

VIN ET PROHIBITION DE LA FISCALITE PROTECTIONNISTE DANS LE MARCHE INTERIEUR

Mots-clés : LIBRE CIRCULATION – FISCALITE INDIRECTE – IMPOSITIONS INTERIEURES – DISCRIMINATION FISCALE – BIÈRE – PRODUITS CONCURRENTS – CONSOMMATEUR – HABITUDES DE CONSOMMATION

CJUE 8 avril 2008, *Commission c. Suède*, aff. C-167/05, ECLI:EU:C:2008:202

(*Dr. fisc.*, n°10, mars 2008, pp. 14-15, étude J.-P. Christienne ; *RJF*, 6/08, n°767, pp. 661-664 ; *Europe*, juin 2008, n° 184, pp. 16-17, note A. Rigaux ; *Droit fiscal*, n°30-35, juillet 2008, pp. 10-11, note J.-P. Christienne ; *RTD eur.*, 2008, pp. 885-891, chron. A.-L. Sibony et A. Defossez ; *JDI (Clunet)*, n°2, avril 2009, chron. 3, pp. 651-653, comm. C. J. Berr ; *RTD eur.*, 2009, pp. 347-352, chron. D. Berlin ; *CDE*, 2009, pp. 223-226, chron. S. Rodrigues ; *RD rur.*, octobre 2009, chron. 3, pp. 20-21, comm. Y. Serandour)

Faits : En entrant dans le marché unique en 1995, la Suède constata que Shakespeare avait raison : il y avait quelque chose de pourri au Royaume de Danemark. Les droits d'accise de ce dernier sur la bière, très inférieurs aux siens, attirèrent fortement les consommateurs suédois qui acquièrent la production danoise au détriment de celle du royaume des Bernadotte. Dès 1996 les accises suédoises étaient fortement baissées, mais uniquement sur la bière, pas sur le vin. La Commission européenne, qui contrairement à Polonius, n'acceptait pas de faire tapisserie, sorti de derrière le rideau et objecta que la Suède appliquait ainsi une fiscalité protectionniste à la bière, production locale, au détriment du vin, alcool d'importation provenant de nombreux pays du Sud de l'Union. Même après que la Suède ait réajusté ses taux d'accise en 2001, la Commission maintint ses accusations et saisit la Cour du plateau du Kirchberg dans le cadre d'une procédure en manquement.

Extraits

« (...)

40. *À titre liminaire, il convient de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante, l'article 95 du traité CE (devenu, après modification, article 90 CE), dans son ensemble, a pour but d'assurer la libre circulation des marchandises entre les États membres dans des conditions normales de concurrence, par l'élimination de toutes formes de protection pouvant résulter de l'application d'impositions intérieures discriminatoires à l'égard de produits des autres États membres, et de garantir la parfaite neutralité des impositions intérieures au regard de la concurrence entre produits nationaux et produits importés (arrêt Commission/Belgique, 356/85, Rec. p. 3299, point 6).*

41. *Dans cette perspective, l'article 90, second alinéa, CE, a pour fonction d'appréhender toute forme de protectionnisme fiscal indirect dans le cas de produits importés qui, sans être similaires aux produits nationaux, au sens du premier alinéa, se trouvent néanmoins, avec certains d'entre eux, dans un rapport de concurrence même partielle, indirecte ou potentielle (arrêts Commission/Belgique, précité, point 7, ainsi que du 11 août 1995, Roders e.a., C-367/93 à C-377/93, Rec. p. I-2229, point 38).*

42. *En conséquence, aux fins de l'examen de la compatibilité du régime fiscal critiqué par la Commission avec l'article 90, second alinéa, CE, il convient, en premier lieu, de préciser dans quelle mesure la bière et le vin peuvent être considérés comme des produits concurrents au regard de cette disposition.*

43. *Il ressort de la jurisprudence que le vin et la bière sont, dans une certaine mesure, de nature à satisfaire des besoins identiques, de sorte qu'on doit admettre entre eux un certain degré de substitution, la Cour précisant*

cependant que, compte tenu des grandes différences de qualité et, partant, de prix qui existent entre les vins, la relation de concurrence déterminante entre la bière, boisson populaire et largement consommée, et le vin doit être établie avec les vins les plus accessibles au grand public, qui sont, en général, les plus légers et les moins chers, et que c'est donc sur cette base qu'il convient de faire des comparaisons fiscales (voir arrêt Commission/Belgique, précité, point 10 et jurisprudence citée).

44. Ces considérations sont également valables dans le cadre de la présente affaire, les éléments soumis à la Cour ne faisant apparaître aucune particularité du marché suédois qui puisse justifier une appréciation différente. Par conséquent, il y a lieu de considérer que, en l'espèce, seuls les vins de la catégorie intermédiaire, qui ne peuvent être vendus au détail que par Systembolaget, présentent suffisamment de propriétés en commun avec la bière forte, d'un titre alcoométrique égal ou supérieur à 3,5 % de volume d'alcool, elle aussi uniquement vendue au détail par Systembolaget, pour constituer une alternative de choix pour le consommateur et peuvent donc être considérés comme étant dans un rapport de concurrence avec la bière forte au regard de l'article 90, second alinéa, CE.

45. En deuxième lieu, il convient de comparer les régimes d'imposition auxquels sont soumis lesdits produits, afin de déterminer l'éventuelle différence de taxation dont ils font l'objet ainsi que l'ampleur de cette différence.

(...)

48. [...] Il y a lieu de relever, à l'instar de M. l'avocat général au point 54 de ses conclusions, que la teneur en alcool est le critère d'évaluation le plus pertinent en l'espèce, puisqu'elle est retenue en Suède comme base pour la détermination des droits d'accise. Il s'agit, en outre, d'un critère objectif qui reflète les caractéristiques des produits concernés.

(...)

50. (...) Il résulte de la comparaison des niveaux d'imposition par rapport au degré alcoolique qu'un vin en concurrence avec la bière forte, ayant un titre alcoométrique de 12,5 % de volume d'alcool, subit une taxation par unité de pourcentage de volume d'alcool par litre environ 20 % supérieure à celle de la bière forte (1,77 SEK contre 1,47 SEK), cette différence augmentant à 36 % pour un vin ayant un titre alcoométrique de 11 % de volume d'alcool (2 SEK contre 1,47 SEK) et à 50 % pour un vin ayant un titre alcoométrique de 10 % de volume d'alcool (2,208 SEK contre 1,47 SEK).

51. Le vin qui se trouve en concurrence avec la bière forte est donc soumis à une taxation plus élevée que celle-ci.

52. En troisième lieu, il convient de vérifier si cette charge plus élevée du vin par rapport à la bière forte est de nature à influencer le marché en cause, en diminuant la consommation potentielle des produits importés au profit des produits nationaux concurrents (voir arrêts précités Commission/Belgique, point 15, ainsi que Roders e.a., point 39).

53. À cet égard, il convient de tenir compte de la différence existant entre le prix de vente des produits en cause et de l'incidence de cette différence sur le choix du consommateur ainsi que de l'évolution de la consommation de ces produits (arrêt Roders e.a., précité, point 39).

54. Pour parvenir à cette appréciation, il y a lieu de retenir une méthode comparative finalement admise par les deux parties, portant sur un litre de bière et un litre de vin, la Commission n'ayant pas établi la pertinence, pour la présente affaire, d'une autre méthode.

55. À cet égard, force est de constater que, au vu des données fournies par la Commission et le Royaume de Suède, le rapport entre le prix de vente final, toutes taxes comprises, d'un litre de bière forte et celui d'un litre de vin en concurrence avec elle est de l'ordre de 1 à 2.

