CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. GERHARD REISCHL, PRÉSENTÉES LE 2 AVRIL 1981 [1]

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

L'instance préjudicielle qui nous occupe aujourd'hui porte une fois de plus sur l'interprétation de l'article 95 du traité de la CEE, considérée sur la toile de fond du système d'imposition allemand des eaux-de-vie, tel qu'il découle de la loi sur le monopole des eaux-de-vie du 8 avril 1922 (Reichsgesetzblatt I, p. 335, 405, modifiée en dernier lieu par la loi du 13. 11. 1979, Bundesgesetzblatt I, p. 1937).

Comme ce système est familier à la Cour en raison de toute une série de procédures dont elle a déjà eu à connaître dans ce cadre, nous nous limiterons à souligner que la loi allemande sur le monopole des eaux-de-vie distingue, au niveau des taxes applicables aux eaux-de-vie destinées à la consommation, entre la Branntweinsteuer (taxe sur les eaux-de-vie), la Branntweinaufschlag (surtaxe sur les eaux-de-vie) et le Monopolausgleich (taxe compensatoire de monopole). La situation sous-jacente au litige principal correspond pour l'essentiel à celle dont procède l'arrêt de la Cour dans l'affaire 45/75 (Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels GmbH contre bureau principal des douanes de Landau-Pfalz, arrêt du 17. 2. 1976, Recueil 1976, p. 181).

La société «Firma Rumhaus Hansen GmbH & Co», à Flensburg, (ci-après Hansen), demanderesse au principal, est également connue de la Cour depuis les affaires Hansen I (affaire 148/77, H. Hansen junior & O. C. Balle GmbH/ Hauptzollamt de Flensburg, arrêt du 10. 10. 1978, Recueil 1978, p. 1787) et Hansen II (affaire 91/78, Hansen GmbH & Co/Hauptzollamt de Flensburg, arrêt du 18. 3. 1979, Recueil 1979, p. 935). Cette société fabrique des eaux-de-vie destinées à la consommation et, à cet effet, elle achète entre autres du rhum léger provenant de la Guadeloupe, département français d'outre-mer, produit qu'elle conserve dans un entrepôt destiné au stockage des eaux-de-vie et qui est sa propriété.

Par 71 avis de recouvrement, s'étalant sur la période du 17 avril au 12 octobre 1973, le Hauptzollamt de Flensburg, défenderesse au principal, a réclamé à la demanderesse au principal et, respectivement, à l'entreprise à laquelle celle-ci avait succédé, au titre de la sortie d'entrepôt d'eaux-de-vie stockées dans l'entrepôt propre de la demanderesse au principal, des impositions sous forme de taxes compensatoires de monopole au titre du rhum léger provenant de la Guadeloupe, calculées au taux applicable à l'époque, soit 1 500 DM par hectolitre d'esprit-de-vin. L'imposition dépassant ce montant avait déjà été perçue au titre de «crête du droit compensatoire» (Monopolausgleichspitze) au moment de la déclaration faite en vue de la mise en libre pratique.

Sur réclamation introduite par la société Hansen contre cette taxation appliquée à la sortie d'entrepôt, le Hauptzollamt de Flensburg a rectifié les avis de taxation par décision du 20 septembre 1974. Un nouveau redressement a été opéré par décision du 19 septembre 1979 pour 30 avis de taxation alors que la procédure judiciaire était pendante devant le Finanzgericht. Les 2 avis de redressement n'ont toutefois pas modifié le taux de taxation de 1 500 DM par hectolitre d'esprit-de-vin.

