

61997C0437

Conclusions de l'avocat général Saggio présentées le 1er juillet 1999. - Evangelischer Krankenhausverein Wien contre Abgabenberufungskommission Wien et Wein & Co. HandelsgesmbH contre Oberösterreichische Landesregierung. - Demande de décision préjudicielle: Verwaltungsgerichtshof - Autriche. - Imposition indirecte - Taxe communale sur les boissons - Sixième directive TVA - Directive 92/12/CEE. - Affaire C-437/97.

Recueil de jurisprudence 2000 page I-01157

Conclusions de l'avocat général

1 La présente demande préjudicielle, introduite par le Verwaltungsgerichtshof autrichien, concerne l'interprétation de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (ci-après la «sixième directive»)
(1). Il s'agit d'établir si cette directive s'oppose à ce qu'une législation nationale institue une taxe sur la consommation de glaces et de boissons alcoolisées et non alcoolisées. La disposition visée dans ce cadre est l'article 33 de ce texte. Il s'agit aussi d'établir si la directive 92/12/CEE du Conseil du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (ci-après la «directive sur les accises» ou «directive cadre»)
(2) fait obstacle à l'introduction de cette taxe nationale. Il s'agit enfin d'établir si ces dispositions nationales sont contraires à l'article 92, paragraphe 1, du traité CE (devenu, après modification, article 87 CE) relatif aux aides d'État.

Le droit communautaire pertinent

2 L'article 33 de la sixième directive (3) dispose ce qui suit:

«1. Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, notamment de celles prévues par les dispositions communautaires en vigueur relatives au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition, toutefois, que ces impôts, droits et taxes ne donnent pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

2. Toute référence dans la présente directive à des produits soumis à accise fait référence aux produits suivants, tels qu'ils sont définis par les dispositions communautaires en vigueur:

- les huiles minérales, - l'alcool et les boissons alcooliques, - les tabacs manufacturés».

3 L'article 3 de la directive sur les accises stipule ce qui suit:

«1. La présente directive est applicable, au niveau communautaire, aux produits suivants tels que définis dans les directives y afférentes:

- les huiles minérales, - l'alcool et les boissons alcooliques, - les tabacs manufacturés.

2. Les produits mentionnés au paragraphe 1 peuvent faire l'objet d'autres impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques, à condition que ces impositions respectent les règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt.

3. Les États membres conservent la faculté d'introduire ou de maintenir des impositions frappant des produits autres que ceux mentionnés au paragraphe 1, à condition toutefois que ces impositions ne donnent pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

Sous le respect de cette même condition, les États membres garderont également la faculté d'appliquer des taxes sur les prestations de services n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, y compris celles en relation avec des produits soumis à accise».

Les dispositions autrichiennes

a) Les dispositions nationales

4 Selon l'article 3 de la Finanz-Verfassungsgesetz de 1948 (loi constitutionnelle en matière financière, ci-après la «F-VG») (4), la répartition du pouvoir fiscal et du produit des taxes est régie par la législation fédérale. En matière de taxe sur les boissons, la Finanzausgleichsgesetz de 1993 (loi de péréquation financière, ci-après la «FAG» (5)) a prévu (à l'article 14, paragraphe 1, point 8, et paragraphe 2) que constituent des taxes exclusivement communales celles perçues sur la «livraison à titre onéreux de glaces, y compris les fruits transformés qu'elles contiennent ou les fruits qui les accompagnent, et de boissons, avec inclusion, dans les deux cas, des conditionnements et des accompagnements vendus avec ces produits, pour autant que la livraison ne s'effectue pas aux fins de la revente dans le cadre d'une activité permanente» et que «sont exclues de l'imposition les livraisons au sens de l'article 10, paragraphe 3, point 1, de l'Umsatzsteuergesetz» (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'«UStG») de 1994 (6), et précisément les ventes de «vin, si le transfert du pouvoir de disposer du bien intervient sur le lieu de production sans transport ni expédition, ainsi que les livraisons de lait».

5 Sur la base de l'article 15, paragraphe 3, point 2, de la FAG de 1993, les communes sont autorisées à lever, par décision du conseil communal et sous réserve d'une autorisation octroyée par la législation du Land, les taxes précitées au taux de 10 % du prix de vente des glaces et des boissons alcoolisées et de 5 % du prix des boissons non alcoolisées (sont considérées comme telles les boissons d'un degré d'alcool inférieur à 0,5 %). La même loi prévoit que sont exonérées de ces taxes les livraisons destinées à la consommation directe des passagers et du personnel dans les moyens de transport, à condition que le trajet couvert par ce moyen de transport ne se situe pas de manière prépondérante sur le territoire d'une même commune.

6 L'article 15, paragraphe 4, de la FAG de 1993 (7) prévoit que le prix de vente doit se calculer conformément à ce que prescrit l'UStG et ne doit pas comprendre la taxe sur le chiffre d'affaires, le pourboire et la taxe sur les boissons.

b) Les dispositions du Land de Vienne

7 La Wiener Getränkesteuergesetz (loi viennoise de 1992 relative à la taxe sur les boissons, ci-après la «Wiener GStG» (8)) autorise les communes à percevoir une taxe sur la livraison à titre onéreux de glaces, y compris les fruits transformés qu'elles contiennent ou les fruits qui les accompagnent, et de boissons, avec inclusion, dans les deux cas, des conditionnements et des accompagnements vendus avec ces produits.

8 Le règlement de 1992 relatif à la taxe sur les boissons pour la ville de Vienne (ci-après le «Wiener GStV») (9), qui repose sur l'autorisation précitée et sur l'article 15, paragraphe 3, point 2, de la FAG de 1993, a soumis à la taxe les livraisons à titre onéreux de glaces et de boissons, selon les modalités indiquées à l'article 14 de la FAG de 1993. L'article 2 de ce règlement indique les opérations exonérées de ladite taxe (10). Ces exonérations s'ajoutent à celle prévue par l'article 1er pour les ventes qui interviennent sur le lieu de production.

Le montant et le calcul de la taxe sont régis par l'article 15, paragraphe 3, point 2, de la FAG de 1993. La taxe s'élève à 10 % du prix de vente pour les glaces et les boissons alcoolisées et à 5 % du prix de vente pour les boissons non alcoolisées.

9 En ce qui concerne la notion de prix, la Wiener GStV renvoie aux dispositions de la loi autrichienne sur la taxe sur le chiffre d'affaires de 1972 (11), qui stipulent que le prix comprend, en particulier, aussi la valeur des ajouts habituels et des récipients vendus avec les produits, ainsi que, pour les spécialités de glaces et les boissons contenant des fruits, la valeur des fruits, indépendamment de la quantité et de la valeur de ceux-ci par rapport à la quantité et à la valeur de la glace ou de la boisson; par contre, le prix de vente ne comprend pas la taxe sur le chiffre d'affaires, le pourboire et la taxe sur les boissons.

c) La législation du Land Oberösterreich

10 La taxe sur les boissons et sur les glaces est régie dans le Land Oberösterreich par la loi régionale de 1950 relative à la taxe communale sur les boissons (ci-après l'«Oö GStG») (12).

Cette loi aussi reprend presque entièrement les dispositions de la FAG concernant les opérations imposables, le montant et le calcul de la taxe. En ce qui concerne l'objet de la taxe, l'Oö GStG précise que sont en particulier soumises à la taxe communale sur les boissons les livraisons à titre onéreux de bière, de vin, de boissons semblables au vin et à base de vin, de vin mousseux, de boissons semblables au vin mousseux, de moût, d'alcool de bouche, d'eaux minérales (en quantités limitées), de boissons préparées, ainsi que de cacao, de café et de thé sous forme buvable, et également d'autres extraits de matières végétales (extraits, jus de fruits) et de café glacé et de chocolat glacé. Cette taxe est perçue lors de la vente de ces produits dans les restaurants, brasseries, cafés, pâtisseries, tavernes, épiceries et autres lieux où ces boissons sont offertes à la consommation sur place ou sur la voie publique, à l'exception des ventes (visées par l'article 14 précité de la FAG) qui interviennent sur le lieu de production sans transport ni expédition, ainsi que des ventes destinées à la consommation directe des voyageurs et du personnel de transport, à condition que le trajet couvert ne soit pas situé de manière prépondérante sur le territoire d'une même commune.

Faits, procédure nationale et questions préjudicielles

11 L'Evangelischer Krankenhausverein Wien (ci-après «EKV») exploite une cafétéria dans un hôpital. Par décision du 6 décembre 1996, l'Abgabenbehörde Wien (commission fiscale de Vienne) l'a assujettie, en application du Wiener GStV, au paiement d'un montant de 309 995 ÖS au titre de la taxe sur les boissons, pour les ventes réalisées durant la période comprise entre janvier 1992 et octobre 1996. L'appel interjeté par EKV contre cette décision a été rejeté par

l'Abgabenberufungskommission (commission d'appel fiscal). EKV a introduit un recours contre cette décision devant le Verwaltungsgerichtshof, en soutenant que la taxe sur les boissons est contraire à l'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive. La Commission d'appel conteste que la taxe en cause présente les caractéristiques de la taxe sur le chiffre d'affaires et fait également valoir que, en tout état de cause, la taxe relève de la dérogation de l'article 3, paragraphe 2, de la directive sur les accises, parce que les sommes perçues étaient utilisées pour la réalisation de nombreuses finalités spécifiques et, en particulier, pour renforcer l'autonomie financière des collectivités locales et compenser les coûts qu'elles supportent pour faire face aux exigences du tourisme, ainsi que pour décourager la vente de boissons alcoolisées en appliquant sur ces boissons des taxes plus élevées que celles frappant les boissons non alcoolisées.