56. Ainsi qu'il ressort des données fournies à la Cour, à supposer même que les droits d'accise tels que prévus pour la bière forte, à savoir 1,47 SEK par unité de pourcentage de volume d'alcool par litre, soient appliqués au vin en concurrence avec celle-ci, tel un vin présentant 12,5 % de volume d'alcool, la diminution du prix de vente final, toutes taxes comprises, d'un litre de ce vin serait de 4,63 SEK (0,5 euro) ou de 6,65 %. Malgré cette diminution, le rapport entre le prix de vente final, toutes taxes comprises, de la bière forte et celui du vin en concurrence avec elle

resterait de l'ordre de 1 à 2. Plus précisément, ce rapport de prix de vente final s'établirait de 1 à 2,1 contre 1 à 2,3.

57. La comparaison du rapport entre les prix de vente d'un litre de bière forte et d'un litre de vin en concurrence avec elle fait donc apparaître que l'écart de prix entre ces deux produits est quasi identique avant et après taxation. Dans ces conditions, même si la différence existant entre les prix de vente respectifs de la bière et du vin qui se trouvent en concurrence est moindre que celle qui a été constatée par la Cour dans l'arrêt *Commission/Belgique*, précité, il convient de souligner que la différence de prix de vente relevée dans la présente affaire est néanmoins telle que la différence de taxation entre ces deux produits n'est pas de nature à influencer sur le comportement du consommateur dans le secteur considéré.

58. Il résulte de tout ce qui précède que la Commission n'a pas mis en évidence que, en l'espèce, l'écart entre les prix respectifs de la bière forte, d'un titre alcoométrique égal ou supérieur à 3,5 % de volume d'alcool, et du vin de la catégorie intermédiaire, en concurrence avec elle, serait à ce point réduit que la différence des droits d'accise applicables à ces produits en Suède est susceptible d'influencer le comportement du consommateur. Eu égard à la constatation relative au rapport de prix de vente final effectuée au point 56 du présent arrêt, l'application du régime de taxation en cause n'apparaît pas avoir pour effet de protéger indirectement la bière suédoise, au sens de l'article 90, second alinéa, CE, du seul fait qu'elle implique que le vin, essentiellement importé d'autres États membres, est taxé plus lourdement que la bière, produit essentiellement national.

(...)

60. Certes, la Cour a rappelé au point 10 de l'arrêt du 27 février 1980, *Commission/Royaume-Uni*, précité, que l'on ne saurait exiger, pour l'application de l'article 90, second alinéa, CE, dans chaque cas, que soit apportée la preuve statistique d'un effet protecteur d'un régime d'impositions intérieures, mais qu'il suffit qu'il soit établi qu'un mécanisme fiscal déterminé, compte tenu de ses caractéristiques propres, est susceptible d'entraîner un tel effet. (...)

OBSERVATIONS

1. L'harmonisation fiscale européenne présente, tel Janus, deux faces : un versant proprement « harmonisation », et un versant parallèle interdisant les mesures des États membres discriminant les produits qui proviennent des autres États membres. Le vin produit sur le territoire français étant, depuis l'Antiquité, l'objet d'exportation et étant largement consommé sur place, il est donc doublement concerné.

2. La thématique des présentes observations est simple : comment s'applique au vin l'interdiction des mesures fiscales entravant la concurrence au sein du marché unique, prévues à l'article 110 alinéa 2 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE, ex. article 90 al. 2 du Traité instituant la Communauté européenne – TCE) et illustrées par l'affaire 167/05, *Commission c. Suède* ? Si la Cour de justice de l'Union (CJUE) considère que les alcools font partie d'un même ensemble de produits, le vin conserve certaines spécificités qui ne le mettent pas exactement sur le même plan que les autres.

3. Au sein d'une union douanière, le Traité de Rome avait lancé l'instauration d'un vaste espace de libre échange. Le bon fonctionnement de ce marché commun, devenu marché unique, exige non seulement que les impôts aux frontières (droits de douane) soient identiques quel que soit le pays par lequel un produit entre sur le marché européen, non seulement que les droits de douane soient supprimés entre États membres (articles 28 et 30 du TFUE), mais aussi que les mesures d'effets équivalents aux droits de douane soient supprimées (article 28 du TFUE). L'alcool a rendu célèbre ces dispositions en donnant l'occasion à la Cour d'affirmer avec l'arrêt « *Cassis de Dijon* » un principe de reconnaissance mutuelle contre les entraves à la libre circulation des marchandises (20 fév. 1978, *Rewe-Zentral AG*, aff. 120/78 ; ECLI:EU:C:1979:42). Les mesures

équivalentes à des droits de douane, en ce qu'elles instaурeraient une discrimination entre la production nationale et les produits venant des autres États membres, peuvent prendre la forme d'une autre imposition. C'est ce que proscribit spécifiquement l'article 110 du TFUE.

4. L'article 110 alinéa 1er dispose que « Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires. »

5. Cette stipulation pose des difficultés limitées en ce qui concerne ses modalités d'application : il s'agit d'interdire la fiscalité différentielle sur les importations appliquée sur des produits identiques ou presque. Le terme technique est « similaire ». Non défini par le Traité, il a amené la Cour à procéder à une interprétation, qualifiée de « flexible » par P. Van Cleynenbreugel, reposant sur le critère fonctionnel « d'analogie dans l'usage » (*Droit matériel de l'Union européenne. Liberté de circulation et marché intérieur*, Larcier, Bruxelles, 2017, p. 81). Cette interdiction a donné lieu à une importante jurisprudence relative non seulement aux véhicules à moteur ou aux cigarettes mais aussi, et tout particulièrement, aux alcools.

6. L'alinéa 2, rédigé de façon moins évidente, précise que : « En outre, aucun État membre ne frappe les produits des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions. »

7. En toute logique, son existence a amené le juge à l'interpréter de façon différente du premier alinéa (D. Berlin, *Droit fiscal communautaire*, Presses universitaires de France, Paris, 1988, §.86, p. 156). Mais cet alinéa 2 reste relativement abscons. « C'est évidemment ce dernier membre de phrase qui suscite la perplexité. Il suggère, en effet, qu'une législation fiscale apparemment neutre peut néanmoins être condamnable à condition que soit établi son effet protecteur « indirect », question préalable à la discussion. » (C. J. Berr, *JDI Clunet*, 2009, p. 652). La CJUE a développé à propos de alcools et notamment du vin une jurisprudence dont la décision rendue le 8 avril 2008 est tout simplement la version la plus achevée. Notons que le professeur Cartou notait que « l'exemple le plus important de produits concurrents est celui de la bière et du vin » (*Droit fiscal international et européen*, 2e éd., Dalloz, Paris, 1986, p. 195). D'ailleurs, selon Dominique Berlin, en rendant le 27 février 1980 une série de cinq arrêts, la Cour a appuyé sur plusieurs points les analyses de la Commission européenne en matière d'harmonisation des droits d'accises sur les alcools et ainsi relancé ce processus législatif (*Politique fiscale*, Éditions de l'Université de Bruxelles, collection Commentaire J. Mégret, 3e éd., Bruxelles, 2012, vol. 1, §.871, pp.521-522).

8. L'alinéa 2 interdit donc tout protectionnisme par le biais d'une fiscalité discriminatoire. Il s'agit d'éviter que « la politique fiscale d'un État membre serve à cristalliser des habitudes de consommation données en vue de stabiliser un avantage acquis par les industries nationales qui s'attachent à les satisfaire » (27 février 1980, *Commission c. Royaume-Uni*, aff. 170/78, ECLI:EU:C:1980:53, pt. 14 ; *RTD eur.* 1980, pp.635-661 étude D. Berlin).

9. Il ne s'agit pas des mêmes produits que pour le premier alinéa mais de produits en situation de concurrence car présentant un « lien de comparabilité » (P. Van Cleynenbreugel, *ibid.*). C'est uniquement dans ces cas de comparabilité des produits que l'existence d'une discrimination des produits importés par rapport aux produits nationaux au moyen d'une fiscalité différente pourrait se poser.