La société Hansen a formé ensuite un recours devant le Finanzgericht de Hambourg. A l'appui de celui-ci, elle a fait valoir essentiellement que la percep-

1 — Traduit de l'allemand.

tion d'une taxe compensatoire de monopole au taux de 1 500 DM par hectolitre d'esprit-de-vin, en sus de la crête du droit compensatoire, est contraire à l'article 95 du traité de la CEE dans la mesure où il s'agit d'eaux-de-vie provenant des États membres ou des départements français d'outre-mer. Selon elle, ces eaux-de-vie ne sauraient être soumises à une imposition supérieure à celle qui frappe par exemple les eaux-de-vie de fruits produites en république fédérale d'Allemagne par application du taux d'imposition le moins élevé prévu par la loi sur le monopole des eaux-de-vie (pour les chiffres exacts, nous renvoyons au rapport d'audience).

La chambre commune du Finanzgericht de Hambourg pour les affaires en matière de droits de douanes et d'impôts de consommation a sursis à statuer par ordonnance du 12 juin 1980 et déféré à la Cour, conformément à l'article 177 du traité de la CEE, la question préjudicielle suivante:

«L'article 95 du traité CEE, en ses alinéas 1 et 2, doit-il être entendu en ce sens qu'il n'est applicable que lorsque les conditions de production de produits nationaux similaires (alinéa 1) ou entrant autrement en concurrence (alinéa 2) sont similaires à celles des produits importés, ou seul le caractère similaire du produit ou la situation de concurrence sont-ils déterminants, ou l'extension au produit importé des avantages fiscaux applicables aux produits nationaux peut-elle être rendue fonction des quantités produites dans chaque établissement de production en tant qu'unité juridique ou économique?»

Par cette question, sur laquelle nous prenons position ci-dessous, le tribunal de renvoi demande que soient précisés les critères de l'article 95 du traité de la CEE, afin de pouvoir décider si, et dans quelles conditions, les eaux-de-vie importées peuvent bénéficier d'avantages fiscaux que le droit national réserve à certains types de produits ou à certaines catégories de producteurs. Comme la Cour de justice s'est déjà prononcée à plusieurs reprises sur cet ensemble de questions, la question du Finanzgericht de Hambourg vise notamment aussi à obtenir que soit définie la portée de la jurisprudence actuelle.

Il est important à cet égard de ne pas perdre de vue que la demande préjudicielle dont nous nous occupons ici nous a été déférée avant le prononcé de l'arrêt du 30 octobre 1980 dans l'affaire 26/80 (Firma Schneider-Import GmbH & Co/Hauptzollamt de Mayence), arrêt par lequel la Cour a statué sur une question analogue du Finanzgericht de Rhénanie-Palatinat.

Les deux juridictions se sont vu en fin de compte tenues de saisir la Cour en raison de l'arrêt Hansen I dans lequel il a été dit pour droit entre autres que «lorsqu'une législation fiscale nationale favorise, au moyen d'exemptions fiscales ou de l'octroi de taux d'imposition réduits, la production de certains types d'alcools ou certaines catégories de producteurs, si ces avantages ne profitent qu'à une partie réduite de la production nationale ou sont accordés pour des raisons sociales particulières, ces avantages doivent être étendus aux alcools communautaires importés qui répondent aux mêmes conditions, compte tenu des critères qui sont à la base des alinéas 1 et 2 de l'article 95 du traité CEE».

Le Finanzgericht «a quo» souligne maintenant que sur pourvoi en «revision» dans une affaire parallèle à l'instance principale dont il s'agit ici, le Bundesfinanzhof a décidé, par jugement interlocutoire du 6 novembre 1979 (affaire VII R 24/77), en considération de l'arrêt dans l'affaire Hansen I, que pour les

eaux-de-vie importées, le taux d'imposition déterminant est celui qui doit être appliqué aux eaux-de-vie allemandes provenant d'une exploitation comparable à l'exploitation étrangère où cette eau-de-vie est produite et qu'il est dès lors nécessaire de comparer les conditions et les circonstances de production. A l'estime du juge «a quo», la jurisprudence de la Cour sur l'article 95 du traité CEE exclut cependant de tenir compte de l'identité de nature des conditions de production, dont font partie les circonstances les plus diverses, tel que le niveau des salaires et des prix, le contexte social ainsi que, pour les produits agricoles, le climat et le sol. Il se déduit en effet de cette jurisprudence qu'est seul compatible avec le droit communautaire un échelonnement opéré suivant le critère des quantités produites, lequel doit être considéré comme un critère très neutre sous l'angle de la concurrence.

