

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. GERHARD REISCHL,
PRÉSENTÉES LE 28 NOVEMBRE 1979¹

*Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,*

Pour comprendre la procédure en manquement au traité mise en œuvre par la Commission contre le royaume de Danemark, il faut savoir que le marché danois des alcools et la fiscalité danoise présentent les caractéristiques suivantes.

La production danoise en eaux-de-vie, liqueurs et autres boissons alcooliques relevant de la position 22.09 du tarif douanier commun s'est élevée, en 1977, à 81 000 hectolitres d'alcool pur au total. Environ 60 000 hectolitres de cette quantité totale d'alcool pur (soit 80 %) ont été utilisés pour la production d'aquavit, boisson fabriquée à partir d'alcool neutre par addition d'arômes végétaux. La consommation totale en eaux-de-vie, liqueurs et autres boissons alcooliques s'est élevée pendant la même année au Danemark à 92 400 hectolitres d'alcool pur. Il s'agissait d'aquavit pour 57 870 hectolitres (soit 63 %) et d'autres boissons alcooliques pour 34 500 hectolitres (soit 37 %). La part largement la plus importante de l'aquavit consommé, c'est-à-dire 57 280 hectolitres d'alcool pur (soit 99 %), était d'origine danoise, alors que l'aquavit importé ne représentait qu'une faible quantité, à savoir 590 hectolitres d'alcool pur (soit 1 %), provenant principalement de la république fédérale d'Allemagne (57 %), de Norvège (39 %) et de Suède (4 %).

En ce qui concerne les autres boissons consommées pendant ladite période, 11 180 hectolitres (soit 32 %) étaient

d'origine danoise, tandis que la majeure partie, c'est-à-dire 23 340 hectolitres d'alcool pur (soit 68 %), était importée, essentiellement sous forme de whisky, de vodka, de cognac, de gin et de rhum.

Le droit fiscal danois — le texte en vigueur actuellement est la loi n° 151 du 4 avril 1978 relative aux droits d'accise sur les boissons spiritueuses et produits analogues (*Bekendtgørelse af Lov om afgift af spiritus m.m.*) — soumet l'alcool à des accises dont le taux est différent selon qu'il s'agit d'aquavit ou d'autres boissons. L'impôt sur l'aquavit a subi une première augmentation avec effet au 21 août 1976, passant de 108,60 à 130,30 couronnes danoises par litre d'alcool éthylique pur, pour atteindre son taux actuel de 167,50 DKR fixé par la loi n° 437 du 6 septembre 1977. Pour les autres boissons au contraire, les accises ont été augmentées simultanément, passant de 154,80 à 185,75, puis à 257,15 DKR par litre d'alcool éthylique pur. Aux termes des articles 3 et 4 de ladite loi, pour bénéficier du taux d'imposition le plus favorable en tant qu'aquavit, un produit doit notamment répondre aux conditions suivantes:

1. Il doit être fabriqué à partir d'alcool neutre par addition de substances aromatiques d'origine végétale.
2. Son titre en alcool doit être compris entre 40 ° et 49,9 °.
3. Sa teneur en extrait végétal ne doit pas être supérieure à 2 grammes par 100 millilitres.

¹ — Traduit de l'allemand.

4. La boisson ne doit pas présenter les caractéristiques du gin, de la vodka, du genièvre, du wacholder et boissons analogues, des liqueurs, du punch, du bitter et autres, des spiritueux à l'anis, du rhum, des eaux-de-vie de fruits et autres, dont le goût typique provient traditionnellement de la distillation ou de la maturation.

Dès le 22 décembre 1975, la Commission a appelé l'attention du gouvernement danois sur le fait que la différence entre la taxation frappant l'aquavit (qui constitue la part importante de la production et de la consommation d'alcool au Danemark) et celle frappant les autres boissons constituait une infraction à l'article 95 du traité CEE. Le gouvernement danois a rejeté cette accusation en faisant valoir dans sa lettre du 17 février 1976 que l'aquavit et les autres distillats destinés à la consommation ne constituaient pas des produits similaires au sens de cette disposition.

