le produit fini, mais sur le moût chaud, sans égard aux pertes qu'entraînent les stades ultérieurs de fabrication et de conditionnement, et où, dans l'impossibilité technique de vérifier a posteriori les pertes de moût chaud effectivement encourues, la bière importée est taxée sur la base de la quantité de produit fini, laquelle est corrigée de façon forfaitaire pour tenir compte de la quantité présumée de moût chaud utilisée, tandis que la bière exportée bénéficie d'un remboursement de l'accise calculé forfaitairement, ne peut être considéré comme compatible avec les articles 95, alinéa 1, et 96 du traité que s'il est établi qu'il est aménagé de façon à exclure en toute hypothèse que la bière importée soit taxée plus lourdement que la bière nationale et que les ristournes auxquelles donnent lieu ces exportations de bière soient supérieures aux droits dont a été frappé le produit avant son exportation.

Manque dès lors aux obligations lui incombant en vertu des articles 95 et 96 du traité un État membre qui, appliquant un tel système de taxation de la bière, retient, aux fins de la perception de l'accise à l'importation et de son remboursement à l'exportation, un taux de perte entre le moût et le produit fini dépassant celui de certaines brasseries nationales.

RAPPORT D'AUDIENCE
présenté dans l'affaire C-152/89 *

I — Faits et procédure

En vertu des règles communes à l'Union économique belgo-luxembourgeoise, tant au Luxembourg qu'en Belgique, l'accise sur la bière n'est pas perçue sur le produit fini, mais sur le moût chaud, sans égard aux pertes qu'entraînent les stades ultérieurs de fabrication et de conditionnement.

Pour déterminer dans un tel système, tant à l'exportation qu'à l'importation, la charge fiscale à supporter par le produit fini, il faut remonter à la base d'imposition, à savoir le moût chaud dont provient la bière, et tenir compte des pertes liées au passage du moût à la bière.

A l'exportation, la conversion du produit exporté en moût chaud, aux fins de déterminer l'impôt supporté, se fait en appliquant un multiplicateur de 10/9, ce qui correspond à un taux de perte de 10 % de moût chaud. Ce système conduit à une augmentation du remboursement de l'accise à l'exportation de 11,11 %.

A l'importation, l'accise est calculée sur la base des quantités effectivement importées,

* Langue de procédure: le français.

exprimées en hl/degré. Pour tenir compte des pertes, la quantité de moût calculée par conversion est augmentée de 5 %, ce qui correspond à un taux de perte de 4,7619 % du moût chaud.

Estimant que les pourcentages des pertes retenus par le Luxembourg dépassent le niveau réel des pertes à l'intérieur du pays, et donc les limites des articles 95 et 96 du traité, la Commission a, par lettre du 12 décembre 1983, invité les autorités nationales à présenter, dans un délai d'un mois, leurs observations, conformément à la procédure prévue à l'article 169, premier alinéa, du traité.

Dans sa lettre de mise en demeure, la Commission a signalé que, selon les informations dont elle disposait, les pertes dans une brasserie moderne peuvent descendre jusqu'à 2 % et qu'il n'y a aucune raison de penser que les pertes subies dans les brasseries luxembourgeoises se situent à un niveau supérieur. D'après la Commission, dans le système luxembourgeois de taxation de la bière, le remboursement à l'exportation est supérieur au montant de l'impôt qui a effectivement grevé le produit fini et la charge de l'impôt perçu à l'importation est supérieure à celle qui a frappé le produit national similaire.

Dans sa réponse, le Luxembourg a expliqué son système de taxation de la bière et a contesté que les taux de compensation appliqués à ses frontières excèdent les limites imposées par les articles 95 et 96 du traité.

La Commission a, dès lors, demandé une étude à deux experts indépendants, les professeurs Dalgliesh et Narziss, et, sur la base de ce rapport d'expertise, elle a procédé, le 2 février 1987, à l'envoi de l'avis motivé, en admettant des taux de pertes situés pour le Luxembourg respectivement au bas de la fourchette de 3,8 à 5,1 % pour les bières exportées et de 2,7 à 4 % pour les bières livrées à l'intérieur du pays.

Par lettre du 16 octobre 1987, le gouvernement luxembourgeois a répondu que son industrie brassicole était mal équipée et que la freinte subie au cours de la production de bière n'avait pu être réduite au-dessous de 10 %, tandis que les brasseries étrangères étaient mieux équipées et n'accusaient qu'un pourcentage de pertes de 4,7619 %.

