gravan el producto acabado, sino el mosto caliente, sin tener en cuenta las mermas que se producen en las fases posteriores de fabricación y envasado, y en el cual, ante la imposibilidad técnica de verificar *a posteriori* las mermas de mosto caliente que se hayan producido efectivamente, la cerveza importada tributa con arreglo a la cantidad de producto acabado, que se corrige a tanto alzado para calcular la cantidad de mosto caliente que se presume ha sido utilizada, mientras que la cerveza exportada goza de una devolución del impuesto especial calculada a tanto alzado, solamente puede considerarse compatible con el párrafo primero del artículo 95 y con el artículo 96 del Tratado si se demuestra que está estructurado de forma que se descarte cualquier supuesto en que la cerveza importada haya de soportar un gravamen más riguroso que la de fabricación nacional y en que las devoluciones a las que dan lugar tales exportaciones de cerveza sean superiores a los tributos que gravaron el producto antes de su exportación.

Incumple, pues, las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 95 y 96 del Tratado un Estado miembro que, al aplicar el citado sistema de imposición de la cerveza, utiliza, 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 nacionales.

INFORME PARA LA VISTA
presentado en el asunto C-152/89 *

I. Hechos y procedimiento

Con arreglo a las normas comunes a la Union économique belgo-luxembourgeoise, tanto en Luxemburgo como en Bélgica, el impuesto especial sobre la cerveza no grava el producto acabado, sino el mosto caliente, sin tener en cuenta las mermas producidas por las fases posteriores de fabricación y de envasado.

Para determinar en este sistema, tanto en la exportación como en la importación, la carga fiscal que debe soportar el producto acabado, es preciso remontarse a la base imponible, a saber, el mosto caliente del que procede la cerveza, y tener en cuenta las mermas producidas por el paso del mosto a la cerveza.

En la exportación, la conversión del producto exportado en mosto caliente, para determinar la carga fiscal soportada, se efectúa aplicando un multiplicador del 10/9, lo cual corresponde a un porcentaje de merma del 10 % de mosto caliente. Este sistema ocasiona un incremento de la devolución del impuesto especial en la exportación del 11,11 %.

En la importación, el impuesto especial se calcula en virtud de las cantidades efectiva-

* Lengua de procedimiento: francés.

mente importadas, expresadas en hl/grado. Para tener en cuenta las mermas, la cantidad de mosto calculada mediante conversión se incrementa en un 5 %, lo cual corresponde a un porcentaje de merma del 4,7619 % del mosto caliente.

Al considerar que los porcentajes de mermas utilizados por Luxemburgo superaban el nivel real de mermas dentro del país y, por consiguiente, los límites señalados en los artículos 95 y 96 del Tratado, la Comisión, mediante escrito de 12 de diciembre de 1983, solicitó a las autoridades nacionales que le presentaran sus observaciones en el plazo de un mes, con arreglo al procedimiento previsto en el párrafo primero del artículo 169 del Tratado.

En su escrito de requerimiento, la Comisión señaló que, a tenor de los informes que obraban en su poder, las mermas en una fábrica de cerveza moderna podían llegar al 2 % y que no había ninguna razón para pensar que las mermas registradas en las fábricas de cerveza luxemburguesas fueran superiores. 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.

En su respuesta, Luxemburgo explicó su sistema de imposición de la cerveza y negó que los porcentajes de compensación aplicados en sus fronteras superaran los límites señalados por los artículos 95 y 96 del Tratado.

Por consiguiente, la Comisión encargó un estudio a dos peritos independientes, los profesores Dalgliesh y Narziss, y, basándose en este informe pericial, 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.

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 insuficiente esta explicación, la Comisión interpuso el presente recurso, con arreglo al párrafo segundo del artículo 169 del Tratado.

El recurso se presentó en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 27 de abril de 1989.

Visto el informe del Juez Ponente y oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia decidió iniciar la fase oral sin previo recibimiento a prueba.

II. Pretensiones de las partes

La *Comisión* solicita al Tribunal de Justicia que:

— Declare que el Gran Ducado de Luxemburgo ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE y, en especial, de sus artículos 95 y 96, al utilizar, para devolver el impuesto

especial sobre la cerveza en la exportación y compensarlo en la importación, un porcentaje de merma entre el mosto y el producto acabado que supera el existente, por término medio, en la industria cervecera luxemburguesa y que, en cualquier caso, es más elevado que el de determinadas fábricas luxemburguesas.