12 Wein & Co HandelsgesmbH, ex Ikeria Warenhandelsgesellschaft m.b.H. (ci-après «Wein & Co»), est une société de négoce en vins, ayant son siège à Leonding, en Haute-Autriche. A cette société aussi, les autorités communales ont enjoint de payer une certaine somme d'argent à titre de taxe sur les boissons commercialisées au cours de la période comprise entre le 1er décembre 1994 et le 31 mars 1995.

Wein & Co a attaqué sans succès cette décision devant l'Oberösterreichische Landesregierung. La requérante a alors introduit un recours contre cette décision de rejet en faisant valoir que la taxe avait une nature de taxe sur le chiffre d'affaires et relevait donc de l'interdiction prévue par l'article 33 de la sixième directive. Elle soulignait en outre que la taxe en cause ne poursuivait aucune finalité spécifique et ne pouvait donc pas relever de la dérogation de l'article 3, paragraphe 2, de la directive sur les accises. Elle affirmait enfin que la taxe en cause était également contraire à l'article 95 du traité CE (devenu, après modification, article 90 CE) dans la mesure où l'exemption prévue dans les dispositions applicables aux ventes avantageait exclusivement les entreprises autrichiennes.

13 L'autorité défenderesse a contesté cette thèse en avançant les mêmes arguments que ceux développés par la commission d'appel. Elle alléguait aussi que la Commission européenne avait déjà reconnu la compatibilité, avec l'article 33 précité de la directive, des taxes communales autrichiennes visées, puisqu'elle avait décidé de ne pas engager contre l'Autriche, concernant le maintien de cette taxe, une procédure d'infraction en application de l'article 226 CE (ex-article 169).

14 La juridiction saisie a posé à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (77/388/CEE) s'oppose-t-il au maintien d'une taxe qui est perçue sur la livraison à titre onéreux de glaces, y compris les fruits transformés qu'elles contiennent ou les fruits qui les accompagnent, et de boissons, avec inclusion, dans les deux cas, des conditionnements et des accompagnements vendus avec les produits, et qui s'élève à 10% du prix de vente dans le cas des glaces et des boissons alcoolisées et à 5% dans le cas des boissons non alcoolisées, ledit prix de vente étant à déterminer conformément aux dispositions pertinentes de la législation relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, mais ne comprenant pas la taxe sur le chiffre d'affaires, le pourboire, ni la taxe sur les boissons ?

2) L'article 3, paragraphes 2 et 3, seconde phrase, de la directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992 (directive sur les accises), s'oppose-t-il au maintien d'une taxe telle que celle décrite sous 1)?

3) L'article 92, paragraphe 1, du traité CEE s'oppose-t-il à une disposition dérogatoire qui exonère de la taxe sur les boissons la vente directe de vin?»

Sur la première question

15 Par la première question le juge autrichien demande, en substance, à la Cour d'apprécier si l'article 33 de la sixième directive fait obstacle à l'introduction et au maintien par un État membre d'une taxe sur la consommation de boissons et glaces, du type de celle décrite dans la question examinée.

Nous rappelons que, comme la Cour l'a à plusieurs reprises affirmé, l'article 33 ne fait pas obstacle au maintien ou à l'introduction de taxes en concurrence avec la TVA (13) et qu'il ressort même de cet article que le droit communautaire admet l'existence de régimes de taxation en concurrence avec la TVA (14). Toutefois, la faculté des États membres d'introduire ou de maintenir ces autres taxes indirectes est subordonnée à la condition que celles-ci n'aient pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires et ce, comme la Cour l'a précisé «afin d'éviter que soient instaurés des impôts, droits et taxes qui, du fait qu'ils grèveraient la circulation des biens et des services d'une façon comparable à la TVA, compromettraient le fonctionnement du système commun de cette dernière» (15). Il y a lieu d'ajouter que, appelée à se prononcer sur la notion de taxe ayant «le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires», la Cour a précisé que «doivent en tout cas être considérés comme grevant la circulation des biens et des services d'une façon comparable à la TVA les impôts, droits et taxes qui présentent les caractéristiques essentielles de la TVA», sans qu'il soit nécessaire qu'ils soient en tous points semblables à la TVA (16).

16 Pour résoudre la question, il faut donc, en premier lieu, identifier les caractéristiques essentielles de la TVA sur la base de la réglementation communautaire pertinente et, en second lieu, contrôler si ces caractéristiques sont réunies dans une taxe du type de celle à laquelle la question fait référence. Il appartiendra ensuite au juge national d'établir, sur la base des éléments que ces recherches auront mis en évidence, si la taxe en cause présente «le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires» et relève donc de l'interdiction visée à l'article 33 de la sixième directive.

17 Or, à plusieurs occasions la Cour s'est prononcée sur les caractéristiques essentielles de la TVA. Selon une jurisprudence désormais établie (17), ces caractéristiques peuvent être ainsi résumées: a) la TVA s'applique de façon générale, c'est-à-dire à toutes les opérations ayant pour objet la livraison de biens ou la prestation de services (article 2 de la sixième directive); b) la TVA est proportionnelle au prix de ces biens ou services (article 11 de la sixième directive); c) la TVA est perçue à chaque phase du processus de production et de distribution; d) la TVA frappe la valeur ajoutée des biens et des services puisque la taxe due à l'occasion d'une transaction est calculée après déduction de celle payée à l'occasion de l'opération précédente (18); e) la TVA, enfin, peut être répercutée sur le prix des services et des biens et sa charge est donc, en règle générale, répercutée sur le consommateur.

Sur l'applicabilité générale de la taxe

18 Quant à la première caractéristique, c'est-à-dire le fait que la taxe doit être «générale», la Commission, le gouvernement autrichien et la commission d'appel fiscale soutiennent que la taxe en cause, du fait qu'elle est appliquée à la vente de deux produits seulement, les boissons et les glaces, ne présente pas cette caractéristique. La commission d'appel souligne en outre que les communes ne sont pas tenues d'imposer la taxe litigieuse mais ont simplement la faculté de l'introduire et que le fait que, en réalité, toutes les communes aient exercé cette faculté ne fait pas disparaître le caractère optionnel de la taxe.

19 Les requérantes prétendent au contraire que la taxe en cause frappe un grand nombre de produits, et précisément une grande partie des boissons et des glaces, les fruits éventuellement

contenus dans celles-ci, ainsi que leurs emballages et accessoires. Wein & Co souligne, en particulier, qu'une interprétation restrictive de la condition concernant l'application généralisée de la taxe aurait pour effet de permettre aux États membres de tourner l'interdiction prévue par l'article 33 précité: les États membres pourraient, en effet, masquer le caractère général des taxes semblables à la TVA, en assujettissant tout type de livraison ou de prestation à une taxe distincte. Pour éviter ce risque, il faudrait donc prendre en considération, pour établir le caractère «général» d'une taxe, toutes les taxes analogues à celle sur la valeur ajoutée existant dans un État membre. Or, selon Wein & Co, en plus de la taxe sur les boissons, il y a en Autriche une multitude d'autres taxes, comme par exemple celle sur les spectacles et celle sur le tourisme, ayant la même nature et dont il faudrait donc tenir compte dans une appréciation d'ensemble du phénomène d'imposition.

20 Les risques mis en évidence par Wein & Co ne sont pas du tout dénués de pertinence. L'argument, toutefois, n'a pas une valeur décisive parce qu'il part d'une prémisse qui ne saurait être partagée: il donne en effet pour acquis que la Cour peut interpréter les règles communautaires en partant d'un contexte différent de celui décrit dans l'ordonnance de renvoi, mais oublie qu'une telle façon de procéder est contraire à une jurisprudence établie, selon laquelle la Cour «ne peut dans le cas d'espèce répondre aux questions posées que dans le cadre factuel qui ressort du jugement de renvoi»; en effet, si elle «se fondait sur le cadre factuel qui a été mentionné au cours de la procédure devant elle, la substance même du problème soulevé par les questions préjudicielles serait modifiée» (19). Dans le même ordre d'idées, la Cour affirme aussi qu'«une modification de la substance des questions préjudicielles serait incompatible avec le rôle dévolu à la Cour par l'article 234 CE (ex-article 177) ainsi qu'avec l'obligation de la Cour d'assurer la possibilité aux gouvernements des États membres et aux parties intéressées de présenter des observations conformément à l'article 20 du statut CE de la Cour» (20).