La demanderesse au principal estime elle aussi, et son opinion est partagée par la Commission, que le critère des «conditions identiques» cité par la Cour dans l'arrêt Hansen I ne doit pas être confondu avec celui de «conditions de production identiques», car autrement, l'article 95 du traité de la CEE serait privé de tout effet pratique en raison des circonstances les plus diverses. En outre, elle considère que s'il était tenu compte des «circonstances de production», il serait pris appui sur une comparaison avec une multitude d'exploitations nationales équipées de façon disparate, distilleries sous régime de forfait, propriétaires de matières premières, distilleries fruitières coopératives, distilleries sous scellés, etc., dont l'existence se fonde sur le monopole des eaux-de-vie, qui doivent obtenir l'agrément des autorités compétentes, jouissent de larges privilèges et auraient évolué d'une façon entièrement différente dans le cadre d'une libre concurrence. Selon la demanderesse au principal, les conditions énoncées au paragraphe 79, alinéa 2, de la loi allemande sur le monopole des eaux-de-vie, ancienne version, ne sauraient être remplies ni en droit ni en fait par les exploitations établies dans le département de la Guadeloupe, lesquelles sont toutes de grandes distilleries. Aussi la question préjudicielle viserait-elle l'interdiction de discrimination, d'une portée plus ample, qui est prévue à l'article 37, plutôt que l'interdiction de discrimination sur le plan fiscal énoncée à l'article 95 du traité de la CEE.

Enfin, elle considère qu'il n'est licite de lier des avantages fiscaux aux quantités produites que si ces dernières l'ont été dans un cadre concurrentiel, c'est-à-dire s'il existait des critères clairs et objectifs, se justifiant sous l'angle tant du droit national que du droit communautaire.

La demanderesse au principal estime qu'il faut également voir une violation de l'article 95 dans la circonstance qu'aux termes du paragraphe 79, alinéa 2, de la loi allemande sur le monopole des eaux-de-vie, ancienne version, les distilleries fruitières coopératives peuvent profiter aussi des privilèges prévus par cette législation. A tout prendre, celles-ci ne seraient pas des distilleries de structure artisanale dont la production détaxée serait limitée à certains droits de distillation déterminés, mais il s'agirait en réalité de grandes distilleries dont les quantités produites seraient fonction du nombre de coopérateurs ou d'affiliés. La distillation proprement dite, la commercialisation de l'alcool et toutes les autres circonstances essentielles coïncideraient avec celles caractérisant une grande distillerie. La construction juridique qui sous-tend cette unité économique serait sans importance dans le cadre de l'article 95.

Prenant notamment en considération cette argumentation que nous venons de

reproduire en abrégé, nous dirons qu'il nous semble suffisant pour la solution du litige au principal de faire référence à l'arrêt que la Cour a rendu entre-temps dans l'affaire Schneider ainsi qu'à nos conclusions, dans lesquelles nous avons exposé la jurisprudence de la Cour sur l'article 95, regardant la matière dont il s'agit. Tout comme dans le litige principal dont procède cette affaire, il s'agit aussi essentiellement dans le litige principal de déterminer la mesure dans laquelle certaines dispositions de droit interne en matière de taxation des eaux-de-vie, prévoyant des taux d'imposition différenciés en fonction du type de distillerie de l'importance du droit de distiller, de la nature des matières utilisées et de la quantité d'esprit-de-vin produite, sont compatibles avec l'article 95 du traité de la CEE. Aussi suffit-il d'indiquer au tribunal de renvoi les éléments d'interprétation déduits du droit communautaire et concrétisés déjà dans l'arrêt Schneider, sur la base desquels il sera possible d'apprécier ce problème.

