SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 26 de junio de 1991 *

En el asunto C-152/89,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. Henri Etienne, Consejero Jurídico Principal, en calidad de Agente, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. Guido Berardis, miembro de su Servicio Jurídico, Centre Wagner, Kirchberg,

parte demandante,

contra

Gran Ducado de Luxemburgo, representado por el Sr. Alphonse Berns, Director de Relaciones Económicas Internacionales y de Cooperación en el Ministerio de Asuntos Exteriores, asistido por M^{e} André Elvinger, Abogado de Luxemburgo, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho de este último, 15, Côte d'Eich,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que el Gran Ducado de Luxemburgo ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 95 y 96 del Tratado CEE, al utilizar, para compensar el impuesto especial sobre la cerveza en la importación y devolverlo en la exportación, un porcentaje de merma entre el mosto y el producto acabado superior al que emplea, por término medio, la industria cervecera luxemburguesa y que sobrepasa, en todo caso, el de determinadas fábricas de cervezas luxemburguesas,

* Lengua de procedimiento: francés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: O. Due, Presidente; G. F. Mancini, T. F. O'Higgins y G. C. Rodríguez Iglesias, Presidentes de Sala; Sir Gordon Slynn, R. Joliet, F. A. Schockweiler, F. Grévisse y M. Zuleeg, Jueces;

Abogado General: Sr. F. G. Jacobs;
Secretario: Sr. J.-G. Giraud;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 10 de enero de 1991;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de febrero de 1991;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 27 de abril de 1989, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE, con el fin de que se declare que el Gran Ducado de Luxemburgo ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 95 y 96 del Tratado CEE, al utilizar, para compensar el impuesto especial sobre la cerveza en la importación y devolverlo en la exportación, un porcentaje de merma entre el mosto y el producto acabado superior al que emplea, por término medio, la industria cervecera luxemburguesa y que sobrepasa, en todo caso, el de determinadas fábricas de cerveza luxemburguesas.

2 Con arreglo a las normas comunes a la Union économique belgo-luxembourgeoise, tanto en Bélgica como en Luxemburgo, el impuesto especial sobre la cerveza no grava el producto acabado, sino el mosto caliente, sin tener en cuenta las mermas que se producen en las fases posteriores de fabricación y envasado. En este sistema, la carga fiscal total que soporta el producto acabado, la cerveza, depende de las mermas registradas durante la transformación del mosto en cerveza. Es tanto más reducida cuanto menores sean las mermas.

3 Para determinar el importe de los impuestos especiales que se supone soporta el producto acabado cuando se exporta o importa es preciso remontarse a la base imponible, a saber el mosto caliente del que procede la cerveza, teniendo en cuenta las mermas registradas durante la transformación del mosto en cerveza. En la exportación, esta conversión del producto exportado en mosto caliente se efectúa tomando como base un porcentaje de merma del 10 % del mosto. En la importación, las cantidades de cerveza efectivamente importadas se incrementan en un 5 % con el fin de tener en cuenta las mermas registradas en las fábricas de cerveza del Estado miembro de origen, lo que corresponde a un porcentaje de merma del 4,7619 % del mosto caliente.

4 El 12 de diciembre de 1983, la Comisión envió al Gobierno luxemburgués un escrito de requerimiento, con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE. En este escrito se afirmaba que los porcentajes de mermas utilizados por Luxemburgo para recaudar el impuesto especial en la importación y devolverlo en la exportación sobrepasaban el nivel real de las mermas dentro del país y constituían, por lo tanto, una infracción contra los artículos 95 y 96 del Tratado CEE. La Comisión señaló que, con arreglo a los informes que obraban en su poder, las mermas registradas en una fábrica de cerveza moderna podían llegar al 2 % y que no había ninguna razón para pensar que las mermas sufridas por las fábricas de cerveza luxemburguesas fueran de un nivel superior. Según la Comisión, en el sistema luxemburgués de imposición de la cerveza, el reembolso a la exportación es superior al impuesto que soporta efectivamente el producto acabado y el gravamen percibido con motivo de la importación es superior al que recae sobre el producto nacional similar.

5 En su respuesta, Luxemburgo explicó su sistema de imposición de la cerveza y negó que los porcentajes aplicados en sus fronteras constituyan una infracción de los artículos 95 y 96. La Comisión solicitó entonces un estudio a dos peritos independientes, los profesores Dalgliesh y Narziss y, basándose en sus informes, envió el 2 de febrero de 1987 un dictamen motivado en el que se admitían, respecto a Luxemburgo, unos porcentajes de mermas situados por debajo de un intervalo del 3,8 al 5,1 % para las cervezas exportadas y del 2,7 al 4 % para las despachadas dentro del país.