10. De façon générale, cette jurisprudence de la CJUE distingue le vin, considéré comme présentant une certaine spécificité, qui exclut l'application trop stricte des règles d'interdiction de la fiscalité anticoncurrentielle. C'est d'autant plus remarquable que les principes de raisonnement de la Cour auraient pu aboutir à ignorer cette spécificité mais les méthodes d'application qu'elle a développées, tout en étant relativement complexes, se veulent objectives mais sont aussi très concrètes.

11. Le problème de l'application de l'article 100 alinéa 2 au vin se compose donc de deux questions de droit. Pour qu'il y ait mesure fiscale protectionniste donc anti-concurrentielle, encore faut-il qu'il y ait concurrence. La première question (I) est donc de savoir s'il existe, entre le vin et d'autres boissons, une concurrence qui serait susceptible d'être entravée ? Il faut ensuite, seconde question, identifier une différence de tarification fiscale susceptible de constituer une mesure intérieure protégeant indirectement l'alcool national (II).

I. VIN ET CONCURRENCE ENTRE PRODUITS ALCOOLIQUES

12. L'ensemble des décisions de la Cour constituant ce qu'il est convenu d'appeler la jurisprudence « vin et bière » retient l'existence d'une concurrence partielle entre ces deux boissons (B) sur la base de critères de comparabilité technique et pratique tenant à une « utilisation économique » ou « habitude de consommation » non spécifique à un marché national (A).

A. Une concurrence entre alcools établie sur la base de caractéristiques concrètes et objectives

13. La démarche concrète retenue par la Cour a été posée aussi bien à propos de l'article 110 alinéa 1er que de son second alinéa. Dans le premier cas il s'agit d'identifier la similarité des produits ; dans le second cas leur concurrence, ou comparabilité. Cependant, la distinction, nécessairement opérée entre les deux notions par une Cour de justice en raison des textes, n'est pas toujours clairement appliquée. Ainsi, dans une affaire de spiritueux, la Grèce avait été condamnée car elle appliquait un taux normal de TVA (de 18% puis 16%) à une catégorie comprenant notamment son alcool national, l'ouzo, et un taux de 36% à une autre catégorie (comprenant whisky, gin, vodka, rhum, tequila, arak et tafia sans que la distinction ne soit autrement expliquée que par le caractère d'alcool importés). « Condamnation inévitable », comme le remarquait E. Kornprobst, mais sans que la Cour ne précise « si toutes les boissons spiritueuses sont des produits similaires au sens de l'alinéa 1er (...) ou se trouvent dans un rapport de concurrence partielle ou potentielle au sens de l'alinéa 2 » (*Dr. fisc.* n°48, 1991, comm. 2329, p. 1751 à propos de l'arrêt du 18 avril 1991, aff. 230/89, *Commission c. Grèce* : *Rec.* p. 1909 ; ECLI:EU:C:1991:156 ; *Gaz. du Palais* 1992 I Jur. p. 208-209, note Cernelutti). Dominique Berlin relève à ce sujet que la Cour a développé une jurisprudence où elle applique l'article 110 « pris globalement », jurisprudence qui n'est pas sans poser de problèmes mais qui « existe et semble fermement établie » (*Politique fiscale*, préc., §.83, pp.62-63 : il fait notamment référence aux décisions du 27 février 1980).

1. L'usage de critères concrets pour assimiler les alcools au titre de l'article 110 alinéa 1

14. Dans des affaires d'eaux-de-vie en France, en Italie et au Danemark, la Cour de justice de l'Union a précisé, en systématisant un précédent arrêt du 10 octobre 1978, *Hansen & Balle* (aff. 148/77, ECLI:EU:C:1978:173) relatif aux importations de rhum français en Allemagne, comment elle comptait, et partant comment il fallait, interpréter l'actuel article 110 alinéa 1 (alors article 95 du Traité de Rome) : « 4. Dans le système du traité, les dispositions citées constituent un complément des dispositions relatives à la suppression des droits de douane et des taxes d'effet équivalent. Elles ont pour but d'assurer la libre circulation des marchandises entre les États membres dans des conditions normales de concurrence, par l'élimination de toute forme de protection pouvant résulter de l'application d'impositions intérieures discriminatoires à l'égard de produits

originaires d'autres États membres. [...] L'article 95 doit garantir la parfaite neutralité des impositions intérieures au regard de la concurrence entre produits nationaux et produits importés. 5. La règle de base en la matière est constituée par l'alinéa 1 de l'article 95, qui est fondé sur une comparaison des charges fiscales incombant aux produits nationaux et aux produits importés pouvant être qualifiés de « similaires ». Cette disposition [...] doit recevoir une interprétation large, de manière à permettre d'appréhender tous les procédés fiscaux qui porteraient atteinte à l'égalité de traitement entre les produits nationaux et les produits importés ; il convient donc d'interpréter de manière suffisamment souple la notion de « produits similaires ». » (arrêts du 27 février 1980 : *Commission c. France*, aff. 168/78, pts 4 et 5 ; ECLI:EU:C:1980:51 ; *Commission c. Italie*, aff. 169/78, ECLI:EU:C:1980:52 ; *Commission c. Danemark*, aff. 171/78, ECLI:EU:C:1980:54 ; *D.*, 1982, p. 141, note Bergerès ; *RTD eur.*, 1980, p. 635, comm. D. Berlin). Comme le remarque le professeur Berlin, l'article 110 alinéa 1er « n'exige pas l'identité des produits, ni même leur parité. La notion de similitude impliquerait plutôt l'idée d'un parallèle qui, se contentant d'un rapport apparent, n'est ni aussi naturel, ni aussi rigoureux que doit l'être la parfaite comparaison » (*Droit fiscal communautaire*, préc., p. 133).

15. Cette similitude recherchée passe donc par l'identification de critères de comparaison entre alcools. Dans une affaire relative (comme pour Cassis de Dijon deux ans plus tard) au monopole allemand de l'alcool, la Cour a rendu le 17 février 1976 un arrêt précisant qu'il y a lieu de considérer comme similaires des produits qui « présentent au regard des consommateurs des propriétés analogues ou répondent aux mêmes besoins » (*Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels GmbH/Hauptzollamt Landau c. Pfalz*, aff. 45/75, ECLI:EU:C:1976:22 ; *Gaz. Pal.*, 1976, I Jur., p. 673 ; *CDE*, 1976, p. 556, note G. C. Rodríguez Iglesias). Faisant référence à cet arrêt, la Cour remarque ainsi que « c'est dès lors en fonction d'un critère non d'identité rigoureuse mais d'analogie et de comparabilité dans l'utilisation qu'il convient » de raisonner (168/78 précit., point 5 ; v. J.-P. Jarnevic, « Le droit communautaire source du droit fiscal », *Dr. fisc.*, n°50, 1988, p.1429). Ce critère, de « satisfaction des besoins du consommateur », d'ailleurs apparu en dernier lieu, est qualifié par le professeur Berlin de « critère prédominant » (*Droit fiscal communautaire*, préc., §. 67, p. 134). Tout le raisonnement de la Cour repose sur lui (pour une étude de cette analyse centrée sur le consommateur v. T. Georgopoulos, « Alcohol Taxation and Consumer Attitude in EU Law : Is the ECJ Sober? », *REDC/ECLJ*, 2010, p. 273 et s.). Il est complété par des considérations tenant au marché et, surtout, aux caractéristiques des produits, qui permettent de corriger la part de subjectivité « non négligeable » du critère prédominant (*ibid.*, § 669, p. 137 ; cf. A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 2^e éd., Bruylant, Bruxelles, 2016, § 88, p. 104).

