finito, ma sul mosto caldo, senza tener conto delle perdite che si verificano nelle fasi successive di fabbricazione e di confezionamento, e in cui, data l'impossibilità tecnica di accertare a posteriori le perdite di mosto caldo effettivamente subite, la birra importata viene tassata in base al quantitativo di prodotto finito, corretto forfettariamente per tener conto del quantitativo presunto di mosto caldo usato, mentre la birra esportata fruisce di un rimborso dell'accisa calcolato forfettariamente, può considerarsi compatibile con gli artt. 95, primo comma, e 96 del Trattato solo qualora venga provato che esso è congegnato in modo da escludere in ogni caso che la birra importata sia assoggettata ad un onere più gravoso rispetto alla birra nazionale e che l'importo rimborsato in occasione dell'esportazione sia superiore a quello del tributo che ha colpito la birra prima dell'esportazione.

Viene quindi meno agli obblighi impostigli dagli artt. 95 e 96 del Trattato lo Stato membro che, applicando siffatto sistema di tassazione della birra, assuma, ai fini della riscossione dell'accisa all'importazione e del rimborso della stessa all'esportazione, un tasso di perdita tra il mosto e il prodotto finito superiore a quello di talune birrerie nazionali.

RELAZIONE D'UDIENZA
presentata nella causa C-152/89 *

I — Antefatti e procedimento

In forza delle norme comuni all'Unione economica belgo-lussemburghese, tanto in Lussemburgo quanto in Belgio l'accisa sulla birra non viene riscossa sul prodotto finito, bensì sul mosto caldo, senza tener conto delle perdite che si verificano nelle fasi successive di fabbricazione e di confezionamento.

Per determinare in un siffatto sistema, tanto all'esportazione quanto all'importazione, l'onere fiscale che deve sopportare il prodotto finito si deve risalire alla base imponibile, cioè al mosto caldo da cui proviene la birra, e tener conto delle perdite connesse al passaggio dal mosto alla birra.

All'esportazione, la conversione del prodotto esportato in mosto caldo, al fine di determinare l'imposta sopportata, si fa applicando un moltiplicatore di 10/9, il che corrisponde ad un tasso di perdita del 10% del mosto caldo. Tale sistema porta ad un aumento del rimborso dell'accisa all'esportazione dell'11,11%.

All'importazione, l'accisa viene calcolata in base ai quantitativi effettivamente importati,

* Lingua processuale: il francese.

espressi in hl/grado. Per tener conto delle perdite, il quantitativo di mosto calcolato per conversione viene aumentato del 5%, il che corrisponde ad un tasso di perdita del 4,7619% del mosto caldo.

Ritenendo che le percentuali di perdita fissate dal Lussemburgo superino il livello effettivo delle perdite all'interno del paese, e quindi i limiti di cui agli artt. 95 e 96 del Trattato, la Commissione, con lettera 12 dicembre 1983, ha invitato le autorità nazionali a presentare, entro il termine di un mese, le loro osservazioni, secondo il procedimento di cui all'art. 169, primo comma, del Trattato.

Nella lettera di intimazione la Commissione ha rilevato che, secondo le informazioni di cui disponeva, le perdite in una birreria moderna possono scendere sino al 2% e che non vi è alcun motivo di ritenere che le perdite subite nelle birrerie lussemburghesi si collochino ad un livello superiore. Secondo la Commissione, nel sistema lussemburghese di tassazione della birra, il rimborso all'esportazione è superiore all'importo dell'imposta che ha effettivamente colpito il prodotto finito e l'onere dell'imposta riscossa all'importazione è superiore a quello che ha colpito il prodotto nazionale similare.

Nella risposta il Lussemburgo ha spiegato il suo sistema di tassazione della birra ed ha contestato che i tassi di compensazione applicati alle sue frontiere eccedano i limiti imposti dagli artt. 95 e 96 del Trattato.

La Commissione ha quindi chiesto uno studio a due periti indipendenti, i proff. Dalgliesh e Narziss, e, in base a tale relazione peritale, ha proceduto, il 2 febbraio 1987, all'invio del parere motivato, ammettendo tassi di perdita situati per il Lussemburgo rispettivamente sul valore più basso della forcella 3,8% - 5,1% per le birre esportate e 2,7% - 4% per le birre consegnate all'interno del paese.

Con lettera 16 ottobre 1987, il governo lussemburghese ha risposto che la sua industria della birra non è ben attrezzata e che il calo subito nel corso della produzione di birra non può essere ridotto al di sotto del 10%, mentre le birrerie straniere sono meglio attrezzate e accusano solo una percentuale di perdita del 4,7619%.