6 Mediante escrito de 16 de octubre de 1987, el Gobierno luxemburgués respondió que su industria cervecera estaba mal equipada y que la merma registrada durante la producción de cerveza no había podido reducirse a menos del 10 %, mientras que las fábricas extranjeras estaban mejor equipadas y únicamente registraban un porcentaje de mermas del 4,7619 %. Por considerar insatisfactoria esta explicación, la Comisión interpuso el presente recurso.

7 Para una más amplia exposición de la normativa controvertida, del desarrollo del procedimiento, así como de los motivos y alegaciones de las partes, este Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo, sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

Admisibilidad

8 El Gobierno luxemburgués cuestiona la admisibilidad del recurso en la medida que el escrito de interposición alega subsidiariamente el hecho de que los porcentajes considerados exceden del nivel de mermas de «determinadas fábricas de cerveza luxemburguesas», mientras que el dictamen motivado tan sólo imputaba a Luxemburgo; en lo relativo al reembolso del impuesto especial a la exportación, haber utilizado un porcentaje de merma superior al existente «por término medio, en la industria cervecera luxemburguesa», y, en lo relativo a la compensación del impuesto especial a la importación, haber adoptado un porcentaje que supera el nivel máximo de las mermas observadas por término medio en Luxemburgo y en los países que exportan hacia el Gran Ducado.

9 A este respecto, debe señalarse que, en el marco de un recurso por incumplimiento que el artículo 169 del Tratado permite interponer a la Comisión, el dictamen motivado delimita el objeto del litigio, sin que éste pueda ser ampliado posteriormente. Efectivamente, la posibilidad reconocida al Estado interesado de presentar sus observaciones constituye una garantía esencial que el Tratado ha pretendido establecer, así como un aspecto sustancial de la legalidad del procedimiento destinado a declarar un incumplimiento por parte de un Estado miembro.

10 En el caso de autos, la controversia entre las partes a lo largo de la fase administrativa previa ha versado, en sustancia, sobre si los porcentajes de merma utilizados por Luxemburgo para la tributación de las cervezas importadas y para los reembolsos a la exportación resultan demasiado elevados o no, así como sobre los criterios que hay que emplear para apreciar la compatibilidad del sistema con los artículos 95 y 96 del Tratado.

11 En estas circunstancias, el hecho de que el dictamen motivado no contemplara expresamente como criterio aplicable el del porcentaje de merma de «determinadas fábricas de cerveza luxemburguesas», es decir, de las más eficientes, no ha privado al Gobierno demandado de la posibilidad de presentar sus observaciones acerca de la pertinencia de este criterio, por lo cual no puede acarrear la inadmisibilidad del recurso.

12 El Gobierno luxemburgués alega además que existe una contradicción entre las conclusiones y la motivación del dictamen motivado en la medida que aquéllas obligaban a Luxemburgo a no sobrepasar el porcentaje medio de Luxemburgo y de los países que exportan al Gran Ducado, mientras que el motivo determinante tan sólo le prohibía superar el porcentaje de merma registrado durante el proceso de fabricación dentro de Luxemburgo. Esta contradicción, así como la imprecisión de las conclusiones del dictamen, hicieron que a Luxemburgo le resultara imposible atenerse al dictamen motivado.

13 A este respecto, basta señalar que la respuesta del Gobierno demandado al dictamen motivado, en la cual defiende la compatibilidad del sistema cuestionado por la Comisión con los artículos 95 y 96, no ha puesto de manifiesto problemas de comprensión en lo relativo al alcance del dictamen motivado.

14 Por otra parte, el Gobierno demandado tenía la posibilidad de solicitar aclaraciones a este respecto, caso de considerarlas necesarias.

15 De cuanto antecede se deduce que debe declararse la admisibilidad del recurso.

Sobre el fondo

a) *Sobre el artículo 95*

16 La Comisión alega que Luxemburgo aplica a la cerveza importada un sistema distinto del que grava la cerveza nacional. Señala que, mientras que el industrial cervecero luxemburgués que trabaja con eficiencia goza de una reducción del importe del impuesto especial, el producto importado siempre tributa a tanto alzado. Considera que este sistema tan sólo sería compatible con el artículo 95 si Luxemburgo pudiera demostrar que las fábricas luxemburguesas de cerveza, incluso las más eficientes, alcanzan siempre el nivel del porcentaje de merma de mosto caliente aplicado a tanto alzado a las cervezas importadas, a saber el 4,7619 %.