16. Ces caractéristiques, concernent notamment la composition du produit : que ce soit la matière première ou le procédé de fabrication notamment. Dans ce second cas, peut être citée l'affaire de vins mousseux importés en Italie, dans laquelle la Cour avait assimilé les vins issus de la méthode « traditionnelle », c'est-à-dire champenoise (plus lourdement taxés sur la valeur ajoutée) et les autres pour condamner l'Italie (11 juillet 1985, *Commission c. Italie*, aff. 278/83, ECLI:EU:C:1985:325, pt. 4 ; *D.*, 1985, IR p. 446, note L. Cartou). Les deux caractéristiques avaient été utilisées de concert à propos des vins de fruits et des vins de raisin, considérés comme similaires, et donc une différenciation tarifaire comme contraire à l'article 110 alinéa 1 (4 mars 1986, aff. 106/84, *Commission c. Danemark*, ECLI:EU:C:1986:99 et aff. 243/84, *John Walker & Sons Ltd c. Ministeriet for Skatter og Afgifter*, ECLI:EU:C:1986:100 ; *D.*, 1986, IR, p. 274 note L. Cartou). Mais surtout, au titre de cet « ensemble de caractéristiques objectives » des boissons alcooliques, la Cour a identifié dans l'affaire danoise « leur origine, leurs procédés de fabrication, leurs qualités organoleptiques, notamment leur goût et leur teneur en alcool » c'est-à-dire leur titre alcoométrique (aff. 106/84, préc., pt. 12).

17. Enfin, à propos de ces caractéristiques utilisables, dans l'affaire de l'ouzo (aff. 230/89, préc.), E. Kornprobst relève que « L'avocat général Jacobs, comme la Commission, [considérait que les boissons] en cause avaient toutes un taux alcoométrique compris entre 29 et 45% et relevaient

toutes de la même position du tarif douanier commun (T.D.C.). On peut cependant observer que ce dernier critère n'est plus décisif dans la jurisprudence de la Cour de Justice : longtemps, la Cour a, en effet, considéré que la classification à l'intérieur du T.D.C. constituait un critère important de similitude des produits au sens de l'alinéa 1er précité (aff. 45/75, pt. 12) quoique non décisif (aff. 169/78, pt. 31], mais plus récemment, elle a estimé qu'il n'était même pas nécessaire de faire référence aux classifications douanières des produits pour démontrer qu'ils étaient similaires mais, qu'en revanche, il fallait privilégier des critères économiques : origine et mode de fabrication des produits, utilisation possible, habitudes de consommation relevées dans l'ensemble de la Communauté... » (*ibid.* ; Cf. D. Berlin, *Politique fiscale*, préc., p. 67).

2. Les critères repris pour le lien de comparabilité exigé au titre de l'article 110 alinéa 2

18. Après en avoir exprimé l'idée dès le 4 avril 1968 (*Firma Fink-Frucht GmbH/Hauptzollamt München-Landsbergerstrasse*, aff. 27/67, ECLI:EU:C:1968:22 ; pt. 6), la CJUE avait analysé le deuxième alinéa de l'article 110 comme ayant « plus précisément pour fonction d'appréhender toute forme de protectionnisme fiscal indirect dans le cas de produits importés qui, sans être similaires, au sens de l'alinéa premier, [avec des produits nationaux,] se trouvent néanmoins, avec certains d'eux, dans un rapport de concurrence » en ajoutant que celle-ci pouvait être « même partielle, indirecte ou potentielle. » (arrêts préc. du 27 février 1980, aff. 168/78, 169/78 et 171/78, pt. 6 ; 15 juillet 1982, *COGIS*, aff. 216/81 ; ECLI:EU:C:1982:275, pt. 9 ; et aff. 167/05, préc., pt. 41 renvoyant aux arrêts du 9 juillet 1987, *Commission c. Belgique*, aff. 356/85, ECLI:EU:C:1987:353, pt. 7 : *RTD eur.*, 1988, p. 347 et s., chron. D. Berlin ; ainsi que du 11 août 1995, *Roderys e.a.*, aff. jtes C-367/93 à C-377/93, ECLI:EU:C:1995:261, pt. 38 ; *Europe* n°10, octobre 1995, n°363, pp.15-16, note F. Lagonet et A. Rigaux ; *JDI (Clunet)*, n°1, janvier 1996, Chron. 3, pp.491-492, comm. D. Simon). Notons toutefois que la doctrine retient pour l'article 110 alinéa 1 un lien de « similarité » comme la Cour au point 4 de sa décision 168/78 mais peut réserver celui de comparabilité à l'alinéa 2 (v. P. Van Cleynenbreugel, *ibid.*, p. 86), alors que la Cour, dans ces mêmes décisions du 2 février 1980, au pt. 5, utilise aussi le terme de comparabilité pour le premier alinéa et le distingue du second alinéa en parlant dans ce cas de produit « concurrent ». D'où le choix logique des auteurs les plus importants de distinguer plutôt rapport de similarité et rapport de concurrence.

19. Si la relation n'est pas la même, il se trouve que pour rapprocher des produits non similaires, la Cour utilise les mêmes méthodes que pour les produits similaires. Ainsi lors de l'affaire *Commission c. Royaume-Uni*, la Cour relevait que « selon la Commission, il existe un rapport de concurrence et, en conséquence, une possibilité de substitution entre le vin et la bière, réelle pour certains consommateurs, à tout le moins potentielle pour les autres. Les deux boissons appartiennent en effet à la même catégorie de boissons alcooliques, issues de la fermentation naturelle ; l'une et l'autre peuvent être utilisées aux mêmes fins, comme boissons désaltérantes ou pour accompagner les repas. » (arrêt du 27 février 1980, aff. 170/78, préc., pt. 12). Elle commentait ainsi : « La Cour considère que la thèse de la Commission est fondée en ce sens qu'on ne peut nier que, dans une certaine mesure, les deux boissons en cause sont capables de remplir des besoins identiques, de manière qu'on doit admettre un certain degré de substitution entre elles. » (*ibid.*, pt. 14). Nous retrouvons donc le critère « prédominant » de « satisfaction des besoins du consommateur » complété par des caractères techniques qui contribuent à cette satisfaction : ici leur titre alcoométrique et leur vertu « désaltérante ». Dans sa décision *Commission c. Suède*, la Cour reprend ce considérant de principe (aff. 167/05, début du pt. 43).

20. Notons toutefois que l'utilisation de ces mêmes critères ne permet pas toujours de distinguer clairement le raisonnement permettant d'identifier une similarité de celui relatif à une comparabilité induisant une concurrence. Ainsi dans une affaire italienne de grappa, le professeur Cartou constate qu'une même méthode de production (la distillation) avait permis de distinguer

comme concurrents car non similaires le whisky par rapport aux vins (106/84 et 243/84 préc.) mais pas de considérer comme similaire eaux-de-vie et rhums, pourtant tous deux distillés (CJUE, 11 juillet 1989, Commission c. Italie, aff. 323/87, ECLI:EU:C:1989:305 ; *Petites affiches*, n°134, 8 novembre 1989, note Cartou ; *RJF* 02/90, n°238). Cette décision « rend donc plus complexe les conditions de la similitude » (Cartou, *ibid.*) et donc celles de la comparabilité entraînant le seul rapport de concurrence.

21. Si vin et bière sont ainsi rapprochés par la Cour de justice, ils ne sont donc pas assimilés. Dès lors, leur concurrence ne peut être que limitée.

B. Une concurrence entre vin et bière seulement partielle

22. Malgré le rapprochement possible du vin et de la bière retenu par la Cour de justice, la prise en considération d'autres éléments que le titre alcoométrique, l'a amené depuis l'origine à circonscrire cette concurrence.