Par lettre du 26 mars 1976, la Commission a alors introduit une procédure formelle au titre de l'article 169 du traité CEE. Elle exposait entre autres dans cette lettre que l'aquavit devait être considéré comme un produit similaire aux autres boissons spiritueuses, mais que, ces dernières n'étant pratiquement pas fabriquées au Danemark, le taux d'imposition plus élevé frappait presque exclusivement les eaux-de-vie importées: cette réglementation constituait en conséquence une infraction au premier alinéa, ou au moins au deuxième alinéa, de l'article 95 du traité CEE. Le gouvernement danois ayant maintenu son point de vue dans sa réponse du 26 avril 1976, la Commission a émis à l'égard du royaume de Danemark un avis motivé conformément

à l'article 169 du traité CEE. Elle y constatait une violation de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE et subsidiairement de l'article 95, alinéa 2, de ce traité, et demandait qu'il y soit mis fin dans le délai d'un mois. Dans sa réponse du 23 février 1977, le gouvernement danois a fait valoir que, non seulement la réglementation en vigueur n'était pas discriminatoire, mais qu'au contraire, eu égard à son prix de vente au détail, l'aquavit était taxé plus lourdement que les autres boissons d'un prix plus élevé. La Commission a alors saisi la Cour de justice du présent recours, en date du 7 août 1978, concluant à ce qu'il soit dit pour droit que le gouvernement danois, en n'uniformisant pas les taxes frappant les boissons alcooliques, a violé l'article 95, alinéa 1, ou subsidiairement l'article 95, alinéa 2, du traité CEE. La Commission a conclu en outre à la condamnation aux dépens du gouvernement du royaume de Danemark.

Le gouvernement du royaume de Danemark conclut au contraire au rejet de la requête et à la condamnation aux dépens de la Commission. A titre subsidiaire, le gouvernement danois demande à ce qu'il plaise à la Cour de ne constater une violation de l'article 95 du traité CEE que dans la seule mesure où la Cour estimerait qu'une ou plusieurs eaux-de-vie présente(nt) un caractère de similitude avec l'aquavit au sens de l'article 95, alinéa 1, ou sont du moins des substituts de ce produit au sens de l'article 95, alinéa 2, du traité CEE.

Ce litige nous confronte lui aussi à des problèmes juridiques déjà soulevés sous une forme analogue dans les affaires 168/78 (Commission / République française) et 169/78 (Commission / Répu-

blique italienne). Un produit national — en l'espèce l'aquavit — fabriqué en grandes quantités et couvrant presque exclusivement les besoins internes, est taxé moins lourdement que d'autres boissons alcooliques qui, tels le whisky, le cognac, le gin, la vodka et les produits analogues, sont importés pour la plus grande partie. La décision dépend du point de savoir si les eaux-de-vie, liqueurs et boissons similaires énumérées à l'article 3 de la loi danoise n° 151 du 4 avril 1978 doivent être considérées comme présentant un caractère de similitude, au sens de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE, avec l'aquavit indigène soumis à une taxation bien inférieure sur la base de l'article 2, paragraphe 1, de cette même loi.

La Commission fonde donc sa requête essentiellement sur les arguments qu'elle a déjà fait valoir dans le cadre des procédures visées ci-dessus contre la République française et la République italienne. Elle parvient à la conclusion que la définition que la loi danoise litigieuse donne de l'aquavit, définition précise et qui fait appel à des critères relatifs au goût et au titre alcoolique, a pour conséquence une taxation plus lourde des boissons similaires importées des autres États membres. Compte tenu des critères formels et matériels dégagés par la Cour, l'aquavit de même que ces derniers produits doivent être condérés comme des produits similaires entre eux au sens de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE. La loi danoise constituerait donc une infraction contre cette disposition qui interdit toute inégalité de traitement fondée sur des considérations politico-économiques ou sociales.

A l'appui du point de vue opposé, le gouvernement du royaume de Danemark

recourt de même à une série d'arguments qui ont été également invoqués par le gouvernement français et le gouvernement italien. Nous nous sommes déjà exprimés à leur égard dans nos conclusions concernant les affaires susvisées auxquelles nous nous permettons de renvoyer sur ce point.

C'est ainsi que le gouvernement danois fait valoir également que la taxation des eaux-de-vie n'est pas discriminatoire, car le taux de taxation préférentiel de l'aquavit est applicable aussi bien aux produits nationaux qu'aux produits importés, en provenance pour la plus grande partie de la république fédérale d'Allemagne. Par ailleurs, la taxation plus lourde des boissons alcooliques autres que l'aquavit frappe non seulement les produits importés mais également les produits indigènes. Un bon tiers des boissons ne répondant pas à la définition de l'aquavit consommées au Danemark serait en effet d'origine indigène. Même si on devait considérer que l'aquavit et les autres boissons alcooliques sont des produits similaires, force est de constater que ces dernières ne sont pas frappées d'une imposition plus lourde que des produits similaires du fait de leur importation au Danemark. Toujours selon le gouvernement danois, l'article 95 du traité CEE ne prévoit toutefois pas une neutralité générale de l'impôt. Il ne vise au contraire que les cas où produits importés et produits indigènes font l'objet d'une discrimination de nature fiscale. Or, le système fiscal danois ne fait pas dépendre de l'importation la différence de taxation des boissons alcooliques. L'affirmation, selon laquelle la structure fiscale d'un État membre ne peut avoir aucune influence sur la libre circulation des marchandises à l'intérieur de la Communauté, conduit à une application extensive de l'article 95 qui n'a pas été voulue par ses auteurs, comme le laisse entendre l'article 99.