21 La Cour pourra tenir compte de cet argument dans une perspective différente, et précisément dans le cadre de l'appréciation des critères sur la base desquels il y a lieu d'identifier le critère de la «généralité» de la taxe. En suivant cette logique, la Cour pourra aller dans le sens d'une interprétation beaucoup plus large de la notion de taxe générale en reconnaissant que la condition de la généralité est également remplie en l'absence de la preuve que la taxe frappe, indistinctement, toutes les opérations commerciales ayant pour objet des biens ou des services (21), et ce en prenant en considération d'autres taxes analogues qui, additionnées les unes aux autres, donnent lieu à un phénomène qui présente le caractère de généralité. Il convient en effet de considérer qu'une interprétation restrictive du critère de «généralité» pourrait se traduire par une atteinte à l'objectif que le législateur communautaire s'est fixé en instituant un régime harmonisé en matière de TVA, et que l'interdiction posée par l'article 33 précité vise à atteindre. La ratio de cet article, comme il résulte de l'arrêt *Rousseau Wilmot* précité, est, en effet, d'empêcher que le fonctionnement du système commun de TVA soit compromis par des mesures fiscales d'un État membre grevant la circulation des biens et des services, et frappant les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA» (22).

22 Cette approche devra en tout cas tenir compte des indications fournies par la jurisprudence de la Cour sur la notion d'«impôt général». La Cour a, par exemple, nié cette caractéristique à une taxe spéciale sur les spectacles instituée par une commune, par un règlement en vertu duquel toute personne qui organise de façon habituelle ou occasionnelle des spectacles ou divertissements publics pour lesquels elle fait payer une entrée est redevable d'une taxe sur le montant brut de toutes les recettes. Elle a en effet considéré que la taxe en question n'avait pas une nature générale du fait qu'elle n'était appliquée qu'à une catégorie limitée de biens et de services (23). La Cour a aussi nié cette nature à une taxe spéciale sur la consommation qui frappait un certain type de voitures, à leur livraison à l'acheteur ou à leur importation. La Cour a affirmé que la taxe en question ne constituait pas un impôt général puisqu'elle ne frappait que deux catégories de produits bien déterminés, à savoir les voitures de tourisme et les motocyclettes (24). Enfin, la nature d'impôt général n'a pas été reconnue à la cotisation complémentaire versée à leur Caisse

de prévoyance par les avocats exerçant de manière continue en Italie et ayant l'obligation de s'affilier à ce régime (25). Toutes ces données tirées de la jurisprudence indiquent que la nature générale de l'impôt doit être exclue lorsque la taxe est liée à des opérations qui concernent des catégories de biens ou d'activités bien déterminées (26).

23 Sur la base de ces considérations, une taxe du type de celle décrite par le juge a quo ne peut être qualifiée de «générale» dès lors que, même si elle est appliquée à une multitude de biens, et précisément à toutes les boissons, alcoolisées ou non, et aux glaces, et bien qu'elle ait été instituée par toutes les communes autrichiennes et s'applique donc à l'intérieur du territoire de la République autrichienne, elle ne frappe que les opérations relatives à des produits déterminés.

24 Une fois qu'il est établi que la taxe visée n'a pas une nature générale, il y a lieu d'exclure qu'elle puisse rentrer dans la notion de taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 33 de la sixième directive (27). Ce n'est donc qu'à titre subsidiaire que nous examinons maintenant les autres éléments qui caractérisent la taxe sur le chiffre d'affaires et qui ont été précédemment indiqués sous les lettres b) à e).

Sur les autres caractéristiques essentielles de la TVA

25 Une taxe du type de celle examinée est manifestement conforme au critère de «proportionnalité» mentionné ci-dessus sous b), dès lors que son montant est lié au prix des biens taxés (28). Il convient d'ajouter que le fait que la taxe remplit cette condition n'est contesté ni par le gouvernement autrichien ni par la commission fiscale et est expressément reconnu par la Commission.

26 En ce qui concerne la caractéristique indiquée ci-dessus sous c), qui consiste dans le fait que la taxe doit frapper le bien à tous les stades de la production et de la distribution, elle fait en l'espèce défaut. La taxe en cause frappe, en effet, uniquement les livraisons de boissons et de glaces au consommateur final. Cela résulte clairement de l'article 14 de la FAG, dans lequel il est précisé que la taxe est due «pour autant que la livraison ne s'effectue pas aux fins de la revente dans le cadre d'une activité permanente», ce qui exclut clairement que la taxe soit due pour toutes les livraisons des biens concernés entre opérateurs économiques.

27 La caractéristique mentionnée plus haut sous d), selon laquelle la taxe doit frapper la valeur ajoutée du bien, dans le sens que son montant doit être calculé après déduction de la taxe payée à l'occasion de l'opération précédente, fait également défaut en l'espèce. La taxe en cause n'est en effet prélevée que lors de la phase finale de commercialisation et ne tient donc pas compte de la valeur ajoutée mais s'applique à toute la valeur du bien.

28 EKV soutient au contraire que la taxe en cause constitue une taxe sur la valeur ajoutée. Cela résulte, à son avis, du fait que l'application sur la valeur ajoutée du bien à chaque stade de la commercialisation et de la production se réaliserait en fait en l'espèce par la taxation intégrale et non différenciée du prix final. Dans le régime de la taxe en cause, il y aurait donc seulement des modalités différentes d'imposition, qui ne seraient toutefois pas de nature à modifier le résultat final, avec pour conséquence que la taxe pourrait être qualifiée de taxe assimilable, en raison de sa fonction économique, à la taxe sur la valeur ajoutée.

29 Ces arguments ne sont pas convaincants parce qu'ils ne démontrent pas que le prix de vente final exprime la valeur ajoutée à chaque phase de la production et de la commercialisation. Il convient également de considérer que cette vérification factuelle relève en tout cas de la compétence du juge national.

30 Quant à la dernière caractéristique essentielle de la TVA, indiquée ci-dessus sous e), à savoir la possibilité pour l'opérateur assujetti de répercuter sur le consommateur la charge de la taxe, nous rappelons que la Cour a précisé que pour que cette condition soit remplie «il n'est pas

nécessaire que la législation nationale qui lui est applicable prévoie expressément qu'elle puisse être répercutée sur les consommateurs» ni que la transaction soit établie par une facture (29). Cela étant, il convient de souligner qu'une taxe du type de celle décrite par le juge a quo est constituée par un pourcentage du prix du produit, prix qui correspond à la valeur des biens et accessoires à l'exclusion de la TVA, du coût du service et de la taxe elle-même (article 15, paragraphe 4, de la FAG). Or, même si cette détermination du prix semble exclure l'automatisme de la répercussion de la taxe sur le consommateur, on ne saurait exclure que la répercussion puisse en l'espèce exister étant donné qu'il relève du pouvoir de chaque opérateur économique de fixer le prix global de ses produits. Il appartiendra en tout état de cause au juge national de vérifier si la répercussion a effectivement eu lieu.

31 Bien que le régime de la taxe soit conforme au principe de proportionnalité, c'est un fait que cette taxe ne possède pas un grand nombre des autres caractéristiques essentielles de la TVA (généralité, application à toutes les phases du processus de production et de distribution, déductibilité). Cela amène à conclure qu'elle n'est pas assimilable à la taxe sur le chiffre d'affaires.

32 Nous suggérons donc à la Cour de répondre à la première question en ce sens que l'article 33 de la sixième directive ne fait pas obstacle au maintien d'une taxe du type de celle décrite par le juge a quo dans l'ordonnance de renvoi.

Sur la deuxième question

33 Par la deuxième question, le juge autrichien veut savoir si l'article 3, paragraphes 2 et 3, deuxième phrase, de la directive sur les accises fait obstacle au maintien d'une taxe telle que celle décrite dans la première question.

Arguments des parties

34 EKV et Wein & Co soutiennent qu'une telle taxe est contraire à l'article 3 de la directive sur les accises, et en particulier à son article 2, en premier lieu du fait qu'elle ne poursuit aucune finalité spécifique. Elles allèguent en particulier qu'il n'est en aucune façon prouvé que les recettes de la taxe en cause sont effectivement employées pour les finalités spécifiques (tourisme, santé) indiquées par les autorités autrichiennes. Le fait que les communes s'approprient la taxe en cause et que cette dernière fasse ainsi partie de leurs recettes fiscales, ne relève pas, selon Wein & Co, de la notion de finalité spécifique visée à l'article 3, paragraphe 2, étant donné que ne relèvent de cette notion que les objectifs de politique sanitaire, sociale et de l'environnement. Elle conteste aussi que les recettes de la taxe soient destinées à faire face à des exigences touristiques des organes locaux, en faisant valoir à cet égard qu'en Autriche il existe une taxe spécifique sur le tourisme et que la taxe examinée est également appliquée dans des lieux où il n'y a aucune activité touristique. Elle conteste en outre la finalité sanitaire de la taxe en cause en avançant que celle-ci frappe dans la même mesure les boissons alcoolisées et les glaces.