Dans ce contexte et contrairement à l'opinion de la demanderesse au principal, il est sans importance qu'il s'agissait dans l'affaire Schneider de l'importation de cognac français, tandis que la présente procédure porte sur l'importation de rhum, étant donné que ce dernier produit, comme il se déduit de l'arrêt Commission/République fédérale (affaire 168/78, arrêt du 27. 2. 1980, Recueil 1980, p. 347), doit être considéré comme étant de même nature que les produits indigènes nommés au paragraphe 79 de la loi allemande sur le monopole des eaux-de-vie, ancienne version, ou comme un produit se trouvant en concurrence avec ces derniers au sens de l'article 95 du traité de la CEE. Aucune importance ne doit non plus être attachée en principe à la circonstance que la réglementation légale se trouvant à la base de l'affaire Schneider diffère de celle dont il s'agit dans la présente affaire sous l'angle du calcul des taux d'imposition différenciés. Ce qui est essentiel, en revanche, c'est qu'aussi bien dans le cadre de la situation juridique existant en 1973, situation qu'il convient de prendre comme point de départ dans la présente affaire, que dans celui de la législation de 1978, certains petits producteurs, à savoir les distilleries sous régime de forfait, y compris les propriétaires de matières premières, devaient bénéficier d'avantages fiscaux à l'intérieur d'une limite de production favorisée par le monopole et que cet avantage s'étendait également aux distilleries sous scellés dont la production n'est pas supérieure à 4 hectolitres d'alcool. En outre, un abattement supplémentaire était prévu tant en 1973 qu'en 1978 pour les eaux-de-vie fabriquées exclusivement à partir de fruits à noyaux, de baies ou de racines de gentiane.

En ce qui concerne ces avantages fiscaux consentis aux distillateurs sous régime de forfait, aux propriétaires de matières premières et aux distilleries sous scellés — nous voulons laisser hors de propos, dans un premier temps, le problème des distilleries fruitières coopératives —, la Cour a dit illicites dans le cadre de l'article 95 du traité de la CEE les différenciations de taxation opérées en fonction de catégories de petits producteurs et, partant, répondu par la négative à la question du tribunal de renvoi, tendant à savoir si le seul élément qui importe est l'identité du produit. Elle s'est également limitée dans cette procédure à analyser la question sous l'angle de l'article 95 du traité CEE à l'exclusion de l'article 37, encore que certaines objections sur cette façon de procéder eussent été soulevées dans cette procédure.

Cependant, contrairement à la situation juridique sous-jacente à l'arrêt dans l'affaire Schneider, le paragraphe 151 de la loi allemande sur le monopole des eaux-de-vie, version de 1973, prévoyait

«expressis verbis» une détaxe correspondant à celle prévue par le paragraphe 79, deuxième alinéa, pour les eaux-de-vie importées provenant d'une distillerie ayant une production annuelle égale ou inférieure à 4 hectolitres d'alcool. Comme la Cour de justice l'a toutefois précisé formellement dans l'affaire Hansen I, les avantages fiscaux prévus pour les eaux-de-vie qui sont susceptibles de favoriser la réalisation d'objectifs économiques ou sociaux légitimes, comme par exemple le maintien de distilleries rurales, doivent être étendus sans discrimination aux eaux-de-vie importées d'autres États membres, conformément à l'article 95. Il s'ensuit, comme la Cour l'a constaté entre autres dans l'arrêt déjà cité dans l'affaire Commission contre République française, que certains avantages ou détaxations ne doivent être reconnus licites qu'à la condition que les États membres, s'ils se servent de ces possibilités, les étendent également sans discrimination aucune aux produits importés se trouvant dans une situation identique.