Cette argumentation du gouvernement danois n'emporte pas la conviction pour différentes raisons que nous avons déjà exposées dans nos conclusions concernant les affaires 168/78 et 169/78. Nous nous bornerons donc à rappeler très brièvement que la taxation des marchandises dans le commerce intracommunautaire intervient selon le principe du pays de destination: les marchandises sont exemptées, totalement si possible, des taxes indirectes du pays d'exportation et sont soumises à la totalité si possible des impôts indirects du pays d'importation. Les dispositions fiscales des articles 95 et suivants n'ont été inscrites dans le traité, tout en préservant en principe l'autonomie fiscale des États, que pour exclure une application discriminatoire du principe du pays de destination eu égard à la libre circulation des marchandises. Alors que l'article 99 du traité CEE permet, aux conditions qui y sont mentionnées, d'éliminer par le biais de l'harmonisation les inégalités résultant des différents systèmes fiscaux des États membres, l'article 95 vise à assurer une neutralité fiscale de telle sorte que les marchandises importées à partir d'autres États membres ne soient désavantagées ni indirectement ni directement par rapport aux produits similaires indigènes. Comme l'a souligné la Cour de justice notamment dans l'affaire 148/77 (H. Hansen junior & O.C. Balle GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg, arrêt du 10 octobre 1978, Recueil 1978, p. 1787), cela signifie que des régimes de faveur particuliers accordés à certaines eaux-de-vie doivent l'être à toutes les sortes d'eaux-de-vie, dans la mesure où celles-ci s'avèreraient similaires au sens de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE. Étant donné que l'article 95 vise à faire obstacle, comme nous l'avons vu, également aux discriminations occultes, peu importe de même, contrairement à l'opinion défendue par le gouvernement danois, que la discrimination fiscale soit expressément liée au fait d'importer. Une telle discrimination déguisée peut, par exemple, être consti-

tuée par la simple circonstance qu'une partie minimale des produits importés bénéficie d'un traitement fiscal de faveur accordé à la plus grande partie de la production nationale, alors que la masse des marchandises similaires, importées pour la plupart, sont exclues du bénéfice de ce régime de faveur.

C'est une telle situation qui résulte particulièrement nettement du système fiscal danois. L'aquavit qui fait l'objet d'un traitement fiscal de faveur est défini, d'une part par son procédé de fabrication, d'autre part par son titre en alcool et un pourcentage déterminé en poids des autres composants. S'ajoutant à cela, il est prévu que les boissons, même si elles correspondent aux critères prescrits, ne doivent pas présenter les caractéristiques du gin, de la vodka, du genièvre, etc. La conséquence de cette réglementation est que, face à 57 280 hectolitres d'aquavit d'origine danoise qui bénéficient du régime fiscal de faveur, il existe 590 hectolitres seulement d'aquavit importé, alors que 23 340 hectolitres d'autres eaux-de-vie importées sont soumis à la fiscalité plus lourde et subissent de ce fait une discrimination par rapport à l'aquavit indigène. Le fait que, par ailleurs, une faible quantité d'autres boissons nationales (11 180 hectolitres) subisse également la fiscalité plus lourde, ne modifie en rien la situation de discrimination illicite. Peu importe également que la forte position sur le marché de l'aquavit danois soit attribuable aux besoins traditionnels du consommateur ou à cette discrimination, car ce n'est pas

l'effet protectionniste des taxations différenciées qui est visé à l'article 95, paragraphe 1, du traité CEE.

Le gouvernement danois fait valoir en dernier lieu que la taxation différenciée de l'aquavit, d'une part, et des autres boissons alcoolisées, d'autre part, résulte de la transformation d'une taxe *ad valorem* frappant chaque boisson en une taxe spécifique destinée à éviter que l'aquavit, compte tenu de ses coûts de fabrication modiques par rapport à d'autres produits de plus grande valeur, soit grevé de manière disproportionnée par l'impôt prélevé par litre d'alcool pur. Le gouvernement danois estime qu'une telle taxe spécifique qui fait appel à la notion de fiscalité *ad valorem* n'est pas interdite par le traité CEE.