1. Une concurrence relativisée

23. A titre de comparaison, l'unité concurrentielle du marché des eaux-de-vie est beaucoup plus homogène. Il a fait l'objet d'une analyse très détaillée de la part de la Cour à l'occasion de l'affaire française jugée le 27 février 1980 (aff. 168/78, pt. 11). Si elle rejette des critères de distinction trop subjectifs comme la classification pertinente la distinction, préconisée par le gouvernement français, entre boissons « apéritives » et boissons « digestives » (*ibid.*, pt. 36), elle fait état d'une réflexion qui concerne tous les alcools : « Il n'est pas question de nier la réalité et les nuances du goût des divers produits alcooliques ; il convient cependant de retenir que ce critère est trop variable, dans le temps et dans l'espace, pour pouvoir fournir à lui seul une base de distinction suffisamment sûre, pour la définition de catégories fiscales (..). Il en est de même pour les habitudes de consommation qui, elles aussi, changent de région en région et même selon les milieux sociaux, de manière qu'elles ne sauraient fournir des critères de différenciation adaptés » (*ibid.*, pt. 37). Ainsi, elle retient une « flexibilité dans l'usage qui permet de considérer ces boissons comme étant similaires à un nombre particulièrement élevé d'autres boissons alcooliques, ou comme se trouvant avec celles-ci dans un rapport de concurrence à tout le moins partielle. » (aff. 168/78, préc., pt. 38). On aurait légitimement pu penser qu'une telle approche aurait permis de laminer l'originalité du vin. Or, il n'en est rien.

24. La Cour, une fois le « certain degré de substitution » retenu, l'a rapidement circonscrit. « Il ressort de la jurisprudence que le vin et la bière sont, dans une certaine mesure, de nature à satisfaire des besoins identiques, de sorte qu'on doit admettre entre eux un certain degré de substitution », la Cour précisant cependant que, « compte tenu des grandes différences de qualité et, partant, de prix qui existent entre les vins, la relation de concurrence déterminante entre la bière, boisson populaire et largement consommée, et le vin doit être établie avec les vins les plus accessibles au grand public, qui sont, en général, les plus légers et les moins chers, et que c'est donc sur cette base qu'il convient de faire des comparaisons fiscales (voir arrêt *Commission c. Belgique*, préc., pt. 10 et jurisprudence citée). » (aff. 167/05, préc., pt. 43). Ce « certain degré de substitution », et donc cette concurrence partielle entre le vin et la bière, avait été affirmé dans l'affaire ayant abouti à la condamnation du Royaume-Uni. Dans le premier arrêt, interlocutoire, la Cour approuvait ainsi la Commission en formulant la première partie de la synthèse reprise dans la décision *Commission c. Suède* de 2008 (27 fév. 1980, aff. 170/78, préc., pt. 14). Puis la Cour avait complété son raisonnement dans la décision rendu au fond sur la même affaire, ici reprise dans la seconde partie limitant la comparaison aux seuls vins, légers et moins chers, comparables

à la bière (arrêt du 12 juillet 1983, aff. 170/78, préc., pt. 3). L'affaire suédoise est pour la Cour l'occasion d'appliquer très exactement ce raisonnement (v. aff. 167/05, préc., pt. 44).

2. Une concurrence limitée

25. Sur la base alcoométrique, la bière se rapproche du vin mais seuls certains vins sont en concurrence, les plus prestigieux se situant économiquement – et culturellement – ailleurs. La formule de la Cour, « compte tenu des grandes différences de qualité et, partant, de prix qui existent entre les vins », peut être inversée : les vins les moins accessibles au grand public, qui sont, en général, les moins légers et les plus chers ne sont pas comparables à la bière. Notons que, d'après le professeur Marchessou, en validant avec sa décision *Socridis* (17 juin 1999, aff. 166/98, ECLI:EU:C:1999:316 ; *Europe*, n°8-9, 1999, n°307 p. 26 note A. Rigaux) la compatibilité des directives 92/83 et 92/84 avec l'article 110 alinéa 2, la Cour diminue la substituabilité de la bière par rapport au vin car elles obligent les États à appliquer « un droit d'accise minimal sur la bière et non sur le vin » (P. Marchessou, « Accises », *Répertoire de droit européen*, Dalloz, sept. 2018, §.10).

26. Certains pourraient y voir une résurgence de la démarcation fondamentale de la politique fiscale européenne entre pays à vin et pays à bière (Royaume-Uni, Belgique et ici Suède), même si certains États « modèles » ont les deux (Allemagne). Il n'en est rien. C'est la Cour elle-même qui a validé cette approche avant qu'elle ne soit reprise par la Commission pour plaire aux États membres. Le professeur Dibout soulignait que les divergences principales opposaient pays producteurs de bières à pays producteurs de vin (*JCP E* 1993, chron. n°220). Ces derniers s'opposèrent vivement en décembre 1994 à l'initiative de la commissaire Scrivener d'aligner le tarif du vin sur celui de la bière (*RTD eur.* 1995, chron. G. Montagnier p. 279). Ainsi, « pour obtenir l'unanimité requise pour les directives fiscales, le taux minimal de l'accise sur le vin est fixé à zéro écu par hectolitre... » (*RTD eur.* 1993, chron. G. Montagnier p. 299). Tout cela avait été anticipé par la Cour de justice rapprochant vin et bière tout en les distinguant. On verra d'ailleurs plus loin qu'il peut y avoir des conflits entre pays viticoles (v. *infra* le cas de la taxation des champagnes français en Italie).

27. Cette approche en termes de concurrence partielle du vin ravie les commentateurs. Ainsi le professeur Maitrot de la Motte souligne à propos « du vin et de la bière » qu'il « faut bien convenir qu'ils ne sont pas similaires (matières premières, procédés de fabrication, sans même envisager l'essentielle question du goût) » (*op. cit.*, p. 118). Comme dans le raisonnement de la Cour, la concurrence entre le vin et la bière n'est admise qu'à titre exceptionnel et de façon limitée, après avoir posé que ce n'est pas la même chose. Ainsi le même auteur souligne que cette concurrence n'est que partielle : « si, pour le consommateur, le vin ne peut pas toujours remplacer la bière, il est (...) des cas dans lesquels la substitution est possible » (*ibid.*, p. 119).

28. La dimension proprement culturelle du débat, pourtant volontairement – et prudemment – écartée par la Cour soucieuse de raisonner en droit, est indubitable pour de nombreux commentateurs qui précisent au passage que « S'agissant d'une gamme de produits aussi diversifiés que le vin et la bière, on n'imaginerait évidemment à aucun moment qu'un vin « premier cru classé » puisse être considéré par un consommateur comme un produit concurrent d'une bière, quelle que soit sa qualité. » (A. Rigaux, *Europe*, n°6, juin 2008, pp. 16-17), que « cette salutaire distinction [entre le vin et la bière] réjouira l'amateur de grands crus classés » (*Dr. fisc.*, 2008, n°30-35, chr. 420, p.11) ou encore que « l'amateur de grands crus bordelais ne saurait être confondu avec un buveur de bière » (Y. Sérandour, *Dr. rural* n°276, oct. 2009, p. 21). Le plus prolixe est le spécialiste du droit douanier C. J. Berr, qui se montre particulièrement moqueur : « À la lecture de cette décision, comment ne pas sourire enfin de voir la Cour effectuer des comparaisons, qui heurtent la sensibilité française, entre la bière et « le » vin, ce dernier n'étant

envisagé que sous l'angle de son degré alcoolique. Cette assimilation implicite entre le « vin provenant de différents pays de la Communauté européenne » et un Haut Brion 1959, sous prétexte qu'ils comportent la même teneur en alcool, peut-elle réellement permettre une comparaison sur les prix, et, partant, expliquer les préférences des consommateurs ? On fera donc amicalement toutes réserves sur l'affirmation selon laquelle « le vin et la bière sont, dans une certaine mesure, de nature à satisfaire des besoins identiques » et on plaindra les juges entraînés hors de leur compétence juridictionnelle naturelle au risque de passer pour « œnologiquement incompetents ». » (*ibid.* pp. 652-653).