17 El Gobierno luxemburgués pone de manifiesto que, en un recurso por incumplimiento, la carga de la prueba corresponde a la Comisión y que ésta no ha logrado probar en modo alguno que la compensación del impuesto especial sobre la cerveza suponga una tributación excesiva de las cervezas importadas. Además, a su juicio, el incremento del equivalente en mosto de las cervezas importadas pretende tener en cuenta el mejor rendimiento de determinadas fábricas establecidas en otros Estados miembros y tiene como único límite los porcentajes de mermas efectivos de la fabricación en el extranjero, dado que se produciría una discriminación si se impusiera a las cervezas importadas un porcentaje de merma que no fuera el suyo, sino el de la fabricación interior.

18 Con carácter preliminar, debe señalarse que el problema de la compatibilidad con el artículo 95 del Tratado del régimen impositivo controvertido deriva del hecho de que la base imponible utilizada en el caso de los productos importados es distinta de la que se emplea para los productos nacionales. Efectivamente, la cerveza de fabricación nacional tributa con arreglo a la cantidad de mosto caliente utilizada, sin tener en cuenta la cantidad que haya podido perderse con motivo de la transformación del mosto caliente en cerveza, de forma que el productor eficiente goza de una ventaja fiscal. Por el contrario, la cerveza importada tributa con arreglo a la cantidad de producto acabado, la cual se corrige a tanto alzado para calcular la cantidad de mosto caliente que se presume ha sido utilizada para la producción de la cerveza.

19 Procede observar, a continuación, que las modalidades de tributación de las cervezas de producción nacional, basadas en el mosto caliente y no en el producto acabado, no pueden ser aplicadas a la cerveza importada, puesto que es técnicamente imposible verificar *a posteriori* las mermas de mosto caliente que efectivamente se hayan producido durante el proceso de fabricación de la cerveza.

20 Hay que recordar que el Tribunal de Justicia ha manifestado ya que se produce una infracción del párrafo primero del artículo 95, cuando el impuesto que grava el producto importado y el que grava el producto nacional similar se calculan de una forma distinta y con arreglo a modalidades diferentes que den lugar, aunque sólo sea en determinados casos, a un gravamen más elevado para el producto importado (sentencia de 17 de febrero de 1976, Rewe, 45/75, Rec. p. 181).

21 De esto se deduce que el régimen impositivo controvertido solamente puede considerarse compatible con el párrafo primero del artículo 95 del Tratado si se demuestra que está estructurado de forma que se descarte cualquier supuesto en el que la cerveza importada haya de soportar un gravamen más riguroso que la de fabricación nacional.

22 Para comprobar si este requisito se cumple, debe compararse la carga tributaria que soporta la cerveza importada con arreglo al porcentaje de merma del mosto caliente calculado a tanto alzado con la carga fiscal más reducida que soporta efectivamente la cerveza de fabricación nacional, que sólo puede determinarse tomando como base el porcentaje de merma de la fábrica nacional más eficiente.

23 Por el contrario, a diferencia de lo que afirma el Gobierno demandado, carece de toda relevancia, a este respecto, el porcentaje de merma en el país de origen de la cerveza importada puesto que no permite realizar ninguna comparación útil entre la carga fiscal que recae sobre esta cerveza y la que grava la cerveza nacional.

24 La aplicación de los criterios antes expuestos a los hechos del caso de autos lleva a este Tribunal de Justicia a reconocer que el régimen luxemburgués no está estructurado de una forma que excluya, en cualquier caso, que la cerveza importada sea gravada con mayor rigor que la de fabricación nacional.

25 Efectivamente, considerando la falta de transparencia del citado régimen impositivo, incumbe al Gobierno demandado probar que no produce, en ningún caso, efectos discriminatorios.

26 Los dictámenes periciales que la Comisión ha presentado —uno del Dr. Dalgliesh y dos del profesor L. Narziss— ponen de manifiesto que no cabe fijar una cantidad absoluta representativa de los porcentajes de mermas producidos con motivo de la fabricación de la cerveza en las distintas fábricas y en los diferentes países. El

Sr. Dalgliesh afirma: «Si, en aras de la simplificación administrativa, se hace precisa una cantidad única representativa de un buen método de fabricación en una fábrica moderna razonablemente bien equipada, la cifra del 5 % resulta generosa y la del 4 % no demasiado reducida». El primer dictamen del profesor Narziss concluye afirmando que es posible que una fábrica de cerveza de tamaño medio alcance un porcentaje del 5 % para la cerveza ordinaria, pero esta cifra podría reducirse ligeramente, aun cuando esto suponga importantes perfeccionamientos técnicos.