Les deux requérantes soutiennent, en second lieu, que la taxe litigieuse ne respecte pas les règles applicables aux accises ni celles applicables à la TVA: elles partent en cela de l'idée que la disposition indique ces deux conditions de façon cumulative, ainsi qu'il résulte par exemple de certaines versions linguistiques (par exemple la version anglaise). Wein & Co, en particulier, souligne que la taxe sur les boissons ne respecte ni la règle selon laquelle le fait générateur de l'accise est constitué par la fabrication des produits ou par leur importation dans le territoire communautaire (article 5 de la directive sur les accises), ni la règle sur l'exigibilité de l'accise au moment où le produit est mis à la consommation (article 6 de la directive sur les accises), ni enfin la règle selon laquelle la taxe est appliquée dans l'État de destination du bien (article 10 de la directive sur les accises). La taxe en cause n'obéit en outre pas aux règles contenues dans la directive 92/83/CEE du Conseil du 19 octobre 1992 concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques (ci-après la «directive sur les structures») (30) et dans la directive 92/84/CEE du Conseil du 19 octobre 1992 concernant le rapprochement des

taux d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées (ci-après la «directive 92/84») (31). Selon Wein & Co, en effet, étant calculée sur la valeur du produit la taxe n'est pas conforme à la règle sur le calcul de l'accise, figurant dans la directive sur les structures, selon laquelle le montant de l'accise varie en fonction de la quantité du produit. La taxe en cause est aussi contraire à la directive 92/84 parce qu'elle ne prévoit pas une taxation différenciée en fonction du type de produit taxé.

35 La Commission aussi soutient que la taxe en cause est incompatible avec la directive sur les accises, avec la directive sur les structures et avec la directive 92/84, en avançant pour les boissons alcoolisées des arguments qui ne sont en substance pas différents de ceux défendus par les requérantes.

36 Le gouvernement autrichien et la commission fiscale soutiennent, en revanche, que la taxe poursuit une finalité spécifique comme le requiert l'article 3, paragraphe 2, de la directive sur les accises parce qu'elle renforce l'autonomie financière des communes, que les recettes y relatives sont destinées aux dépenses pour les activités touristiques et, enfin, qu'elle protège la santé publique en décourageant la consommation de boissons alcoolisées.

Le gouvernement autrichien et la commission fiscale affirment en outre que, en tout état de cause, pour qu'une taxe puisse être considérée comme visant à poursuivre une ou plusieurs finalités spécifiques il n'est pas nécessaire que les recettes qui en sont tirées soient destinées au budget à ces finalités; il suffit qu'il existe un lien de causalité entre la taxe et la réalisation de la finalité spécifique (32).

En ce qui concerne le respect cumulatif ou alternatif des règles applicables aux fins des accises et/ou de la TVA, le gouvernement autrichien et la commission fiscale penchent eux aussi pour un cumul des deux conditions; ils soutiennent qu'une taxe nationale sur la consommation doit, pour être compatible avec le droit communautaire, respecter à la fois les règles concernant les accises et celles relatives à la TVA. Nous ajoutons toutefois que, comme il est de fait impossible de respecter en même temps intégralement les deux régimes, la seule façon pour reconnaître à cette disposition un effet utile serait de l'interpréter en ce sens que la seule limite qu'elle pose au législateur national consiste en ce que la taxe sur la consommation différente de la TVA et des accises ne doit pas compromettre l'harmonisation atteinte dans le cadre de la TVA et des accises, c'est-à-dire qu'elle ne doit pas être en conflit avec ces deux systèmes. Le gouvernement autrichien et la commission fiscale estiment que la taxe en cause est en fait compatible avec ces systèmes.

Le gouvernement autrichien et la commission fiscale soutiennent, enfin, que cette taxe, en ce qui concerne les boissons non alcoolisées, respecte aussi l'article 3, paragraphe 3, premier alinéa, de la directive sur les accises en ce qu'elle ne donne pas lieu à des formalités liées au passage des frontières avec les États membres et n'a pas le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires.

Sur le fond

37 Pour répondre à la deuxième question, la Cour doit se prononcer sur l'interprétation de l'article 3 de la directive sur les accises et en particulier sur les conditions auxquelles les paragraphes 2 et 3 de cet article subordonnent la faculté des États membres d'introduire ou de maintenir en vigueur des impositions indirectes sur des produits déterminés. Dans cette perspective, il faudra tenir compte de la lettre de la disposition, de sa ratio, du système dans lequel la disposition est insérée et de la finalité qu'elle poursuit.

- Sur l'interprétation de l'article 3, paragraphe 2, de la directive sur les accises

38 La directive sur les accises fixe les critères généraux pour l'harmonisation des régimes relatifs aux produits soumis à accise dans le but de garantir le fonctionnement correct du marché interne (33).

L'article 3, paragraphe 2, de ses dispositions prévoit une dérogation au régime général (34) en reconnaissant aux États membres la faculté d'introduire, à côté des accises, d'autres impositions indirectes, lesquelles ne peuvent évidemment pas avoir la même nature que les accises sans quoi la norme n'aurait plus aucune fonction (35). Cette faculté a été limitée par le législateur communautaire par deux conditions: il faut, en premier lieu, que les impositions directes poursuivent des finalités spécifiques et, en deuxième lieu, qu'elles respectent les «règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la TVA pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt». Il est donc superflu d'ajouter que cette disposition, ayant un caractère dérogatoire, doit être interprétée de façon restrictive (36).

Cela étant, il convient avant tout d'établir la signification de l'expression «finalités spécifiques» et de vérifier ensuite si la taxe en cause poursuit une finalité de cette nature.

39 La directive sur les accises ne définit pas en termes explicites cette expression. Pour en déterminer le sens, il faut donc recourir à la ratio de la disposition et au contexte dans lequel elle s'inscrit. Compte tenu du fait que cette expression se réfère aux «autres impositions indirectes», c'est-à-dire aux impositions indirectes différentes des accises, on ne saurait considérer comme des finalités spécifiques celles qui sont poursuivies, ou pourraient l'être, par le biais des accises. Or, si l'on considère qu'une des finalités des accises est de récolter des fonds pour couvrir les besoins budgétaires généraux des entités publiques, il convient d'exclure que les impôts ayant pour objectif d'augmenter les recettes des collectivités locales, comme les régions ou les communes, puissent être considérés comme destinés à poursuivre des finalités spécifiques et relever ainsi de la dérogation au régime général des accises.

Compte tenu de toutes ces considérations, peuvent être qualifiées d'impôts indirects ayant des finalités spécifiques toutes les taxes qui poursuivent des objectifs différents de celui de répondre aux exigences générales des dépenses publiques et qui ne sont pas contraires aux objectifs communautaires. Selon ce critère, relèvent, par exemple, de cette catégorie les taxes ayant pour but de protéger l'environnement et la santé publique, de même que celles destinées à promouvoir le tourisme, le sport, la culture et les spectacles.

40 La finalité spécifique, à laquelle fait référence l'article 3, paragraphe 2, de la directive sur les accises, peut être poursuivie à la fois en liant l'utilisation des recettes à la réalisation de finalités déterminées (37) et à travers la structure de la taxe, c'est-à-dire en choisissant des modalités déterminées pour le calcul de celle-ci.

En appliquant cette clef de lecture à la taxe en cause, pour démontrer qu'il s'agit d'un impôt ayant la finalité spécifique de faire face à des coûts touristiques, la présence alternative ou cumulative des deux éléments mentionnés sera donc nécessaire. Il sera par conséquent nécessaire que le budget fasse le lien entre les recettes correspondant à cette taxe et la réalisation de ladite finalité ou que les recettes en question soient attribuées à un organisme ayant pour objectif institutionnel de promouvoir les activités touristiques; et/ou que la structure de la taxe soit liée à cette finalité.

41 Dans le cas d'espèce, la taxe autrichienne ne semble pas poursuivre les finalités de promotion du tourisme et de protection de la santé indiquées par le gouvernement autrichien et par la commission fiscale ni à travers la destination des recettes y relatives ni à travers sa structure. Sous le premier angle, il y a lieu de considérer que les recettes en question ne sont destinées à la poursuite d'aucune de ces finalités. Cela a été confirmé à l'audience par le représentant du gouvernement autrichien, lequel a déclaré que la loi ne prévoit aucune destination spécifique pour les recettes de la taxe sur les boissons, mais seulement un lien de causalité général entre le

prélèvement fiscal et la poursuite de finalités déterminées comme, par exemple, la réalisation d'infrastructures touristiques. La destination de la taxe à des finalités dites touristiques est ensuite contredite par le fait qu'en Autriche il existe d'autres taxes communales dont les recettes sont destinées à la poursuite de finalités touristiques (38). Il y a lieu d'ajouter, toujours dans le même sens, que, comme l'a signalé Wein & Co, la taxe en cause est également appliquée dans des zones non touristiques. Sous le deuxième angle, en outre, il semble contraire à la prétendue finalité spécifique de protection de la santé publique que la taxe frappe aussi les boissons non alcoolisées, même si c'est dans une moindre mesure que les boissons alcoolisées, ainsi que le fait que la taxe qui frappe les boissons alcoolisées frappe aussi les glaces dans la même mesure.

En réalité, dans le cas d'espèce, la seule donnée certaine est que les recettes de la taxe litigieuse s'inscrivent au budget de l'entité locale, en contribuant à en renforcer l'autonomie. Cela ne suffit toutefois pas à conférer à la taxe une légalité communautaire. Comme on l'a déjà vu, en effet, une taxe ne peut pas être considérée comme ayant une finalité spécifique au sens de l'article 3, paragraphe 2, de la directive sur les accises du seul fait que les recettes s'y rapportant vont au budget de la collectivité locale. L'instrument approprié pour augmenter les recettes est en effet constitué, comme nous l'avons déjà observé plus haut, par les accises.

42 Il y a donc lieu de conclure en ce sens que la taxe en cause ne poursuit pas une finalité spécifique dans le sens qui est attribué à cette expression par l'article 3, paragraphe 2, de la directive sur les accises, avec pour conséquence qu'elle doit être considérée comme illégale du point de vue communautaire.