29. Au-delà du constat que les commentateurs ont majoritairement exprimé une préférence pour les vins de Bordeaux (ce qui n'est pas incohérent avec un problème juridique relatif aux vins d'exportation dans des pays à bière), en privilégiant la dimension culturelle de la question, C. J. Berr n'ignore pas (v. *infra*) mais minore tout de même la deuxième étape du raisonnement de la Cour, pourtant fondamental pour appliquer l'interdiction de discrimination fiscale de l'article 110 alinéa 2.

II. VIN ET OCCURRENCE D'UN PROTECTIONISME FISCAL

30. La première condition de la prohibition des discriminations fiscales protectionnistes peut donc s'appliquer, fut-ce partiellement, au vin, considéré comme placé dans une relation de concurrence asymétrique avec la bière. Mais il existe une seconde condition tenant à l'existence d'une discrimination fiscale ayant un effet protecteur sur une boisson nationale. Il faut donc deux éléments cette fois : l'existence, faussement simple, d'une différenciation fiscale (A) et la nécessaire influence de celle-ci sur le comportement des consommateurs dans un sens protecteur pour la production nationale (B). Cette seconde condition, telle qu'appliquée par la jurisprudence (et notamment dans l'affaire 167/05), est en réalité difficile à démontrer compte tenu de la grande exigence de la Cour de justice en matière de preuve. Le rapprochement théorique entre le vin et la bière s'en trouve d'autant relativisé.

A. La fausse simplicité d'une différenciation fiscale des vins d'importation européenne

31. Si le constat d'une différenciation fiscale au détriment du vin ou d'un autre alcool d'importation est fréquent (puisque'il motive dans chaque affaire l'action en manquement de la Commission européenne), son évidence n'est qu'une illusion. Encore faut-il que cette différenciation soit replacée dans le contexte concret d'un marché concurrentiel pour apprécier son « effet protecteur ». C'est là que la potentialité de la concurrence entre vin et bière est confrontée à la réalité du marché.

1. La clarté apparente de la condition de différenciation fiscale

32. Comme cela a été dit à propos de l'article 110 alinéa 1 (v. aff. 230/89, préc.), l'identification d'une discrimination fiscale repose sur le constat d'une tarification directement plus avantageuse pour les alcools nationaux que ceux importés. Cela vaut autant pour des différences des taux de TVA (v. 15 mars 1983, *Commission c. Italie*, aff. 319/81, ECLI:EU:C:1983:71 ou pour l'affaire d'ouzo, aff. 230/89 préc.) que des tarifs des droits d'accise comme dans une autre affaire d'ouzo, où la République hellénique ne fut pas condamnée malgré une différenciation tarifaire avérée, mais pour de toutes autres raisons (5 octobre 2004, *Commission c. Grèce*, aff. 475/01, ECLI:EU:C:2004:585 ; *JCP A* n° 43, 21 octobre 2004, panorama rapide n°1541 ; *Europe* n° 12,

comm. 398 , note Mariatte). L'application de l'article 110 alinéa 1 est d'autant plus simple que la similarité des produits facilite l'analyse. Ainsi dans l'affaire de la TVA italienne sur les mousseux jugée en 1985, il s'agissait d'une question purement interne aux vins de cette catégorie, la méthode champenoise (caractéristique des appellations françaises) étant plus lourdement taxés sur la valeur ajoutée (aff. 278/83, précit.).

33. Concernant l'article 110 alinéa 2, la discrimination prohibée recouvre deux hypothèses, ainsi que le relevait la Cour dans sa décision *Fink-Frucht* du 4 avril 1968 (aff. 27/67, précit.) : « attendu qu'outre la défense prononcée par l'article 95, alinéa 1, le deuxième alinéa du même article prohibe, en ce qui concerne les produits importés, toutes les modalités d'imposition qui seraient de nature « à protéger indirectement d'autres productions »; qu'une telle protection serait notamment donnée si une imposition intérieure frappait plus lourdement un produit importé qu'un produit national avec lequel le premier se trouve en concurrence, en raison d'une ou de plusieurs utilisations économiques, sans remplir cependant la condition de similitude au sens de l'article 95, alinéa 1; » (*Rec.*, pp. 342-343) et « que même, à défaut de toute concurrence directe avec un produit national, une telle protection existerait s'il était établi que le produit importé supporte une charge fiscale particulière à raison de son état de fabrication ou de commercialisation, ou de toute autre circonstance économique, de manière à protéger certaines activités distinctes de celles qui ont servi à la fabrication du produit importé; » (*Rec.*, p. 343).

34. La seconde hypothèse est purement théorique. Elle n'a jamais été illustrée en pratique. Elle est fondée sur une différenciation selon les modalités de fabrication ou commercialisation du produit discriminé fiscalement qui provoquerait un effet protecteur à un autre niveau. Pour illustrer cette hypothèse, D. Berlin (*Politique fiscale*, op.cit., 1, p. 99) cite un exemple figurant dans la 2e édition du *Commentaire Mégret* : « Un État membre soumet la consommation de vin (d'origine nationale ou importé) à une accise. S'il majore cette accise dans les cas où l'importation s'effectue en bouteilles, la majoration est de nature à protéger indirectement d'autres productions, à savoir l'industrie de l'embouteillage » (D. Calleja, D. Vignes, R. Wägenbaur, *Dispositions fiscales - Rapprochement des législations*, Bruxelles, 1993, n°22). Cela reste assez compliqué mais pourrait faire l'objet d'application en matière d'écotaxe comme l'imagine D. Berlin (v. ses commentaires, *ibid.*, p. 99-100). On remarquera là encore que le vin est source d'inspiration.

35. La première hypothèse est plus concrète et a été multiplement illustrée dans la jurisprudence de la Cour. Il faut à ce propos signaler pour commencer que la Cour de justice a reconnu de longue date, sous conditions, la possibilité d'introduire des différenciations fiscales : « en l'état actuel de son évolution, le droit communautaire, en particulier l'article 95 , alinéa 2, du traité, ne restreint pas la liberté de chaque État membre d'établir un système de taxation différenciée pour certains produits , en fonction de critères objectifs, qui peuvent être la nature des matières premières utilisées ou les procédés de production appliqués. De telles différenciations sont compatibles avec le droit communautaire si elles poursuivent des objectifs de politique économique compatibles avec les exigences du traité et du droit dérivé et si leurs modalités sont de nature à éviter toute forme de discrimination, directe ou indirecte, à l'égard des importations en provenance des autres États membres, ou de protection en faveur de productions nationales concurrentes. » (v. à propos d'alcool dénaturé ou de synthèse, deux arrêts du 14 janvier 1981, *Chemical Farmaceutici SpA c. DAF SpA*, aff. 140/79 ; ECLI:EU:C:1981:1 ; pt. 14 et *SpA Vinal c. SpA Orbat*, aff. 46/80, ECLI:EU:C:1981:4 ; *CDE* 1981 p. 582, note A. E. Kellermann ; mais aussi, à propos d'un avantage fiscal réservé à la production nationale d'alcool, arrêt du 27 mai 1981, *Administration des finances de l'État c. Essevi SpA et entreprise Carlo Salengo*, aff. jtes 142 et 143/80, ECLI:EU:C:1981:121, pt 21).

36. À priori on pourrait penser que ce critère d'application de l'interdiction de discrimination serait simple : il suffirait à la Commission de prouver une différence de taux pour obtenir condamnation en manquement de l'État concerné comme dans le cas des eaux-de-vie importées plus lourdement taxées que la production nationale italienne (aff. 319/81n préc.). Il n'en est rien.