— Condene en costas al Gran Ducado de Luxemburgo.

El *Gran Ducado de Luxemburgo* solicita al Tribunal de Justicia que:

— Declare la inadmisibilidad del recurso y, con carácter subsidiario, que lo desestime por infundado.

— Condene en costas a la Comisión.

III. Motivos y alegaciones de las partes

A. *Admisibilidad*

La *Comisión* señala que, desde un principio, mostró su preferencia por una solución legislativa de armonización de la base de los impuestos especiales sobre la cerveza y que, por este motivo, no había sometido a examen del Tribunal de Justicia el principio de la tributación del mosto, sino la manipulación del sistema en la exportación y en la importación.

En lo relativo a la admisibilidad del recurso, la Comisión precisa que, en el dictamen motivado, la controversia versó sobre el límite inferior del intervalo de mermas y, por consiguiente, sobre las fábricas más eficientes, lo cual justifica la referencia que se hace en el escrito de interposición del recurso al porcentaje de merma de «determinadas fábricas de cerveza» luxemburguesas. A su juicio, el Gobierno luxemburgués entendió muy bien el sentido del litigio, como lo pone de manifiesto su respuesta negativa al dictamen motivado, por lo cual no puede alegar la existencia de contradicciones entre este dictamen y el recurso.

El *Gobierno luxemburgués* pone de manifiesto, en primer lugar, que la Comisión no discute ni el sistema de imposición del producto semiacabado ni el principio del incremento del equivalente en mosto en la frontera, sino únicamente el nivel de los aumentos practicados, derivados de unos porcentajes de merma que considera excesivos.

La parte demandada alega, a continuación, la inadmisibilidad del recurso, puesto que invoca, con carácter subsidiario, el hecho de que los porcentajes utilizados sobrepasan el nivel de merma de «determinadas fábricas de cerveza luxemburguesas», cuando el dictamen motivado imputaba a Luxemburgo, en lo relativo al reembolso del impuesto especial en la exportación, simplemente el haber sobrepasado el porcentaje de merma existente «por término medio en la industria cervecera luxemburguesa» y, en lo relativo a la compensación del impuesto especial a la importación, haber excedido el límite superior de las mermas observadas por término medio tanto en Luxemburgo como en los países que exportan a Luxemburgo.

Finalmente, el Gobierno luxemburgués señala la incompatibilidad entre las conclusiones y la motivación del dictamen al cual se le imputa no haberse atenido, ya que aquéllas obligan a Luxemburgo a no superar el porcentaje medio de este país y de los que exportan hacia él, mientras que el motivo determinante tan sólo le prohíbe superar el porcentaje de mermas que se haya sufrido durante el proceso de fabricación dentro del país. Esta contradicción, así como la imprecisión de las conclusiones, hicieron que a

Luxemburgo le resultara imposible atenerse al dictamen motivado y, por consiguiente, procede declarar la inadmisibilidad del recurso por incumplimiento interpuesto contra este país por la Comisión.

B. *Fondo*

En lo relativo al fondo, la *Comisión* alega que Luxemburgo aplica tanto en la importación como en la exportación un sistema distinto del que grava la producción interior y que este sistema resulta contrario a los artículos 95 y 96 del Tratado.

En lo relativo a las importaciones, la Comisión señala que el industrial cervecero luxemburgués que trabaja con eficiencia goza de una ventaja fiscal, mientras que el producto importado tributa siempre como si las mermas calculadas por término medio para Luxemburgo se hubieran producido efectivamente en cada fábrica de cerveza luxemburguesa.

A juicio de la Comisión, Luxemburgo debe acreditar que en ningún momento se ha alcanzado en sus fábricas de cerveza más eficientes el nivel del 5 % de compensación de mermas calculado en la importación, y que las mermas registradas en el Estado miembro de origen no pueden sobrepasar, en ningún caso, el citado porcentaje. A este respecto, la Comisión recuerda la sentencia dictada el 22 de junio de 1976, Bobie Getränke (127/75, Rec. p. 1079), conforme a la cual se produce un incumplimiento del párrafo primero del artículo 95 del Tratado cuando el producto nacional soporta «aunque sólo sea en determinados casos» una carga fiscal inferior a la del producto importado.