Ritenendo questa spiegazione insufficiente, la Commissione ha proposto il presente ricorso, in base al secondo comma dell'art. 169 del Trattato.

Il ricorso è stato depositato nella cancelleria della Corte il 27 aprile 1989.

Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria.

II — Conclusioni delle parti

La *Commissione* conclude che la Corte voglia:

— dichiarare che, rimborsando all'esportazione e compensando all'importazione l'accisa sulla birra e applicando un tasso di perdita tra il mosto e il prodotto finito superiore a quello esistente in media

nell'industria della birra lussemburghese, comunque superiore a quello di talune birrerie lussemburghesi, il Granducato del Lussemburgo è venuto meno agli obblighi impostigli dal Trattato, in particolare dagli artt. 95 e 96;

— condannare il Granducato del Lussemburgo alle spese.

Il *Granducato del Lussemburgo* conclude che la Corte voglia:

— dichiarare irricevibile il ricorso e, in subordine, respingerlo;

— condannare la Commissione alle spese.

III — Mezzi ed argomenti delle parti

A — *Sulla ricevibilità*

La *Commissione* asserisce di aver manifestato, sin dall'inizio, la sua preferenza per una soluzione legislativa all'armonizzazione dell'imponibile per l'accisa sulla birra e che, per questo motivo, essa non ha sottoposto alla censura della Corte il principio dell'imposizione del mosto, ma la manipolazione del sistema all'esportazione e all'importazione.

Per quanto riguarda la ricevibilità del ricorso, la Commissione precisa che la discussione ha riguardato, nel parere motivato, il valore inferiore della forcella di perdita, e quindi le birrerie più efficienti, il che giustifica il riferimento, nell'atto introduttivo, al tasso di perdita di « talune birrerie » lussemburghesi. Il governo lussemburghese ha, a suo avviso, compreso benissimo il senso della controversia, come manifesta la sua risposta negativa al parere motivato, e non può quindi addurre contraddizioni tra tale parere e l'atto introduttivo del ricorso.

Il *governo lussemburghese* osserva, anzitutto, che la Commissione non contesta né il sistema di imposizione del prodotto intermedio né il principio della maggiorazione dell'equivalente in mosto alla frontiera, ma soltanto il livello delle maggiorazioni praticate, derivate da tassi di perdita che essa ritiene eccessivi.

Il convenuto eccepisce, poi, l'irricevibilità del ricorso in quanto nell'atto introduttivo si deduce in subordine che i tassi applicati superano i tassi di perdita di « talune birrerie lussemburghesi », mentre il parere motivato addebitava semplicemente al Lussemburgo, per quanto riguarda il rimborso dell'accisa all'esportazione, il superamento del tasso di perdita esistente « in media nell'industria lussemburghese della birra » e, per quanto riguarda la compensazione dell'accisa all'importazione, il superamento del limite massimo delle perdite rilevate in media nel Lussemburgo e nei paesi che esportano nel Lussemburgo.

Il governo lussemburghese deduce, infine, l'incompatibilità tra il dispositivo e la motivazione del parere al quale è accusato di non essersi conformato, giacché il primo intima al Lussemburgo di non superare il tasso medio nel Lussemburgo e nei paesi che esportano nel Lussemburgo, mentre la motivazione pertinente gli vieta soltanto di superare il tasso di perdita sopportato nel processo di fabbricazione all'interno. Questa contraddizione, come pure l'imprecisione

dello stesso dispositivo, ha messo il Lussemburgo nell'impossibilità di conformarsi al parere motivato e quindi l'azione per inadempimento promossa nei suoi confronti dalla Commissione è irricevibile.

B — *Nel merito*

Quanto al merito, la *Commissione* assume che il Lussemburgo applica all'importazione e all'esportazione un sistema diverso da quello che vale per la produzione nazionale e che tale sistema è in contrasto con gli artt. 95 e 96 del Trattato.

Per quanto riguarda le importazioni, la Commissione rileva che il birraio lussemburghese che lavori razionalmente fruisce di un differenziale dell'accisa, mentre il prodotto importato viene sempre colpito come se le perdite calcolate in media per il Lussemburgo si fossero effettivamente verificate in ciascuna birreria lussemburghese.