Considérant cette explication insuffisante, la Commission a introduit le présent recours, sur le fondement du deuxième alinéa de l'article 169 du traité.

Le recours a été déposé au greffe de la Cour le 27 avril 1989.

Sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, la Cour a décidé d'ouvrir la procédure orale sans instruction préalable.

II — Conclusions des parties

La *Commission* conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

— déclarer qu'en remboursant à l'exportation et en compensant à l'importation l'accise sur la bière en retenant un taux de perte entre le moût et le produit fini dépassant celui existant en moyenne

dans l'industrie brassicole luxembourgeoise, et dépassant, en tout état de cause, celui de certaines brasseries luxembourgeoises, le grand-duché de Luxembourg a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CEE, et notamment de ses articles 96 et 95;

— condamner le grand-duché de Luxembourg aux dépens.

Le *grand-duché de Luxembourg* conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

— rejeter le recours comme irrecevable et, subsidiairement, comme non fondé;

— condamner la Commission aux dépens.

III — Moyens et arguments des parties

A — *Sur la recevabilité*

La *Commission* affirme qu'elle a marqué, dès le départ, sa préférence pour une solution législative à l'harmonisation de l'assiette pour l'accise sur la bière et que, pour cette raison, elle n'a pas soumis à la censure de la Cour le principe de l'imposition du moût, mais la manipulation du système à l'exportation et à l'importation.

En ce qui concerne la recevabilité du recours, la Commission précise que le débat a porté, dans l'avis motivé, sur le bas de la fourchette de pertes, et donc sur les brasseries les plus performantes, ce qui justifie la référence, dans la requête, au taux de perte de « certaines brasseries » luxembourgeoises. Le gouvernement luxembourgeois a, selon elle, très bien compris le sens du litige, comme le traduit sa réponse négative à l'avis motivé, et il ne saurait donc alléguer des contradictions entre cet avis et la requête.

Le *gouvernement luxembourgeois* fait observer, tout d'abord, que la Commission ne conteste ni le système de taxation du demi-produit ni le principe de la majoration de l'équivalent en moût à la frontière, mais seulement le niveau des majorations pratiquées, dérivées de taux de perte qu'elle juge excessifs.

La partie défenderesse fait valoir, ensuite, l'irrecevabilité de la requête en ce qu'elle invoque subsidiairement le fait que les taux retenus dépasseraient le taux de perte de « certaines brasseries luxembourgeoises », alors que l'avis motivé reprochait au Luxembourg tout simplement, en ce qui concerne le remboursement de l'accise à l'exportation, le dépassement du taux de perte existant « en moyenne dans l'industrie brassicole luxembourgeoise » et, en ce qui concerne la compensation de l'accise à l'importation, le dépassement du plafond des pertes constatées en moyenne au Luxembourg et dans les pays exportant vers le Luxembourg.

Le gouvernement luxembourgeois allègue, enfin, l'incompatibilité entre le dispositif et la motivation de l'avis auquel il est accusé de ne pas s'être conformé, puisque le premier enjoint au Luxembourg de ne pas dépasser le taux moyen au Luxembourg et dans les pays exportant vers le Luxembourg, alors que le motif déterminant lui interdit seulement de dépasser le taux de perte supporté lors du processus de fabrication à l'intérieur. Cette contradiction, ainsi que

l'imprécision du dispositif lui-même, a mis le Luxembourg dans l'impossibilité de se conformer à l'avis motivé, et l'action en manquement engagée contre lui par la Commission est donc irrecevable.

B — *Sur le fond*

Quant au fond, la *Commission* fait valoir que le Luxembourg applique à l'importation et à l'exportation un système différent de celui qui frappe la production indigène et que ce système est contraire aux articles 95 et 96 du traité.

En ce qui concerne les importations, la Commission relève que le brasseur luxembourgeois travaillant rationnellement bénéficie d'un différentiel d'accise, alors que le produit importé est toujours frappé comme si les pertes calculées en moyenne pour le Luxembourg avaient été effectivement encourues dans chaque brasserie luxembourgeoise.

De l'avis de la Commission, le Luxembourg devrait prouver que le niveau de 5 % de compensation de pertes calculé à l'importation n'est jamais atteint dans ses brasseries les plus performantes et que les pertes encourues dans l'État membre d'origine ne peuvent, en aucun cas, dépasser ce taux. La Commission rappelle, à cet égard, l'arrêt du 22 juin 1976, Bobie Getränke (127/75, Rec. p. 1079), selon lequel il y a manquement à l'article 95, premier alinéa, du traité lorsque le produit national est soumis, « ne fût-ce que dans certains cas », à une charge inférieure à celle du produit importé.