43 Passons maintenant à la deuxième condition à laquelle l'article 3, paragraphe 2, de la directive sur les accises subordonne la faculté des États d'introduire ou de maintenir en vigueur des impositions indirectes sur des produits déterminés. Nous rappelons que l'article 3, paragraphe 2, prévoit que les produits soumis à accises «peuvent faire l'objet d'autres impositions indirectes ..., à condition que ces impositions respectent les règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt». L'interprétation de cette disposition n'est pas aisée du fait que les différentes versions linguistiques ne coïncident pas sur un aspect non secondaire, et précisément sur le point de savoir si la légalité communautaire de la taxe nationale exige le respect cumulatif du régime des accises et de celui de la TVA ou le respect alternatif de l'un ou de l'autre. Les versions anglaises, néerlandaises et danoises comportent en effet la formule «des accises et de la TVA», alors que les autres versions linguistiques, par exemple les versions française, allemande, italienne et espagnole, utilisent la formule «des accises ou de la TVA», caractérisée par la conjonction disjonctive «ou» à la place de la conjonction «et» qui figure dans d'autres versions.

44 Face à de telles divergences, il convient avant tout de rappeler le principe plusieurs fois affirmé par la Cour, selon lequel «les diverses versions linguistiques d'un texte communautaire doivent être interprétées de façon uniforme» avec la conséquence que, «en cas de divergence entre ces versions, la disposition en cause doit être interprétée en fonction de l'économie générale et de la finalité de la réglementation dont elle constitue un élément» (39). C'est donc à la logique d'ensemble du régime des accises, telle qu'elle résulte de la directive cadre de 1992, qu'il convient de faire référence pour résoudre les doutes que suscitent les contradictions linguistiques que nous venons d'indiquer. Dans cette perspective, il convient avant tout de tenir compte du fait que la faculté accordée aux États membres d'introduire d'autres impôts constitue une exception au régime harmonisé des accises. De cette prémisse il résulte que l'exercice de cette faculté doit intervenir à titre principal dans le respect de ce régime et, corrélativement, que la référence au régime de la TVA, qui figure dans la même disposition, doit être entendue comme simplement secondaire ou subsidiaire. Il y a lieu d'ajouter, dans le même sens, que prétendre qu'une taxe, différente de la TVA et des accises, respecte toutes les règles applicables aux fins de la TVA, c'est-à-dire ait en substance une nature de taxe sur le chiffre d'affaires, serait contraire au contenu

de l'article 33 de la sixième directive qui, au paragraphe 1, exclut manifestement la possibilité pour les États membres d'introduire des impôts ayant le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires.

Le respect simultané des règles relatives aux accises et à la TVA s'avérerait, de plus, impossible en pratique: il suffit de penser à l'incompatibilité entre les différentes caractéristiques essentielles des deux taxes. La généralité et la proportionnalité de la TVA sont, par exemple, en nette opposition avec la règle du régime des accises selon laquelle une accise ne peut être imposée que sur des produits déterminés et avec l'autre règle selon laquelle le montant de l'accise doit être calculé, à titre principal, sur la quantité des produits.

45 Sur la base de l'ensemble des considérations que nous avons formulées jusqu'ici, nous sommes d'avis que, s'il l'on veut reconnaître un effet utile à la disposition examinée, il convient de laisser de côté les difficultés nées des divergences entre les différentes versions linguistiques et de l'interpréter en ce sens que la taxe nationale doit avant tout respecter les règles en matière d'accises indiquées dans la disposition en question (il s'agit des règles sur la détermination de la base imposable, sur le calcul, sur l'exigibilité et sur le contrôle de l'impôt) et seulement à titre subsidiaire celles relatives à la TVA, étant entendu que les impôts nationaux ne doivent en tout cas pas compromettre le fonctionnement de la TVA (40).

46 Voyons maintenant comment doit être entendu le respect des règles applicables aux fins des accises. Nous estimons que, comme il introduit une dérogation au régime général des accises, l'article 3, paragraphe 2, doit être interprété dans un sens restrictif. Le respect des règles en question ne doit, toutefois, pas être entendu dans le sens où une coïncidence totale est requise entre la réglementation communautaire et les règles applicables aux différents produits que l'on peut individualiser au sein de chaque catégorie. Nous voulons dire par là que la légalité communautaire d'une taxe nationale avec une finalité spécifique devrait être appréciée par rapport au régime communautaire prévu pour toute la catégorie des produits visés. En réalité, la coïncidence totale entre les deux régimes réduirait non seulement à néant l'effet utile de l'article 3, paragraphe 2, mais risquerait de faire naître d'autres formes d'accises ou une sorte de deuxième accise, contrairement au principe de l'unicité de l'accise. Pour donner un exemple, si un État membre entendait assujettir à une taxe différente des accises une boisson alcoolisée telle que la bière, avec une finalité liée à la protection de la santé, il pourrait le faire uniquement à condition de respecter dans leur ensemble les règles qui figurent dans la directive sur les structures concernant les boissons alcoolisées, mais ne devrait pas respecter aussi à la lettre toutes les règles spécifiques relatives à la bière qui y sont contenues.

47 Cela étant, il s'agit maintenant d'apprécier si une taxe du type de celle décrite par le juge a quo respecte lesdites règles. Cet examen doit être effectué en tenant compte surtout de la directive sur les structures dans le cadre de laquelle est définie la catégorie à laquelle appartiennent les produits assujettis à la taxe.

48 Nous dirons tout de suite que la taxe en cause ne respecte pas, à de nombreux égards, les règles relatives aux accises sur les boissons alcoolisées telles qu'elles résultent de la directive cadre et de la directive sur les structures. En premier lieu, elle ne respecte pas les modalités de calcul des accises. Son montant est en effet déterminé par rapport à la valeur du produit, et non sur la base du volume ou du degré d'alcool, comme l'impose la directive sur les structures. En deuxième lieu, elle ne prévoit pas, à la différence des accises sur les boissons alcoolisées, une taxation différente en fonction du type de produit, mais une taxation unique pour toutes les boissons qui ont un degré d'alcool supérieur à 0,5 %. En troisième lieu, elle ne respecte pas les règles générales relatives à l'exigibilité des accises, dès lors qu'elle est uniquement perçue au stade de la vente au consommateur, et non lors de la mise à la consommation.

Il convient donc de conclure en ce sens qu'une taxe du type de celle décrite par le juge a quo est contraire au droit communautaire parce qu'elle ne respecte pas les règles applicables pour les besoins des accises telles qu'elles résultent de la directive cadre et de la directive sur les

structures.

49 Il y a maintenant lieu d'établir si la taxe examinée est compatible avec l'article 3, paragraphe 3, première phrase, de la directive sur les accises, qui - nous le rappelons - reconnaît aux États membres la faculté d'introduire ou de maintenir des impositions frappant des produits autres que ceux mentionnés au paragraphe 1 (il s'agit, comme nous le savons, des huiles minérales, de l'alcool, des boissons alcooliques et des tabacs manufacturés), à condition toutefois que ces impositions ne donnent pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière. Même si cette disposition ne le dit pas explicitement, la faculté en question est aussi subordonnée à l'autre condition selon laquelle les impositions ne doivent pas avoir le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires. L'interdiction pour les États d'introduire des taxes de cette nature a en effet une portée générale, avec pour conséquence que, en l'absence de disposition explicite, il ne nous semble pas possible de présumer l'existence d'une dérogation.

50 Il s'agit donc de vérifier si la taxe du type de celle décrite par le juge a quo respecte ces deux conditions dans la partie dans laquelle elle frappe les boissons non alcoolisées et les glaces, c'est-à-dire deux produits qui ne sont pas visés par l'article 3, paragraphe 1. La réponse à cette question doit être affirmative. On parvient à cette conclusion en rappelant ce qui a déjà été dit et précisé que la taxe en cause n'a pas le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires et qu'elle ne frappe que les ventes à l'intérieur du territoire national, parce qu'elle concerne uniquement les ventes au consommateur final.

51 Nous ne pensons pas que l'exercice de la faculté prévue par l'article 3, paragraphe 3, est aussi soumis à la condition que la taxe poursuive une finalité spécifique, condition qui figure dans le paragraphe 2 de ce même article et qui s'applique seulement à certains produits déterminés. Cette condition ne se déduit en effet en aucune façon du texte de la disposition précitée ni d'aucun autre texte. L'article 93 CE (ex-article 99) souligne au contraire que le législateur communautaire peut intervenir pour harmoniser les régimes nationaux relatifs à d'autres impôts indirects «dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur ...». Cela signifie que, jusqu'à ce qu'entrent en vigueur les dispositions harmonisées relatives aux taxes indirectes applicables aux boissons alcoolisées et aux glaces, les États membres restent libres d'introduire d'autres impositions indirectes, en respectant les deux seules limites indiquées plus haut.

52 Nous en venons maintenant à l'examen de la deuxième partie de la présente question, concernant la compatibilité de la taxe en cause avec l'article 3, paragraphe 3, deuxième phrase, de la directive sur les accises.