A parere della Commissione, il Lussemburgo dovrebbe provare che il livello del 5% di compensazione di perdite calcolato all'importazione non è mai stato raggiunto nelle sue birrerie più efficienti e che le perdite subite nello Stato membro d'origine non possono, in alcun caso, superare tale tasso. La Commissione ricorda, in proposito, la sentenza 22 giugno 1976, Bobie Getränke (causa 127/75, Racc. pag. 1079), secondo la quale sussiste violazione dell'art. 95, primo comma, del Trattato quando il prodotto nazionale è assoggettato « sia pure solo in determinati casi » ad un onere inferiore a quello che colpisce il prodotto importato.

Quanto alle esportazioni, la Commissione considera che il birraio lussemburghese che lavori razionalmente, il quale riduce le sue perdite al di sotto della media calcolata forfettariamente, fruisce del rimborso dell'onere d'imposta corrispondente a frazioni di mosto che non sono affatto necessarie per fabbricare la birra esportata, in violazione dell'art. 96 del Trattato.

La Commissione osserva, in proposito, che il Lussemburgo non ha affatto provato che in media la percentuale di perdita del 10% sia giustificata e che, secondo la sentenza 1° dicembre 1965, Commissione/Repubblica italiana (causa 45/64, Racc. pag. 885), un sistema forfettario di ristorni di imposte interne pone a carico dello Stato membro che lo applica l'obbligo di provare che tale sistema resta nei limiti tassativi dell'art. 96 del Trattato. La Commissione non contesta che in materia d'inadempimento di uno Stato alle norme del Trattato le tocchi l'onere della prova. Tuttavia essa si ritiene in diritto di chiedere al Lussemburgo la prova dell'esistenza di fattori che aggravano le perdite della sua mezza dozzina di luoghi di produzione, prova che è alla portata dell'industria e delle autorità di tale Stato.

Secondo la Commissione, dalla perizia da essa richiesta risulta che il tasso massimo di perdita autorizzato deve collocarsi intorno al 4,95% e, quindi, dato che in nessun caso è consentita una sovracompensazione, spetta al Lussemburgo provare che tale valore non è raggiunto dalle sue aziende più efficienti.

La Commissione rileva, infine, che l'art. 97 del Trattato, che consente di applicare aliquote medie in caso di imposte sulla cifra d'affari a cascata, costituisce un'eccezione e non comprende il caso della tassazione della birra.

Il *governo lussemburghese* osserva, per quanto riguarda le importazioni, che in un ricorso per inadempimento l'onere della prova incombe alla Commissione e che questa non ha affatto provato che la compensazione dell'imposta di consumo sulla birra comporti una sovraimposizione. Il tasso di perdita del 4,7619% del mosto caldo è, secondo lui, inferiore ai tassi ammessi da uno dei periti della Commissione, non soltanto per le birre d'esportazione, ma anche per le birre consegnate all'interno, mentre le forcelle menzionate nel parere motivato riguardano il mosto freddo e non possono quindi servire di riferimento.

Inoltre, a suo avviso, la maggiorazione dell'equivalente in mosto delle birre importate ha per solo limite i tassi delle perdite effettive della fabbricazione all'estero, dato che vi sarebbe discriminazione qualora si attribuisse alle birre importate un tasso di perdita che non è il loro, ma quello della fabbricazione interna. Il governo lussemburghese fa carico, in proposito, alla Commissione di esigere da lui la prova di tassi di perdita meno elevati delle birrerie nazionali.

Per quanto riguarda le esportazioni, il convenuto deduce che la Commissione non ha provato che il tasso di perdita del 10% del mosto caldo sia esagerato. Esso osserva che la Commissione ha raffrontato questi tassi di perdita con tassi calcolati a partire dal mosto freddo invece che del mosto caldo, e per birre consegnate nel paese invece che per birre d'esportazione. D'altra parte, la Commissione, che aveva ritenuto, nel 1982, di potersi riferire ad un tasso di perdita del 2%, ha dovuto a poco a poco rendersi conto che la realtà delle birrerie è molto più complessa e molto più lontana dall'ideale, dato che il suo perito ha rilevato che, per birre a bassa fermentazione esportate in bottiglie, come le birre d'esportazione lussemburghesi, una perdita molto più elevata era normale.

Il governo lussemburghese rileva, a questo proposito, che le tabelle del perito della Commissione indicano soltanto medie calcolate in base a dati provenienti da aziende tedesche, accessoriamente austriache e più tardi britanniche. Inoltre, secondo lui, il perito della Commissione ha constatato che, per birrerie come quella lussemburghese e per birre come quelle esportate dalle birrerie lussemburghesi, tassi di perdita del 10,25% del mosto caldo sono normali, e, quindi, la Commissione non può far valere alcuna presunzione di perdita inferiore al 10%.

G. C. Rodríguez Iglesias
giudice relatore