27 En su segundo dictamen, el profesor Narziss señala, para las distintas fases de producción, distintos porcentajes entre los cuales oscilan las mermas de las fábricas de cerveza. Sumando los promedios de estas cifras para cada fase de producción, resulta una cifra de mermas, para una fábrica media, del 7,35 % para las cervezas despachadas dentro del país y del 7,95 % para las destinadas a la exportación. A partir de estos porcentajes centrales cabe, siempre a juicio del profesor Narziss, observar divergencias del 1,5 % en más o en menos. No obstante, la adición de los porcentajes medios más reducidos para cada fase de producción da como resultado una cifra del 4,25 %.

28 De los citados dictámenes periciales se deduce que el porcentaje de merma del 4,7619 % aplicado con carácter global a la tributación de las cervezas importadas no puede considerarse como el más reducido que pueda alcanzarse por las fábricas luxemburguesas más eficientes.

29 En estas circunstancias, a falta de prueba en contrario presentada por el Gobierno demandado, debe considerarse acreditado que determinadas fábricas de cerveza luxemburguesas pueden alcanzar un porcentaje de merma inferior al 4,7619 %.

30 De cuanto antecede se deduce que, en lo relativo a la infracción del artículo 95, el recurso es procedente.

b) *Sobre el artículo 96*

31 Por lo que se refiere a las exportaciones, la Comisión alega que el industrial cervecero luxemburgués que reduce sus mermas por debajo del porcentaje medio del 10 %, calculado globalmente, obtiene la devolución del importe del gravamen correspondiente a las cantidades de mosto que no se hayan empleado para la fabricación de la cerveza exportada, contraviniendo el artículo 96 del Tratado. A este respecto, la Comisión pone de manifiesto que Luxemburgo, lejos de probar, como le incumbía, que sus fábricas más eficientes no alcanzan un porcentaje de merma igual o inferior al 10 %, no ha logrado ni siquiera acreditar que esta cifra represente el porcentaje medio de mermas.

32 El Gobierno demandado afirma que la Comisión no ha demostrado que el porcentaje del 10 % sea exagerado. Considera que ninguno de los datos de hecho permite establecer una presunción en este sentido.

33 A tenor del segundo dictamen del profesor Narziss, el porcentaje medio de merma para las cervezas destinadas a la exportación es del 7,95 % con un margen de oscilación del 1,5 %. Por consiguiente, tomando la cifra mayor, se llega a un porcentaje de merma del 9,45 %.

34 Este dictamen pericial pone así de manifiesto que el porcentaje del 10 % no constituye un límite absoluto por debajo del cual ninguna fábrica de cerveza luxemburguesa pueda en ningún caso reducir sus mermas para las cervezas destinadas a la exportación.

35 Dado que el Gobierno demandado no ha presentado ninguna prueba en contrario, debe considerarse acreditado que, en determinados supuestos, el reembolso a la exportación es superior a la carga fiscal que soporta efectivamente la cerveza exportada.

36 Como declaró el Tribunal de Justicia en su sentencia de 1 de diciembre de 1965, Comisión/Italia (45/64, Rec. p. 1057), cuando un Estado miembro elige un mé-

todo a tanto alzado para determinar el importe de los tributos internos que pueden ser objeto de un reembolso a la exportación hacia otro Estado miembro, le corresponde demostrar que este método se encuentra en todo caso dentro de los límites imperativos del artículo 96.

37 De lo anterior se deduce que el recurso está también fundado en lo relativo a la infracción contra el artículo 96 del Tratado.

38 Procede, pues, declarar que el Gran Ducado de Luxemburgo ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 95 y 96 del Tratado CEE, al utilizar, para recaudar el impuesto especial sobre la cerveza en la importación y devolverlo en la exportación, un porcentaje de merma entre el mosto y el producto acabado que sobrepasa al de determinadas fábricas de cerveza luxemburguesas.

Costas

39 A tenor del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas. Al haber sido desestimados los motivos formulados por el Gran Ducado de Luxemburgo, procede condenarle en costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

1) **Declarar que el Gran Ducado de Luxemburgo ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 95 y 96 del Tratado CEE, al utilizar, para recaudar el impuesto especial sobre la cerveza en la importación y devolverlo en la exportación, un porcentaje de merma entre el mosto y el producto acabado que supera al de determinadas fábricas de cerveza luxemburguesas.**

2. Condenar en costas al Gran Ducado de Luxemburgo.

Due Mancini O'Higgins Rodríguez Iglesias

Slynn Joliet Schockweiler Grévisse Zuleeg

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 26 de junio de 1991.

El Secretario

J.-G. Giraud

El Presidente

O. Due