Les requérantes soutiennent, en renvoyant aux affirmations contenues dans l'arrêt *Faaborg-Gelting* (41), que, lorsqu'elle est perçue dans un lieu de restauration, la taxe sur les boissons frappe non seulement la vente du produit mais aussi tout ce qui est nécessaire à l'exercice de l'activité de restauration (objets de décoration, vaisselle, lingerie et autres) et est donc contraire à l'article 3, paragraphe 3, deuxième phrase, de la directive sur les accises, dans la mesure où elle a le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires. Nous rappelons que cette disposition prévoit que, sous réserve que les impositions, lorsqu'elles frappent des produits différents de ceux mentionnés au paragraphe 1, respectent la condition prévue au paragraphe 3, première phrase (selon laquelle les impositions en question ne donnent pas lieu à des formalités liées au passage d'une frontière), «les États membres garderont également la faculté d'appliquer des taxes sur les prestations de services n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, y compris celles en relation avec des produits soumis à accise». Sur ce point il suffit d'observer que, même si l'on admet qu'en l'espèce la taxe frappe aussi la prestation de services, le fait qu'elle n'a pas - comme on l'a vu dans l'examen de la première question - le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires, la rend compatible avec la disposition précitée.

Sur la troisième question

53 Par la troisième question le juge national veut savoir si l'exemption prévue en faveur des ventes effectuées sur le lieu de production (dites ventes directes) relève de la notion d'aide au sens de l'article 92 du traité CE (devenu, après modification, article 87 CE), ce qui la rendrait incompatible avec le droit communautaire. Les doutes du juge de renvoi naissent du fait que la Commission a déjà qualifié de la sorte cette exonération dans un avis motivé publié dans le *Journal Officiel* du 14 mars 1997 (42).

54 La recevabilité de la question est contestée sous deux aspects: a) le gouvernement autrichien et la commission fiscale font valoir que la question est sans pertinence aux fins de trancher le litige au principal; b) toutes les parties, sauf la Commission et EKV, allèguent que, sur la base de l'article 88 CE (ex-article 93), il incombe uniquement à la Commission se statuer sur la compatibilité d'une aide avec le marché interne.

55 En ce qui concerne l'argument sous a), il convient de souligner que, le 3 février 1999, la Commission a mis fin à la procédure lancée, en application de l'article 88 CE, paragraphe 2, par la communication C 57/96. A cette date, en effet, la Commission a rendu une décision (43), dans laquelle elle a déclaré que l'exonération, visée dans la présente question, est incompatible avec le marché commun et a enjoint à l'Autriche de la supprimer à compter du 31 décembre 1998.

56 Nous dirons d'abord que, selon une jurisprudence constante de la Cour, le rejet d'une demande formée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit communautaire n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal (44).

57 Cela étant, nous sommes d'avis que l'exception d'irrecevabilité, fondée sur l'absence de pertinence de la question examinée par rapport à la solution du litige au principal, est fondée de façon limitée aux effets produits par l'exonération jusqu'au 31 décembre 1998.

58 En ce qui concerne le deuxième aspect de l'irrecevabilité alléguée de la troisième question, qui se traduit par la contestation de la compétence de la Cour pour se prononcer sur la compatibilité des aides avec le marché commun, compétence qui incomberait exclusivement à la Commission, nous estimons que l'argument est dénué de fondement. Selon la jurisprudence communautaire, en effet, les juridictions nationales peuvent (et doivent lorsqu'elles statuent en dernière instance) soumettre à la Cour de justice, sur la base de l'article 234 CE (ex-article 177), une question préjudicielle sur l'interprétation de l'article 87 du traité CE, en particulier pour tirer les conséquences de l'effet direct de l'article 98 (45). Elles ne peuvent pas, en revanche, demander à

la Cour de se prononcer directement sur la compatibilité avec cette disposition d'une norme interne (46).

59 Passons au fond et rappelons que la Cour a affirmé que la notion d'aide est plus générale que la notion de subvention parce qu'elle comprend non seulement des prestations positives telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont d'une même nature et ont des effets identiques (47). Selon cette logique, la Cour a soutenu qu'une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises une exonération fiscale qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables constitue une aide d'État au sens de l'article 87 CE, paragraphe 1, (48).

60 Nous sommes d'avis que, en appliquant ces principes, il faut reconnaître à l'exemption en question la nature d'«aide». Cette conclusion est amenée par le fait que cette exonération place les producteurs qui commercialisent le vin directement de leur propriété dans une situation d'avantage incontestable par rapport à tous les autres revendeurs de boissons alcoolisées assujettis à la taxe en cause: les premiers peuvent en effet pratiquer des prix plus bas puisqu'ils ne sont pas contraints de compenser la charge fiscale découlant de cette taxe. A cela s'ajoute que, comme l'a observé la Commission, les vins vendus directement par le producteur représentent une part de marché d'environ 50 % du total et qu'en conséquence l'exonération ne peut pas ne pas avoir un impact important tant sur le vin produit et vendu en Autriche que sur celui produit dans les autres États membres.

61 Il y a lieu d'ajouter que les motifs de compatibilité de l'aide en question avec le marché commun invoqués par le gouvernement autrichien et par la commission fiscale ne font pas partie de ceux prévus par les paragraphes 2 et 3 de l'article 87 du traité. En particulier, l'aide ne s'avère pas destinée, contrairement à ce soutiennent les parties défenderesses, à promouvoir le développement de certaines activités ou de certaines régions: en effet, les bénéficiaires sont tous les producteurs de vin quelle que soit la région d'Autriche où ils se trouvent. Enfin, la Commission a également établi que la compétence pour accorder l'exonération en question ne relève pas de celles transférées aux États membres par le règlement (CEE) n° 822/87 du Conseil, portant organisation commune du marché viti-vinicole (49), ou par le règlement (CEE) n° 827/68 du Conseil, qui s'applique aussi aux vins de fruit et aux autres boissons fermentées (50).

Limitation dans le temps des effets de l'arrêt

62 Il convient encore d'examiner si, et éventuellement dans quelle mesure, il est justifié en l'espèce de limiter l'effet rétroactif de l'arrêt de la Cour. Le gouvernement autrichien a en effet demandé que, dans le cas où elle déclarerait le maintien de la taxe indirecte en cause incompatible avec le droit communautaire, la Cour limite dans le temps les effets de son arrêt. Pour étayer cette demande, il a avancé que, sur la base des informations reçues avant l'adhésion par des représentants de la Commission, il avait acquis de bonne foi la conviction que la taxe était compatible avec le droit communautaire. Toujours à l'appui de cette demande, il a également invoqué les graves conséquences que l'éventuelle rétroactivité de l'arrêt aurait pour les finances des collectivités locales. A cet égard, il a précisé que la somme à restituer représenterait 22 milliards ÖS pour les années 1995 à 1998 et que cette somme correspondrait approximativement à 0,9 % du produit interne brut de l'Autriche. Il a enfin souligné que l'éventuel remboursement des taxes aux revendeurs constituerait pour eux un enrichissement sans cause car ils ont incorporé la taxe dans le prix, et ainsi transféré la charge sur les consommateurs, et que par ailleurs à leur tour les consommateurs pourraient bien difficilement obtenir des revendeurs la restitution des taxes répercutées sur le prix dès lors qu'ils seraient normalement dans l'impossibilité de démontrer l'existence et l'étendue de cette répercussion, c'est-à-dire la mesure de cet enrichissement sans

cause.

63 Nous dirons d'abord de façon générale que, de jurisprudence constante, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 234 CE, l'interprétation par la Cour d'une disposition de droit communautaire éclaire et précise, lorsque besoin en est, la signification et la portée de cette règle, telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de son entrée en vigueur. Il en résulte que la règle ainsi interprétée peut et doit être appliquée par le juge à des rapports juridiques nés et constitués avant l'arrêt statuant sur la demande d'interprétation (51). Des dérogations à ce principe ne peuvent être admises que dans des cas exceptionnels. En effet, la Cour a limité la rétroactivité de ses arrêts uniquement en présence de circonstances exceptionnelles, et précisément quand il y avait un risque de graves répercussions économiques, dues par exemple au nombre élevé de rapports juridiques créés de bonne foi sur la base d'une réglementation considérée valablement comme étant en vigueur, et que tant les particuliers que les autorités nationales ont été amenés à avoir un comportement non conforme à la réglementation communautaire précisément du fait de l'incertitude sur la portée des dispositions pertinentes (52).

64 En l'espèce, il ne nous semble pas y avoir de raisons justifiant une dérogation au principe selon lequel les effets d'un arrêt préjudiciel remontent à la date d'entrée en vigueur de la règle interprétée (53). D'abord l'argument basé sur la prétendue bonne foi du gouvernement autrichien concernant la légalité de la taxe au regard du droit communautaire n'est pas convaincant. L'affirmation selon laquelle des représentants de la Commission auraient, au cours des négociations en vue de l'adhésion de l'Autriche à la Communauté, déclaré ou laissé entendre aux autorités autrichiennes que la taxe en cause était légale, n'ont pas été confirmées par la Commission et ne trouve aucun écho dans les documents versés au dossier. Il convient d'ajouter que, même en voulant admettre que ce sujet a été abordé au cours des négociations, il n'en reste pas moins que les déclarations faites lors des travaux préparatoires ne peuvent pas, selon la jurisprudence de la Cour (54), être retenues pour l'interprétation de l'acte auquel les travaux préparatoires se réfèrent; ils ne peuvent ainsi pas valoir non plus pour justifier la bonne foi des parties et exclure sur cette base les effets restrictifs d'un arrêt qui établit un comportement contraire aux obligations assumées.

