et il n'a notamment pas donné lieu à des actes de saisie, lesquels (comme nous l'avons dit) importent seuls aux fins du procès principal. Il est donc certain que la question de l'imposition au titre de la nouvelle législation fiscale allemande en matière de taxe sur la valeur ajoutée est sans aucune importance pour le procès principal. Nous pouvons aussi en conclure qu'il n'y a actuellement aucune nécessité d'interpréter la directive 67/228 du Conseil, étant donné qu'elle se rapporte uniquement à la nouvelle législation en matière de taxe sur la valeur ajoutée qui est entrée en vigueur le 1er janvier 1968.

La question qui vous a été posée étant manifestement dénuée de tout intérêt pour la solution du litige principal, vous pouvez, Messieurs, vous abstenir d'y répondre, sans qu'il soit nécessaire de résoudre le problème posé par la date à laquelle la directive a commencé à sortir ses effets : dès l'introduction effective du système de la taxe sur la valeur ajoutée

en république fédérale d'Allemagne ou seulement à partir du 1er janvier 1972, c'est-à-dire à partir de la date ultime à compter de laquelle le système de taxe sur la valeur ajoutée devait être introduit dans tous les États membres en application de la directive 463/69.

3. En ce qui concerne enfin la troisième question, on pourrait également soutenir qu'il n'est pas nécessaire d'y répondre, puisqu'elle n'a été posée qu'en prévision d'une réponse affirmative à la deuxième question.

Son libellé et les observations de la demanderesse au principal peuvent néanmoins faire naître l'impression qu'elle vise non pas seulement la période postérieure à la mise en vigueur du système de taxe sur la valeur ajoutée, mais aussi la période au cours de laquelle l'ancienne législation allemande de la taxe sur le chiffre d'affaires était encore applicable. Nous croyons donc qu'il convient de l'examiner, au moins en ce qui concerne cette dernière période, c'est-à-dire qu'il faut voir s'il y a violation des articles 30 et 31 du traité de la CEE lorsqu'une firme étrangère, exportant franco usine ou franco frontière et effectuant donc un transfert de propriété à l'étranger, se voit appliquer les règles de la procédure fiscale du pays d'importation.

Au préalable, il nous faudra toutefois modifier quelque peu les termes de la question : nous croyons savoir en effet que les contrats conclus par la demanderesse au principal avec ses clients étrangers ne se limitaient pas aux livraisons franco usine ou franco frontière, mais portaient également sur le montage des installations dans le pays d'importation, c'est-à-dire sur l'accomplissement d'un ouvrage dans ce pays.

Dans ces conditions, il n'est pas étonnant que la demanderesse au principal soit également soumise aux règles de la procédure fiscale du pays d'importation (c'est seulement de cela qu'il s'agit ici et non pas du *montant* de l'impôt). On conviendra, certes, que cette situation entraîne certains inconvénients pour l'exportateur, puisque celui-ci doit faire face, dans un pays étranger et dans une langue qui n'est pas la sienne, à une procédure qui peut lui paraître étrange. Il lui est toutefois possible de se faire assister par des conseillers fiscaux versés dans la législation du pays d'importation — du concours desquels les entreprises indigènes ne peuvent d'ailleurs pas se passer, elles non plus — et, en ce cas, la difficulté que nous venons de mentionner ne saurait guère affecter les échanges internationaux à un point tel qu'il faille considérer qu'elle constitue une mesure équivalant à une restriction quantitative.

De plus, si l'on estime, à l'instar du gouvernement fédéral, que l'article 30 du traité de la CEE n'est qu'une expression particulière de l'interdiction de toute discrimination, il ne faut pas oublier — et cela est essentiel — que les entreprises étrangères ont été soumises à la procédure normale qui est également appliquée au producteur indigène, et non pas à une procédure spéciale et complexe.

Enfin, il va sans dire que la libre circulation des services, l'un des objectifs fondamentaux du traité, aurait difficilement pu être réalisée s'il avait fallu admettre que l'article 30 interdit de soumettre celui qui accomplit des ouvrages dans un autre État membre à une procédure fiscale étrangère. Telle est d'ailleurs la raison pour laquelle la directive 67/228 déjà citée, dont il est superflu de pousser plus loin l'examen, paraît ne pas exclure le fait que les ouvrages accomplis dans un autre État membre sont soumis dans cet État à la législation en matière de taxe sur la valeur ajoutée (cf. article 2, a), de la directive 67/228 du 11 avril 1967).

Nous croyons dès lors qu'on ne saurait guère soutenir que c'est en violation de l'article 30 du traité de la CEE que l'ouvrage qu'a accompli la demanderesse au principal en montant les installations qu'elle avait livrées, a été soumis à l'ancienne procédure fiscale allemande (les particularités et complexités de la nouvelle loi sur la taxe sur la valeur ajoutée ne se trouvent pas en cause en l'espèce).

Nous croyons ainsi avoir dit l'essentiel au sujet de la troisième question, dans la mesure où celle-ci revêt de l'importance pour la solution du litige principal.

4. En résumé, nous proposons de répondre aux questions posées par le président du « Tribunale » de Biella dans les termes suivants :

a) L'article 95 du traité de la CEE interdit d'imposer plus lourdement des marchandises importées que des produits nationaux comparables. Son application présuppose une comparaison des charges fiscales dans chaque cas d'espèce, compte tenu des taxations en amont grevant les produits nationaux. Pour que l'interdiction soit opérante, il ne suffit toutefois pas de constater qu'une taxe sur le chiffre d'affaires a dû être acquittée sur la valeur d'une installation industrielle après montage, alors qu'une taxe compensatoire, dont l'objet est également de tenir compte de la taxe sur le chiffre d'affaires nationale, a déjà été acquittée préalablement lors de l'importation des machines dont se compose cette installation ;

b) Une réponse à la deuxième question, laquelle se rapporte à des problèmes de perception de la taxe sur la valeur ajoutée, n'est manifestement pas nécessaire aux fins du procès national, puisque cette instance porte exclusivement sur une dette fiscale liquidée en application de l'ancienne législation allemande en matière de taxe sur le chiffre d'affaires. La Cour peut donc s'abstenir de prendre position sur ce point ;

c) Les articles 30 et 31 du traité de la CEE n'interdisent pas de soumettre une entreprise d'exportation ayant son siège dans un État membre à des procédures fiscales d'un autre État membre et applicables dans les mêmes conditions aux entreprises indigènes, dès lors que cette entreprise accomplit dans cet État un acte donnant lieu à application de la législation fiscale indigène.