Comme la Cour l'a ensuite relevé dans l'arrêt Schneider, les difficultés d'interprétation de l'article 95 sous l'angle de la loi allemande sur le monopole des eaux-de-vie remontent aux liens étroits existant entre les détaxations prévues par cette loi et les procédures de taxation et de contrôle du droit allemand. Aussi est-il particulièrement difficile de transposer ces dispositions dans le domaine du traitement fiscal des eaux-de-vie dont la fabrication s'est effectuée dans le cadre des dispositions législatives d'un autre État membre. Telle est la raison pour laquelle il est satisfait aux conditions de l'article 95 du traité de la CEE lorsque le droit d'un État membre permet d'appliquer à l'importation d'eaux-de-vie provenant d'autres États membres un régime équivalant, dans ses effets pratiques, à la réglementation applicable aux eaux-de-vie de fabrication nationale.

Il peut donc se déduire de cette décision que, pour ce qui est des eaux-de-vie importées, il est illicite aux termes de l'article 95 du traité de la CEE de transposer les modalités techniques propres au droit allemand aux producteurs d'autres États membres qui ne sauraient s'y conformer.

Inversement, il est satisfait à l'interdiction de discrimination édictée par cette disposition dès lors que la réglementation applicable aux eaux-de-vie importées d'autres États membres est *équivalente* à celle appliquée à la production indigène en ce sens que les produits importés jouissent *effectivement* des mêmes avantages que les produits nationaux comparables, ainsi que la Cour l'a affirmé dans l'arrêt cité en dernier lieu. Il s'ensuit qu'une limite de production maximale, en tant que condition d'octroi d'une détaxe sur les eaux-de-vie importées, est compatible avec l'article 95 du traité, lorsque cette limite coïncide «grosso modo» avec la limite maximale que ne doit pas dépasser la production nationale pour jouir du même avantage fiscal.

Il peut se déduire de cette jurisprudence que, sur la base de l'article 95, lequel est d'application directe — le Bundesfinanzhof l'a souligné lui aussi à juste titre dans son arrêt du 16 juillet 1981, affaire VII R 24/77, confirmant l'arrêt interlocutoire du 6 novembre 1979 —, le taux d'imposition déterminant pour les eaux-de-vie importées est celui applicable aux eaux-de-vie provenant d'une entreprise nationale *comparable*. Tel est notamment aussi le cas lorsque — comme dans le cas de l'espèce — la réglementation nationale ne prévoit pas formellement une

telle détaxation. Constitue une exploitation comparable, au sens de ce qui vient d'être dit, celle qui correspond «grosso modo» par sa structure et les quantités produites, aux petites distilleries visées par la loi allemande sur le monopole des eaux-de-vie.

Autrement dit et abstraction faite du problème des distilleries fruitières coopératives, la solution consisterait en ce que les autorités et tribunaux allemands appliquent de façon conséquente la réglementation du paragraphe 151, troisième alinéa, dans sa version actuelle, aux importations réalisées avant l'entrée en vigueur de cette modification de la loi, réglementation qui a été formellement approuvée par la Cour dans l'arrêt Schneider.

En revanche, l'article 95 du traité de la CEE n'oblige pas les États membres à étendre ces avantages aux produits importés dont la production dépasse substantiellement la limite de production fixée aux entreprises nationales, comme la Cour l'a souligné de nouveau dans l'arrêt Schneider. Il s'ensuit que la lacune législative existant en l'espèce n'a pas pour conséquence d'étendre le bénéfice des avantages fiscaux nationaux à toutes les eaux-de-vie importées quelle que soit leur origine, comme la demanderesse au principal l'estime. Une autre interprétation entraînerait, à l'inverse, comme la défenderesse au principal et le gouvernement fédéral le soulignent à juste titre, une discrimination au détriment des produits qui, selon le droit national, ne bénéficient pas desdits avantages fiscaux et se trouvent néanmoins en concurrence avec les produits importés, et cela dans les mêmes conditions que les produits avantagés par la législation.