65 En ce qui concerne ensuite l'argument tiré des prétendues répercussions économiques négatives qui pourraient découler pour les collectivités locales de la suppression de la taxe et donc des recettes s'y rapportant, nous rappelons que, selon la jurisprudence de la Cour, si les arrêts qui établissent, même indirectement (comme dans les affaires préjudicielles), l'illégalité de conduites et de dispositions nationales étaient déclarés non rétroactifs en raison de l'ampleur de leurs répercussions financières sur les États, cela aurait pour conséquence de traiter plus favorablement les violations les plus graves que celles de moindre importance, les premières étant manifestement celles qui sont susceptibles d'avoir les implications financières les plus importantes pour les États membres (55). Il convient de considérer qu'en substance la non-rétroactivité de l'arrêt se traduit par une sorte de régularisation de la législation nationale contraire au droit communautaire pour toute la période qui précède l'arrêt et que, pour cette raison, il est raisonnable et opportun de ramener ce phénomène à la jurisprudence que nous venons de rappeler et d'en tirer argument en sens contraire de la non-rétroactivité invoquée.

66 Une fois affirmée l'incompatibilité de la taxe avec le droit communautaire, il en résulte que l'administration a l'obligation de rembourser aux revendeurs les sommes perçues en application de cette taxe. Selon le gouvernement autrichien, toutefois, ce remboursement ne devrait pas avoir lieu parce qu'il constituerait pour les revendeurs un enrichissement sans cause. En effet, ceux-ci n'ont en réalité subi aucun préjudice du fait du paiement de la taxe illégale étant donné que, normalement, ils en répercutent la charge sur le consommateur. Dans cette situation, pour le gouvernement autrichien il serait raisonnable et opportun de limiter les effets dans le temps de l'arrêt dont découle l'obligation de rembourser la taxe en cause aux revendeurs.

67 A cet égard, il y a lieu d'observer que, pour s'opposer aux demandes de remboursement, l'administration doit démontrer que les revendeurs se sont effectivement enrichis, c'est-à-dire qu'ils ont effectivement compris la taxe dans le prix en transférant la charge sur les consommateurs. Cela est cependant très difficile à établir. En effet, on ne peut affirmer avec certitude que, en l'absence de la taxe, le prix du produit aurait été moins élevé que celui pratiqué en sa présence et à plus forte raison on ne saurait affirmer avec certitude que la différence entre les deux prix correspond toujours au montant de la taxe.

68 A cela s'ajoute le fait que l'enrichissement du revendeur est seulement hypothétique aussi sous l'angle de l'éventuelle diminution du volume des ventes et donc des bénéfices à laquelle peut donner lieu l'augmentation du prix provoquée par la nécessité de compenser la charge plus élevée dérivant de la taxe (56).

69 En relation avec la troisième question, le gouvernement autrichien a également demandé que soient exclus les effets rétroactifs de l'arrêt de la Cour au cas où elle reconnaîtrait la nature d'aide à l'exonération de la taxe accordée pour les ventes directes des producteurs aux consommateurs. A l'appui de cette demande, le gouvernement autrichien a fait valoir que, lors de l'adhésion, les opérateurs intéressés et lui n'étaient pas en mesure de savoir que l'exonération en vigueur dans l'ordre juridique autrichien pouvait constituer une aide «existante» au sens des articles 87 et 88 CE (ex-articles 92 et 93). Il soutenait, en particulier, que sa méconnaissance de la portée de la réglementation communautaire applicable et de ses implications sur le régime national des impôts indirects était également justifiée sur la base de l'article 144 de l'acte d'adhésion (57).

Pour en venir au fond de la question, le renvoi à l'article 144 de l'acte d'adhésion ne nous semble pas pertinent. En effet, cet article se limite à établir que ne sont considérées comme existantes que les aides communiquées à la Commission avant le 30 avril 1995. Or, puisque l'Autriche n'a pas communiqué à la Commission l'exonération en cause, celle-ci pouvait être considérée comme une «nouvelle aide».

En ce qui concerne par ailleurs la thèse selon laquelle l'incompatibilité de la taxe ne pouvait pas être aisément déduite des dispositions communautaires pertinentes, et n'a de plus pas été signalée au cours des négociations d'adhésion, portant en cela atteinte au principe de la sécurité juridique, nous rappelons que par la décision du 3 février 1999 précitée la Commission a reconnu en substance que la taxe était compatible avec le droit communautaire jusqu'au 31 décembre 1998. Il en résulte que la limitation des effets rétroactifs de l'arrêt pour cette période n'aurait aucune pertinence pratique. S'agissant des mois postérieurs au 31 décembre 1998, il nous semble qu'il s'agit d'une période tellement limitée que l'exclusion des effets de l'arrêt la concernant ne serait pas justifiée. Sans compter que précisément l'adoption de cette décision, et les travaux qui l'ont accompagnée, devraient conduire à exclure que le gouvernement autrichien, du moins à partir du début de 1999, n'était pas conscient du fait que la taxe en cause était contraire au droit communautaire.

70 Sur la base de l'ensemble de ces considérations, il ne nous semble pas que soient réunies en l'espèce les circonstances exceptionnelles qui peuvent justifier une limitation des effets rétroactifs de l'arrêt.

71 Si, toutefois, la Cour s'orientait vers une limitation des effets dans le temps de son arrêt, nous proposons que, conformément à sa jurisprudence, elle exclue cette limitation à l'égard des justiciables qui ont engagé une action en justice ou soulevé une réclamation équivalente selon le droit national applicable (58).

Conclusions

72 Sur la base de l'ensemble des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre de la façon suivante aux questions posées par le Verwaltungsgerichtshof (Autriche):

«1) L'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas au maintien d'une taxe perçue sur les livraisons à titre onéreux de glaces, y compris les fruits transformés qu'elles contiennent ou les fruits qui les accompagnent, et de boissons, avec inclusion, dans les deux cas, des conditionnements et des accompagnements vendus avec les produits, et qui s'élève à 10 % du prix de vente dans le cas des glaces et des boissons alcoolisées et à 5 % dans le cas des boissons non alcoolisées.

2) a) L'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose au maintien d'une taxe telle que celle décrite sous 1);

b) L'article 3, paragraphe 3, deuxième phrase, de la même directive ne s'oppose pas au maintien de la taxe précitée en ce qu'elle frappe les boissons non alcoolisées et les glaces.

3) L'article 92, paragraphe 1, du traité CE (devenu, après modification, article 87 CE) doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition nationale en vertu de laquelle la vente directe de vin est exonérée de la taxe sur les boissons.»

(1) - JO L 145, p. 1. Ce texte a été modifié en dernier lieu par la directive 98/80/CE (JO L 281, p. 31).

(2) - JO L 76, p. 1. La dernière modification a été apportée par la directive 96/99/CE (JO L 281, p. 31).

(3) - Tel qu'il a été modifié par l'article 1er, point 23, de la directive 91/680/CEE du Conseil du 16 décembre 1991 (JO L 376, p. 1).

(4) - BGBl. n° 45/1948. Loi modifiée en dernier lieu par la loi constitutionnelle fédérale publiée au BGBl. n° 201/1996.

(5) - BGBl. n° 30, dans la version de la loi fédérale publiée au BGBl. n° 853/1995.

(6) - BGBl. n° 633.

(7) - Dans la nouvelle version du BGBl 959/1993 et 853/1995.

(8) - LGBl de Vienne n° 3/1992.

(9) - Amtsblatt 6/1992, dans la version modifiée de l'Amtsblatt 44/1992 et 50/1994.