Quant aux exportations, la Commission considère que le brasseur luxembourgeois travaillant rationnellement, qui réduit ses pertes au-dessous de la moyenne calculée forfaitairement, se voit ristourner la charge d'impôt correspondant à des fractions de moût nullement requises pour fabriquer la bière exportée, en violation de l'article 96 du traité.

La Commission fait observer, à cet égard, que le Luxembourg n'a nullement prouvé qu'en moyenne le pourcentage de pertes de 10 % soit justifié et que, selon l'arrêt du 1er décembre 1965, Commission/Italie (45/64, Rec. p. 1057), un système forfaitaire de ristournes d'impositions intérieures met à la charge de l'État membre qui y recourt l'obligation de prouver que ce système reste dans les limites impératives de l'article 96 du traité. La Commission ne conteste pas qu'en matière de manquement d'un État aux règles du traité la charge de la preuve lui appartient. Mais elle estime être en droit de demander au Luxembourg la preuve de l'existence de facteurs aggravant les pertes de sa demi-douzaine de lieux de production, preuve qui est à la portée de l'industrie et des autorités de cet État.

D'après la Commission, il ressort de l'expertise qu'elle a demandé que le taux maximal de perte autorisé doit se situer autour de 4,95 % et, en conséquence, étant donné que, en aucun cas, une surcompensation n'est permise, c'est au Luxembourg qu'il appartient de prouver que ce chiffre n'est pas atteint par ses unités les plus performantes.

La Commission relève, enfin, que l'article 97 du traité, permettant d'appliquer des taux moyens en cas de taxes sur le chiffre d'affaires en cascade, constitue une exception et ne couvre pas le cas de la taxation de la bière.

Le *gouvernement luxembourgeois* fait observer, en ce qui concerne les importations, que, dans un recours en manquement, c'est à la Commission qu'incombe la charge de la preuve, et que celle-ci n'a nullement prouvé que la compensation de l'accise sur la bière entraîne une surimposition. Le taux de perte de 4,7619 % du moût chaud est, selon lui, inférieur aux taux admis par l'un des experts de la Commission, non seulement pour les bières d'exportation, mais aussi pour les bières livrées à l'intérieur, tandis que les fourchettes visées par l'avis motivé concernent le moût froid et ne sauraient donc servir de référence.

En outre, d'après lui, la majoration de l'équivalent en moût des bières importées a pour seule limite les taux des pertes effectives de la fabrication à l'étranger, étant donné qu'il y aurait discrimination si on imposait aux bières importées un taux de perte qui n'est pas le leur, mais celui de la fabrication intérieure. Le gouvernement luxembourgeois reproche, à cet égard, à la Commission le fait d'exiger de lui la preuve des taux de perte moins élevés des brasseries nationales.

En ce qui concerne les exportations, la partie défenderesse allègue que la Commission n'a pas prouvé que le taux de perte de 10 % du moût chaud soit exagéré. Elle fait observer que la Commission a comparé ce taux de perte avec des taux calculés à partir du moût froid au lieu du moût chaud, et pour des bières livrées à l'intérieur au lieu des bières d'exportation. D'ailleurs, la Commission, qui avait cru, en 1982, pouvoir se référer à un taux de perte de 2 %, a dû peu à peu se rendre compte que la réalité des brasseries est beaucoup plus complexe et beaucoup plus éloignée de l'idéal, son propre expert ayant noté que, pour des bières à fermentation basse exportées en bouteilles, telles les bières d'exportation luxembourgeoises, une perte beaucoup plus élevée était normale.

Le gouvernement luxembourgeois souligne, à cet égard, que les tableaux de l'expert de la Commission n'indiquent que des moyennes calculées sur la base de données provenant d'établissements allemands, accessoirement autrichiens et plus tard britanniques. En outre, selon lui, le propre expert de la Commission a constaté que, pour des brasseries comme les brasseries luxembourgeoises et pour des bières comme celles qu'exportent les brasseries luxembourgeoises, des taux de perte de 10,25 % du moût chaud sont normaux, et, dès lors, la Commission ne peut faire état d'aucune présomption de perte inférieure à 10 %.

G. C. Rodríguez Iglesias
Juge rapporteur