En lo relativo a las exportaciones, la Comisión considera que el industrial cervecero luxemburgués que trabaja con eficiencia, que reduce sus mermas por debajo de la media calculada a tanto alzado, obtiene la devolución de los impuestos correspondientes a las cantidades de mosto que no se han empleado para fabricar la cerveza exportada, contraviniendo el artículo 96 del Tratado.

A este respecto, la Comisión pone de manifiesto que Luxemburgo no ha acreditado en modo alguno que, por término medio, el porcentaje de mermas del 10 % está justificado y que, con arreglo a la sentencia de 1 de diciembre de 1965, Comisión/Italia (45/64, Rec. p. 1057), un sistema de devolución de tributos internos a tanto alzado pone a cargo del Estado miembro que lo ponga en práctica la obligación de probar que este sistema no ha transgredido los límites imperativos del artículo 96 del Tratado. La Comisión no discute que, en materia de incumplimiento por parte de un Estado de las normas del Tratado, recae sobre éste mismo Estado la carga de la prueba. Ahora bien, considera que está facultada para solicitar de Luxemburgo la prueba de la existencia de unos factores que agravan las mermas de su media docena de fábricas, prueba que está al alcance de la industria y de las autoridades de este Estado.

Según la Comisión, del dictamen pericial que solicitó se deduce que el porcentaje máximo de merma autorizado debe situarse en torno al 4,95 %, y, por consiguiente, como en ningún caso está permitido un exceso de compensación, incumbe a Luxemburgo acreditar que este nivel no ha sido alcanzado por sus fábricas más eficientes.

Finalmente, la Comisión señala que el artículo 97 del Tratado, al permitir aplicar tipos medios en el caso de los impuestos en cascada sobre el volumen de negocios, constituye una excepción, que no puede aplicarse a la tributación de la cerveza.

En lo relativo a las importaciones, el *Gobierno luxemburgués* pone de manifiesto que, en un recurso por incumplimiento, la carga de la prueba corresponde a la Comisión y ésta no ha acreditado en modo alguno que la compensación del impuesto especial sobre la cerveza suponga una tributación excesiva. Afirma que el porcentaje de merma del 4,7619 % del mosto caliente es inferior a los porcentajes admitidos por uno de los peritos de la Comisión, no sólo para las cervezas de exportación, sino también para las despachadas dentro del país, mientras que los intervalos contemplados por el dictamen motivado se refieren al mosto frío, por lo cual no pueden servir como punto de referencia.

Además, a su juicio, el incremento del equivalente en mosto de las cervezas importadas sólo está limitado por los porcentajes de mermas efectivas 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. En este sentido, el Gobierno luxemburgués imputa a la Comisión el hecho de que ésta le exija que demuestre que los porcentajes de merma de las fábricas de cerveza nacionales son inferiores.

En cuanto a las exportaciones, la parte demandada señala que la Comisión no ha podido probar que el porcentaje de merma del 10 % del mosto caliente sea exagerado. Señala que la Comisión ha comparado este porcentaje de merma con los porcentajes calculados a partir del mosto frío en lugar del mosto caliente, y respecto a las cervezas despachadas dentro del país en lugar de las de exportación. Por otra parte, la Comisión, que, en 1982, había considerado que podía referirse a un porcentaje de merma del 2 %, ha debido percatarse poco a poco de que la realidad de las fábricas de cerveza era mucho más compleja y mucho más alejada del ideal, ya que su propio perito observó que, para las cervezas de baja fermentación exportadas en botellas, como es el caso de las cervezas luxemburguesas destinadas a la exportación, lo normal era una merma mucho más elevada.

A este respecto, el Gobierno luxemburgués señala que los cuadros del perito de la Comisión indican únicamente medias calculadas según los datos procedentes de establecimientos alemanes, accesoriamente austríacos y después británicos. Además, a su juicio, el propio perito de la Comisión comprobó que, para unas fábricas como las luxemburguesas y para unas cervezas como las que éstas exportan, son normales unos porcentajes de mermas del 10,25 % del mosto caliente y que, por lo tanto, la Comisión no puede hacer valer ninguna presunción de merma inferior al 10 %.

G. C. Rodríguez Iglesias
Juez Ponente