La Cour rejette cette interprétation de la Commission et du gouvernement français « selon laquelle, une fois la relation de concurrence entre deux produits établie, toute différence dans les taux d'imposition appliqués à une même assiette, en l'occurrence la valeur, est contraire à l'article 95, alinéa 2, du traité, sans qu'il soit besoin de prendre en considération, en outre, l'incidence de cette différence de taux sur le prix de détail et, partant, sur le choix du consommateur. » (aff. 356/85, préc., pt. 12). Le juge de Luxembourg peut ainsi aussi bien condamner l'État (12 juillet 1983, *Commission c. Royaume-Uni*, aff. 170/78) que ne pas le condamner (9 juillet 1987, *Commission c. Belgique*, aff. 356/85). Ignace Claeys Bouvaert considérait ainsi que « finalement, dans ce conflit entre la bière et le vin, la Cour ne semblait pas très sûre de sa décision » (« La règle de non-discrimination dans la jurisprudence fiscale de la Cour de justice européenne », *Journal de Droit Fiscal*, sept. oct. 1991, p. 289).

37. En réalité donc, d'autres considérations entrent en ligne de compte : encore faut-il que la différenciation tarifaire ait un impact conséquent sur le comportement du consommateur pour induire une distorsion de concurrence. En effet, « l'alinéa 2, compte tenu de la difficulté d'établir des comparaisons suffisamment précises entre les produits en cause, s'attache à un critère plus global, à savoir le caractère protecteur d'un système d'impositions intérieures » et ainsi « la question essentielle est donc de savoir si [la charge fiscale] est ou non de nature à influencer le marché en cause en diminuant la consommation potentielle des produits importés au profit des produits nationaux concurrents » (aff. 356/85, pts 14 et 15).

2. Les difficultés de l'identification in concreto de l'effet protecteur de la différenciation fiscale

38. Il faut ainsi replacer la différenciation tarifaire dans le cadre du marché pour identifier la discrimination protectionniste, l'effet protecteur de celle-ci. Tout d'abord il faut vérifier que la distinction fiscale favorise bien la production nationale. La Cour a ainsi précisé dans l'affaire Walker qu'un « système de taxation différenciée pour certaines boissons ne produit pas d'effet protecteur en faveur d'une production nationale lorsque, dans chacune des catégories fiscales, figure une partie essentielle de la production nationale des boissons alcooliques. » (CJUE, aff. C-243/84 préc., pt. 23). Inversement, si la production nationale est concentrée dans une seule catégorie, privilégiée, l'effet protecteur devient potentiel. Dans l'affaire suédoise, la production de vin national sur l'île de Gotland étant « fort marginale » (J.-Ph. Christienne qui précise que par 58 degrés de latitude nord, les cépages sont « aptes à endurer les grands froids », *Dr. fisc.*, n°10, 2008, chron. p. 14), le problème qui se posait était évidemment la protection de la production de bière par rapport aux vins importés. Notons qu'avec le réchauffement climatique, la production de vins suédois se développe depuis mais reste encore très limitée (v. *M Le Magazine du Monde*, n°521, 11 septembre 2021, p. 112). Enfin, et inversement, la Cour a souligné à propos de l'avantage fiscal dont l'ouzo bénéficiait en Grèce que « même s'il existait une production nationale limitée de boissons appartenant à la catégorie la plus lourdement taxée, cette circonstance ne serait pas de nature à exclure les traits discriminatoires et protecteurs du système en cause » (230/89, point 15). Ce n'est qu'une autre façon de formuler la même idée développée dans l'affaire des eaux-de-vie danoises : « envisage en lui-même, le système fiscal établi par la législation danoise comporte d'indéniables traits discriminatoires ou protecteurs. Bien qu'il n'établisse aucune distinction formelle selon l'origine des produits, il a été aménagé de telle manière que la plus grande partie de la production nationale d'alcool relève de la catégorie fiscale la plus avantageuse, alors que la presque totalité des produits importés rentre dans la catégorie la plus lourdement taxée. Ces caractéristiques du système ne sont pas effacées par le fait qu'une fraction minimale de l'alcool importé bénéficie du taux d'imposition le plus favorable, alors qu'à l'inverse, une certaine proportion de la production nationale relève de la même catégorie d'imposition que les alcools importés. Il apparaît donc que le système fiscal est conçu de telle manière qu'il profite largement à une production nationale typique et défavorisé dans la même mesure les eaux-de-vie importées. » (aff. C-171/78, pt. 36).

39. Ceci étant dit, il faut nuancer le propos car il n'est pas nécessaire de prouver qu'une différenciation perturbe le fonctionnement du marché. L'effet protecteur, qui résulte de l'analyse concrète des effets de la différenciation fiscale, peut n'être que potentiel. C'est ce que soulève dans l'affaire suédoise l'avocat général : « la Cour n'exige pas que l'on fasse la preuve, à travers des données statistiques ou des études économétriques, d'un réel effet protecteur du régime fiscal contesté [...], mais bien que l'on prouve l'*aptitude* de ce régime à produire un tel effet. » Cela laisse penser à une simplification puisqu'il suffirait de démontrer qu'il « existe *des éléments suffisant à faire présumer un impact de ce régime sur la consommation potentielle des produits en provenance d'autres États membres et sur le rapport de concurrence entre les produits dont il s'agit.* » (Conclusions Mengozzi, aff. 167/05, préc., ECLI:EU:C:2007:436, pt. 80). S'il faut bien distinguer les deux questions, il est vrai qu'en pratique l'identification de la discrimination (la « charge ») fiscale a un impact sur l'identification de l'effet protecteur. Il rappelle ainsi (pt. 51) que « dans l'arrêt relatif au régime fiscal du vin au Royaume-Uni (12 juillet 1983, aff. 178/78, pt. 18), la Cour a estimé que la méthode la plus adaptée pour évaluer le rapport de taxation entre la bière et le vin se basait sur une comparaison de la charge fiscale par rapport à trois facteurs différents : le volume, le degré d'alcool et le prix des produits ».

40. C'est l'utilisation de ces critères par la Commission et par la CJUE qui permettent de cerner ce qu'est un effet protecteur. En matière de vin, il n'est pas évident car ces critères permettent de faire réapparître, au milieu du rapport de concurrence potentielle et partielle, ses caractéristiques culturelles et, partant, économiques.

B. La nécessité (et la difficulté) de prouver un effet protecteur compte tenu de la valeur du vin

41. La différenciation de la charge fiscale ne suffit pas pour entraîner la violation de l'article 100 alinéa 2. Encore faut-il dans chaque espèce identifier l'existence d'un effet protecteur. Certes, une décision se distingue puisque la Cour constatant que les différences tarifaires subsistaient au détriment du rhum, écarta la recherche de l'effet protecteur en renvoyant à des affaires italiennes éloignées de plusieurs années (aff. 323/87, pt. 13) ! Le professeur Cartou y voyait une motivation « un peu légère » (« La grappa, le rhum et le fisc (italien) », *Petites Affiches*, n°134, 8 novembre 1989, p. 8). Cette décision est isolée. Dans sa jurisprudence la plus solide, la Cour s'attache à l'identification pratique d'un effet protecteur.