Pour finir, il ne reste plus qu'à examiner le problème des *distilleries fruitières coopératives,* lesquelles pouvaient également bénéficier d'avantages fiscaux en vertu des paragraphes 79, alinéa 2, et 79 a), de la loi allemande sur le monopole des eaux-de-vie, dans la version en vigueur en 1973, suivant les conditions indiquées dans cette loi. Constituent des distilleries fruitières coopératives, ainsi qu'il peut se déduire du paragraphe 37 de la loi sur le monopole des eaux-de-vie, les distilleries sous scellés exploitées par une coopérative, une association ou un groupement de personnes et produisant exclusivement des eaux-de-vie à partir de substances fruitières obtenues par les membres. Aux termes de l'alinéa 2 de cette disposition, les eaux-de-vie réputées produites dans le cadre du droit de distillation, entre autres lorsqu'il n'est pas produit plus de 300 litres d'esprit-de-vin au cours d'une année d'exploitation à partir des substances fruitières d'*un seul membre.* Le paragraphe 79, alinéa 2, de la loi allemande sur le monopole des eaux-de-vie, ancienne version, a été modifié entretemps en ce sens que les distilleries fruitières coopératives ne bénéficient plus d'une réduction de la surtaxe sur les eaux-de-vie. Le paragraphe 79 a), ancienne version, a en outre été abrogé.

Selon nous, la question de savoir si l'incorporation des distilleries fruitières coopératives dans la catégorie des petits distillateurs bénéficiant d'avantages fiscaux constitue une discrimination au sens de l'article 95 ne doit plus davantage être examinée à la lumière de la jurisprudence de la Cour de justice. Il suffit en effet de dire que si les distilleries fruitières coopératives pouvaient encore bénéficier de la détaxe pendant la période dont il s'agit ici, pour éviter les distorsions de concurrence, cet avantage doit également être accordé aux producteurs d'autres États membres qui, eu égard à la nature de l'exploitation et aux quantités produites, sont «grosso modo» comparables avec cette forme d'organisation. Quant à savoir si les producteurs de rhum de la

Guadeloupe — comme il nous a été dit, il s'agit exclusivement de grandes distilleries — sont comparables aux distilleries fruitières coopératives dont il est question dans la loi allemande sur le monopole des eaux-de-vie compte tenu des critères cités ci-dessus, il s'agit là en fin de compte d'une question de fait qui doit être appréciée par le juge du fond, appréciation dans le cadre de laquelle il faudra évidemment tenir compte de ce que la fabrication d'eaux-de-vie dans les distilleries fruitières coopératives au cours de l'année d'exploitation 1972/1973 dont il est question ici, s'est élevée à 2 111 hectolitres d'alcool seulement au total, suivant les données fournies par la «Bundesmonopolverwaltung für Branntwein» (administration du monopole fédéral des eaux-de-vie).

Comme rien ne saurait justifier un revirement de jurisprudence en l'espèce, nous proposons par conséquent de répondre comme suit à la question du Finanzgericht de Hambourg:

Pour ce qui est de l'application d'avantages fiscaux que les dispositions légales d'un État membre réservent à certaines catégories de producteurs d'eaux-de-vie, l'interdiction de discrimination contenue à l'article 95 du traité de la CEE implique que la réglementation à laquelle sont soumises les eaux-de-vie importées d'autres États membres soit équivalente à la réglementation applicable à la production indigène, étant entendu notamment que les produits importés provenant d'exploitations comparables doivent pouvoir bénéficier effectivement des mêmes avantages que les produits indigènes comparables.

L'article 95 du traité de la CEE n'oblige pas les États à conférer des avantages correspondants aux produits importés provenant d'entreprises qui, par leur nature, ne sont «grosso modo» pas comparables à des entreprises indigènes correspondantes et dont la production dépasse susbtantiellement la limite de production fixée aux entreprises indigènes.