- (10) - Par exemple sont exonérées les ventes dans des hôpitaux et cliniques dans le cadre de services généraux ou sur prescription médicale aux patients.
- (11) - Dans la version de la loi fédérale publiée dans le BGBl. n° 620/1981.
- (12) - LGBl. du Land de Haute-Autriche n° 15/1950, dans la version de la loi du Land publiée au LGBl. n° 28/1992.
- (13) - Arrêts du 8 juillet 1986, Kerrutt (73/85, p. 2219), du 13 juillet 1989, Wisselink e.a. (93/88 et 94/88, Rec. p. 2671) et du 19 mars 1991, Giant (C-109/90, Rec. p. I-1385).
- (14) - Arrêts Kerrutt, précité, point 22; Wisselink e.a., précité, point 14; Giant, précité, point 9; et du 19 février 1998, Spar (C-318/96, Rec. p. I-785, point 21).
- (15) - Arrêt du 31 mars 1992, Denkavit (C-200/90, Rec. p. 2217, point 11). Ce principe a aussi été énoncé dans les arrêts Giant, Wisselink et Kerrutt, précités, ainsi que dans l'arrêt du 27 novembre 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Rec. p. 3759, point 16).
- (16) - Arrêt Denkavit, précité, points 11 et 14.
- (17) - Arrêt Spar, précité; du 7 mai 1992, Bozzi (C-347/90, Rec. p. I-2947); du 16 décembre 1992, Beaulande (C-208/91, Rec. p. I-6709); ; Denkavit, précité; Giant, précité; Bergandi, précité.
- (18) - Il est contesté que la taxe introduite en application de l'article 33 doive respecter de façon inconditionnelle le quatrième critère indiqué plus haut. Dans les conclusions présentées le 13 mars 1997 dans l'affaire C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais (Rec. 1997, p. I-5055, point 42), M. l'avocat général Léger avance que «l'absence de déductibilité d'une taxe en amont se traduit par un effet cumulatif de l'imposition, de sorte qu'une interprétation en vertu de laquelle l'article 33 s'opposerait aux seules taxes déductibles reviendrait, en définitive, à autoriser le rétablissement d'impositions du type de celles que les directives précitées se sont fixé pour mission, précisément, d'éliminer».
- (19) - Arrêt du 20 mars 1997, Phytheron International (C-352/95, Rec. p. I-1729, points 11 et 12).
- (20) - Arrêt Phytheron International, précité, point 14.
- (21) - Du reste, la TVA elle-même ne respecte pas toujours le critère de la généralité. Voir sur ce point les conclusions de M. l'avocat général Alber du 8 juin 1999 dans les affaires jointes C-338/97, C-344/97 et C-390/97, Erna Pelzl e.a. (non encore publiées au Recueil). Sur la base de cette considération l'avocat général a reconnu (points 41, 42 et 44 des conclusions précitées) l'applicabilité générale d'une taxe autrichienne pour la promotion du tourisme qui frappait un grand nombre de catégories professionnelles, même s'il ne s'agissait pas de la totalité d'entre elles. Le même avocat général a aussi admis le caractère de généralité à une autre taxe autrichienne, relative au financement des chambres de commerce, sur la base de la considération selon laquelle cette taxe frappait «toujours, en tant que règle, une grande partie de la vie économique ou des activités économiques (conclusions de M. l'avocat général Alber du 20 novembre 1997, dans l'affaire Spar, précitée, point 33).
- (22) - Arrêt Rousseau Wilmot, précité, point 16. Voir aussi arrêt Bergandi, précité, et les conclusions de M. l'avocat général Tesauo du 30 janvier 1992, dans l'affaire Denkavit, précitée (points 5 et 6).
- (23) - Arrêt Giant, précité, point 14.

(24) - Arrêt *Wisselink e.a.*, point 20.

(25) - Arrêt du 7 mai 1992, *Bozzi* (C-347/90, Rec. p. I-2947). Dans cet arrêt, la Cour a motivé cette conclusion en soulignant que cette cotisation ne concernait que les avocats et que, en outre, elle ne s'appliquait pas à tous les honoraires, mais seulement à ceux correspondant à leurs activités judiciaires.

(26) - Voir les conclusions dans l'affaire *Spar*, précitées, point 31.

(27) - Voir en ce sens l'arrêt *Solisnor-Estaleiros Navais*, précité, point 19.

(28) - Nous rappelons en outre que le prix de vente est calculé conformément aux dispositions prévues dans la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires.

(29) - Arrêt du 26 juin 1997, *Careda e.a.* (C-370/95, C-371/95 et C-372/95, Rec. p. I-3721, points 18 et 23).

(30) - JO L 316, p. 21.

(31) - JO L 316, p. 29.

(32) - Voir les conclusions de l'avocat général M. Fennelly du 12 novembre 1998 dans l'affaire C-346/97, *Braathens Sverige Ab/Riksskatteverket* (non encore publiées au Recueil, point 15).

(33) - Dans l'arrêt du 11 novembre 1997, *Eurotunnel e.a.* (C-408/95, Rec. p. I-6315), la Cour a affirmé que «la directive 92/12 a pour objet de mettre en oeuvre, dès le 31 décembre 1992, les conditions de circulation des produits soumis à accise dans le cadre du marché intérieur sans frontières fiscales» (point 7).

(34) - Dans un sens analogue, voir les conclusions dans l'affaire C-346/97, précitées, point 23.

(35) - Cette interprétation de l'article 3, paragraphe 2, est confirmée par le fait que, au cours des travaux préparatoires, la Commission avait proposé une formule différente pour le paragraphe 2, selon laquelle les produits visés au paragraphe 1 (à savoir les huiles minérales, l'alcool, les boissons alcooliques et les tabacs manufacturés) ne pouvaient être soumis «à aucune imposition autre que l'accise et de la taxe sur la valeur ajoutée» (JO du 21 décembre 1990 C 322, p. 3). Cette formule aurait totalement exclu la possibilité de maintenir en vigueur ou introduire d'autres taxes sur la consommation. Le fait que cette version n'ait pas été adoptée démontre que le législateur a voulu reconnaître aux États une certaine marge d'intervention.

(36) - Dans le même sens, voir les conclusions dans l'affaire 346/97, précitées, point 23.

(37) - Voir en ce sens les conclusions dans l'affaire C-346/97, précitées, point 15, où il est affirmé que «la question de savoir si la taxe poursuit la finalité spécifique résidant dans la protection de l'environnement dépend du point de savoir si la structure de la taxe elle-même et, plus particulièrement, son mode de calcul visent à encourager l'utilisation de moteurs d'avion moins polluants».

(38) - Voir, par exemple, la *Tourismusabgabe-Gesetz* de 1991 (loi relative au tourisme) et la *Tourismus-Gesetz* de 1990, qui prévoient des taxes communales dont les recettes sont destinées à la promotion du tourisme.

- (39) - Arrêt du 7 décembre 1995, *Rockfon* (C-449/93, p. I-4291, point 28) qui rappelle le principe énoncé dans l'arrêt du 27 octobre 1977, *Bouchereau* (30/77, Rec. p. 1999, point 14).
- (40) - Il n'est pas inutile de souligner, enfin, que dans l'article 3, paragraphe 2, la référence à la TVA figure après celle aux accises.
- (41) - Arrêt du 2 mai 1996, *Faaborg-Gelting Linien A/S* (C-231/94, Rec. p. I-2395).
- (42) - C 57/96 (JO C 82, p. 9).
- (43) - Acte n° 10165/99, pas encore publiée.
- (44) - Voir arrêt du 12 mars 1998, *Djabali* (C-314/96, Rec. p. I-1149, point 19). Voir aussi arrêt du 16 juillet 1998, *ICI* (C-264/96, Rec. p. I-4695, point 15).
- (45) - Arrêt du 11 juillet 1996, *SFEI* (C-39/94, Rec. p. I-3547).
- (46) - Arrêt du 17 juin 1999, *Industrie Aeronautiche e Meccaniche Rinaldo Piaggio SpA/International Factors Italia SpA* (C-295/97, non encore publié au Recueil).
- (47) - Arrêt du 23 février 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Haute Autorité* (30/59, Rec. p. 1).
- (48) - Arrêt du 15 mars 1994, *Banco Exterior de Espana* (C-387/92, Rec. p. I-877, point 14).
- (49) - JO L 84, p. 1.
- (50) - JO L 151, p. 16.
- (51) - Arrêt du 13 février 1996, *Bautiaa* (C-197/94 et C-252/94, Rec. p. I-505, point 47); arrêt du 27 mars 1980, *Denkavit italiana* (61/79, Rec. p. 1205, point 16).
- (52) - Arrêts du 8 avril 1976, *Defrenne II* (43/75, Rec. p. 455, points 69 et ss); ; du 17 mai 1990, *Barber* (262/88, Rec. p. I-1889, points 41 et ss); du 16 juillet 1992, *Legros e.a.* (C-163/90, Rec. p. I-4625).
- (53) - Arrêts du 19 octobre 1995, *Richardson* (C-137/94, Rec. p. I-3407, point 33), et *Bautiaa*, précité.
- (54) - Voir les arrêts du 26 février 1991, *Antonissen* (C-292/89, Rec. p. I-745, point 18) et *Bautiaa*, précité, point 51.
- (55) - Voir arrêts *Denkavit*, précité, et du 11 août 1995, *Roders e.a.* (C-367/93 à C-377/93, Rec. p. I-2229, point 48).
- (56) - Dans l'arrêt du 14 janvier 1997, *Comateb e.a.* (C-192/95 à C-218/95, Rec. p. I-165), la Cour a affirmé que «l'opérateur peut avoir subi un préjudice du fait qu'il a répercuté en aval la taxe perçue par l'administration en violation du droit communautaire, parce que la majoration du prix du produit, provoquée par la répercussion de la taxe, a entraîné une diminution du volume des ventes. Ainsi, à cause de la perception de l'octroi de mer, le prix des produits en provenance d'autres parties de la Communauté peut être considérablement plus élevé que celui des produits locaux qui en sont exemptés, de sorte que les importateurs subissent un préjudice, nonobstant l'éventuelle répercussion de la taxe» (point 31). La Cour a donc soutenu que «l'opérateur pourrait légitimement prétendre que, nonobstant la répercussion de la taxe sur l'acheteur, l'inclusion de la taxe dans le prix de revient, provoquant la majoration du prix des produits et une diminution du volume des ventes, a entraîné un préjudice excluant, en tout ou partie, l'enrichissement sans

cause qui, autrement, serait provoqué par le remboursement» (point 32).

(57) - JO C 241, du 29 août 1994, p. 1.

(58) - Arrêts Legros précité, et du 15 décembre 1995, Bosmann (C-415/93, Rec. p. 4921).