1. Le choix de la méthode de comparaison comme instrument de relativisation d'un éventuel effet protecteur

42. Le professeur Maitrot de la Motte remarque que la moins mauvaise méthode consiste à comparer le rapport de concurrence et le rapport de taxation et que « le cas des alcools est très symptomatique » (*op. cit.*, p. 120). Mais comment les comparer ? Si les prix des alcools nationaux et importés sont « comparables » (aff. 319/81, préc., pt. 7), alors la probabilité pour que la différenciation tarifaire influence le consommateur dans un sens protectionniste des premiers est forte. Dans l'affaire anglaise, la Cour précisait certains des critères : « il convient de faire des comparaisons fiscales en fonction du degré alcoolique des deux boissons ou du prix des deux produits en question. » (12 juillet 1983, aff. 170/78, préc., pt. 3). Mais quelle référence utiliser ? Dans l'affaire suédoise la Commission proposait de comparer le prix au verre, ce qui était contesté car cela ne correspondait pas aux habitudes des habitants, privilégiant le conditionnement « Bag in Box » (la « caisse-outre » couramment appelée en France « cubi »). Comme l'y invite l'avocat général, « en ce qui concerne la comparaison des niveaux d'imposition par rapport au volume », la Cour retient la comparaison au litre (aff. 167/05, pts 56 et 57).

43. Sur le plan de l'identification d'un effet protecteur, l'application de la jurisprudence « vin et bière » peut se résumer ainsi. Si le Royaume-Uni avait été condamnée c'est en raison de l'énorme différentiel d'imposition entre les vins les moins chers et la bière, la Cour relevant que « la taxation du vin a été, en moyenne, cinq fois plus élevée, au volume, que la taxation de la bière, ce qui, en d'autres termes, représente une surcharge fiscale de 400% en chiffres ronds » (170/78, point 19). Dans l'affaire belge par contre, la Cour avait moins comparé les éléments de la différenciation fiscale (TVA) que l'existence d'une différence économique structurelle entre le prix de la bière et celui du vin. Pour apprécier concrètement l'influence de la charge fiscale sur les consommateurs. Elle retient ainsi l'argumentation du gouvernement belge. Par rapport à un litre de bière, « le prix correspondant d'un litre de vin ordinaire est [quatre fois plus élevé]. À supposer même qu'un taux unique soit applicable aux deux produits, la différence de prix entre ceux-ci resterait toujours considérable ; la réduction de cette différence serait à tel point négligeable qu'elle ne saurait influencer le choix du consommateur. » (aff. 356/85, pt. 16)

44. En somme, tout cela relève d'une application assez complexe intégrant une différenciation économique sur la base de laquelle le vin se distingue clairement. En effet, la comparabilité entre alcools comparables (« bière et vins légers et peu chers ») est relativisée par une différenciation économique structurelle par les prix.

2. Le refus par la Cour d'appliquer de façon mécanique son critère de comparabilité des prix des alcools

45. C'est dans la perspective de l'affaire belge de 1987 que l'avocat général Mengozzi place son raisonnement et c'est là que se situe l'apport de la décision Com./Suède. L'avocat général proposa à la Cour de distinguer les deux affaires : « La comparaison des données relatives à la présente affaire et à celle qui a donné lieu à l'arrêt Com./Belgique ne permet pas, en effet, de considérer les deux cas d'espèce comme comparables. Si la Cour a pu soutenir, dans l'arrêt précité, que, étant donné l'existence d'un rapport de 1 à 4 entre le prix de la bière et celui du vin, une éventuelle diminution du prix du vin proche de 5 % ne paraît pas de nature à influencer les choix du consommateur, on ne peut affirmer la même chose avec certitude, sans prendre en considération d'autres facteurs, lorsque ce rapport est de 1 à 2 et que l'éventuelle réduction du prix du vin est de 6,5 %. En principe, plus le rapport entre les prix des deux produits en concurrence se réduit, plus le degré de substituabilité existant entre eux augmente et plus se réduit, par conséquent, l'ampleur de la variation de prix susceptible de déterminer un effet de substitution. » (pt. 71).

46. Mais contrairement à ce que proposait l'avocat général Mengozzi, la Cour n'a pas retenu qu'une différence de prix de 1 à 2 après imposition permettait de caractériser le caractère protectionniste de la différence de tarif entre vin et bière : « la différence de prix de vente relevée dans la présente affaire est néanmoins telle que la différence de taxation entre ces deux produits n'est pas de nature à influencer sur le comportement du consommateur » (aff. 167/05, préc., pt. 57). Sur ce « test de substituabilité croisée, consistant à se demander quel est l'effet de la variation de prix d'un des produits sur les ventes de l'autre de l'autre produit [...] les exigences de la Cour (...) semblent très élevées » (A.-L. Sibony et A. Defossez, *RTD eur.*, 2008, p. 890). Ainsi, en raison du « contrôle minutieux » de la Cour, la décision 167/05 de la Cour est un arrêt « significatif » (S. Rodrigues, *CDE* 2009/1-2, p. 225). « Il en ressort que la constatation de l'effet protecteur d'une taxation continue d'être incertaine et relativement subjective » (*ibid.*, p. 226).

47. Il ne faut cependant sans doute pas exagérer la portée générale de cette décision qui parce que la Cour n'a pas suivi l'avocat général Mengozzi, « ce qui laisse à penser d'emblée que la question posée conserve une part de son mystère » (C. J. Berr, *ibid.*, p. 652). Si elle complète un important ensemble jurisprudentiel, il n'est pas douteux que les circonstances de l'espèce ont joué leur rôle

(Cf. J.-P. Christienne *Dr. fisc.* 2008, n°30-35, chr. 420, p. 11) : la volonté bien établie du gouvernement suédois en diminuant le droit sur la bière n'était pas de la protéger par rapport au vin mais par rapport aux bières vendues au Danemark moins taxées. Mais, d'un autre côté, dans l'affaire belge, la réalité statistique était incertaine (aff. 356/85, pt. 20), loin d'un « effet protecteur » évident. Il ne faut pas tirer de ces décisions l'impression que les qualités du vin lui retirent une protection contre la fiscalité discriminatoire. Il faut relativiser. Il n'en a peut-être pas économiquement pas besoin. L'Europe du vin dispose du privilège de pouvoir appliquer un droit nul à sa boisson symbolique. Dès lors, le vin dispose d'une situation fiscale qui n'est pas défavorisée dans le marché unique. Sa spécificité y est reconnue. Notons enfin que le professeur Berr se montre particulièrement circonspect quant à la portée de la jurisprudence « vin et bière ». Il refuse « d'entraîner le lecteur dans les méandres d'une discussion byzantine, où l'on cherche à savoir, sans résultat décisif, quel est exactement l'impact de la différence de structure des impositions respectives sur les deux produits en question. La bataille de statistiques, visant à établir si les variations qu'ont subies les taxes au cours de ces dernières années ont eu une incidence significative sur les importations de vin, laisse également sur sa soif. » Il souligne alors que l'on « en revient enfin à l'essentiel : quoi que l'on fasse, le vin restera toujours plus cher que la bière et les Suédois resteraient fidèles à leur boisson nationale même si les accises sur le vin étaient revues à la baisse, de sorte que, l'effet protecteur du système en vigueur [ne serait] pas démontré » (*ibid.*, p. 652).

Fabrice BIN

Pour aller plus loin :

D. Berlin, « Portée des dispositions fiscales du traité de Rome et harmonisation des fiscalités indirectes - A propos de quelques arrêts récents de la Cour de justice des CE », *RTD eur.* 1980, pp. 635-661

D. Berlin, *Politique fiscale*, Éditions de l'Université de Bruxelles, collection Commentaire J. Mégret, 3e éd., Bruxelles, 2012, vol. 1, pp.97-105.

I. Claeys Bouàert, « La règle de non-discrimination dans la jurisprudence fiscale de la cour de justice européenne », *Journal de Droit Fiscal (Bruxelles, Larcier)*, sept. oct. 1991, pp. 257-292.

T. Georgopoulos, « Alcohol Taxation and Consumer Attitude in EU Law: Is the ECJ Sober? », *REDC/ECLJ*, 2010, pp. 273-288.

A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, collection Droit de l'Union européenne - Traités, Bruxelles, 2e éd., 2016, pp. 92-127.