Cet argument ne saurait toutefois emporter la conviction, lui non plus, et ce pour différentes raisons. D'une part, en effet, les privilèges assurés aux produits nationaux par le biais d'une taxation *ad valorem* devraient, conformément à la jurisprudence de la Cour dans l'affaire 148/77 (Hansen), être étendus également aux eaux-de-vie de même nature en provenance des autres États membres. Aussi bien l'aquavit que certaines des eaux-de-vie — importées dans leur majorité — telles que par exemple le gin, la vodka et le genièvre, sont fabriquées à partir d'alcool neutre qui peut être lui-même obtenu, nous a-t-on dit au cours de la procédure orale, à partir de céréales, de pommes de terre ou de mélasse. En ce qui concerne leurs coûts de fabrication, ces boissons doivent donc être considérées comme similaires, de sorte que les avantages fiscaux consentis à l'aquavit indigène

doivent donc également bénéficier à ces autres boissons, conformément à l'article 95. Mais d'autre part — et c'est là l'aspect déterminant — en adoptant la taxation par litre d'alcool pur, le royaume de Danemark a opté pour une taxe spécifique en fonction de la teneur en alcool et qui doit donc s'appliquer indépendamment des coûts de fabrication au sens de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE. La Cour de justice s'est déjà prononcée en ce sens dans l'affaire 45/75 (Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels GmbH, Hauptzollamt Landau/Pfalz, arrêt du 17 février 1976, Recueil 1976, p. 181): «L'égalité entre le niveau des impositions en ce qui concerne le produit national et le produit importé, prévu par l'article 95, vaut indépendamment de l'incidence d'éléments autres que fiscaux sur les prix de revient des produits à comparer; en particulier, le champ d'application de cet article ne saurait être étendu au point de permettre une compensation quelconque entre une charge fiscale créée pour frapper un produit importé et une charge de nature différente, économique par exemple, pesant sur le produit intérieur similaire.»

Une interprétation bien comprise de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE conduit donc à constater une infraction contre cette disposition dès lors qu'un produit importé d'autres États membres est grevé plus lourdement qu'un produit indigène similaire, sans que cela dépende de la classification fiscale interne. Comme le remarque à juste titre le gouvernement danois, il peut en résulter que d'autres marchandises internes, qui correspondent également au critère de similitude, soient taxées plus lourdement que des marchandises similaires importées, par le système fiscal national. Cette «position désavantageuse» de marchandises indigènes similaires est cependant une conséquence de la souveraineté fiscale laissée aux États

membres, qui ne tombe pas sous le coup de l'article 95 du traité CEE. Contrairement à l'avis du gouvernement danois, on ne peut tirer d'autre conclusion de la constatation faite par la Cour de justice dans l'affaire 78/76 (Firma Steinke und Weinlig/Bundesrepublik Deutschland, arrêt du 22 mars 1977, Recueil 1977, p. 595): «L'article 95 a pour objet d'éliminer les discriminations, directes ou indirectes, à l'égard des produits importés, mais non de placer ceux-ci dans une situation fiscale privilégiée par rapport aux produits nationaux.» Cette déclaration fait seulement apparaître que les marchandises importées ne doivent pas être fiscalement désavantagées par rapport aux marchandises indigènes.

Pour conclure cette étude il suffit donc de se demander si l'aquavit, tel qu'il est défini par la loi fiscale danoise litigieuse, doit être considéré comme un produit similaire (au sens de l'article 95, alinéa 1,

du traité CEE) aux autres boissons alcooliques relevant de la sous-position 22.09 C du tarif douanier commun. Contrairement à l'opinion défendue par le gouvernement danois, qui, sur ce point, partage pour l'essentiel le point de vue du gouvernement français et du gouvernement italien dans les affaires 168//78 et 169/78, il convient, compte tenu de notre exposé en ce qui concerne lesdites affaires, de donner à cette question une réponse affirmative.

Comme il est établi par là que, en soumettant les produits importés qui répondent aux critères décrits à une taxation interne supérieure à celle qui frappe l'aquavit, le royaume de Danemark enfreint l'interdiction de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE, il est inutile d'examiner les conditions d'application du deuxième alinéa de cette disposition et la demande subsidiaire du gouvernement danois fondée sur cet alinéa.

Nous proposons donc de dire pour droit que le royaume de Danemark manque aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 95, alinéa 1, du traité CEE en taxant les eaux-de-vie, liqueurs et autres boissons au sens de la sous-position 22.09 C du tarif douanier commun qui sont importées, plus lourdement que l'aquavit indigène et de condamner le royaume de Danemark aux dépens.