

Cauza C-152/89

**Comisia Comunităților Europene
împotriva
Marelui Ducat al Luxemburgului**

„Acciza aplicată berii – Rambursare la export – Compensare la import”

HOTĂRÂREA CURȚII
26 Iunie 1991*

În cauza C-152/89,

Comisia Comunităților Europene, reprezentată de domnul Henri Étienne, consilier juridic principal, în calitate de agent, cu domiciliul ales în Luxemburg, la biroul domnului Guido Berardis, membru al serviciului său juridic, Centre Wagner, Kirchberg,

reclamantă,

împotriva

Marelui Ducat al Luxemburgului, reprezentat de domnul Alphonse Berns, director al Direcției de relații economice internaționale și cooperare în cadrul Ministerului Afacerilor Externe, asistat de către André Elvinger, avocat în baroul din Luxemburg, cu domiciliul ales la cabinetul acestuia din urmă, 15, Côte d’Eich,

pârât,

având ca obiect constatarea faptului că, prin aplicarea, în scopul compensării la import și al rambursării la export ale accizei aplicate berii, a unei rate a pierderilor între must și produsul finit, care o depășește pe cea existentă în medie în industria luxemburgheză a berii și care o depășește, în orice caz, pe cea a anumitor fabrici de bere luxemburgheze, Marele Ducat al Luxemburgului nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 95 și 96 din Tratatul CEE,

CURTEA,

compusă din domnii O. Due, președinte, G. F. Mancini, T. F. O’Higgins și G. C. Rodríguez Iglesias, președinți de cameră, Sir Gordon Slynn, domnii R. Joliet, F. A. Schockweiler, F. Grévisse și M. Zuleeg, judecători,

avocat general: domnul F. G. Jacobs,

grefier: domnul J.-G. Giraud,

după ascultarea susținerilor orale ale părților în ședința din 10 ianuarie 1991,

* Limba de procedură: franceza.

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 28 februarie 1991,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea depusă la grefa Curții la 27 aprilie 1989, Comisia Comunităților Europene a introdus, în temeiul articolului 169 din Tratatul CEE, o acțiune pentru constatarea faptului că, prin aplicarea, în scopul compensării la import și al rambursării la export ale accizei aplicate berii, a unei rate a pierderilor între must și produsul finit care o depășește pe cea existentă în medie în industria luxemburgheză a berii și care o depășește, în orice caz, pe cea a anumitor fabrici de bere luxemburghize, Marele Ducat al Luxemburgului nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 95 și 96 din Tratatul CEE.

2 În temeiul normelor comune ale Uniunii Economice Belgo-Luxemburghize, acciza aplicată berii, în Luxemburg și în Belgia, nu este percepută pentru produsul finit, ci pentru mustul cald, fără a ține seama de pierderile pe care le antrenează stadiile ulterioare de fabricație și de ambalare. Într-un astfel de sistem, sarcina fiscală totală suportată de produsul finit, berea, depinde de pierderile care rezultă din transformarea mustului în bere. Aceasta este cu atât mai redusă cu cât pierderile sunt, la rândul lor, mai reduse.

3 Pentru a stabili valoarea accizei care se presupune că se aplică produsului finit atunci când acesta este exportat sau importat, trebuie să se facă referire la baza de impozitare, și anume mustul cald din care provine berea, ținând seama de pierderile legate de transformarea acestuia în bere. La export, această conversie a produsului exportat în must cald se face pe baza unei rate a pierderii de 10% din must. La import, cantitățile de bere efectiv importate cresc cu 5% pentru a ține seama de pierderile suportate de fabricile de bere din statul membru de origine, ceea ce corespunde unei rate a pierderii de 4,7619% din mustul cald.

4 La 12 decembrie 1983, Comisia a adresat guvernului luxemburghez o scrisoare de punere în întârziere, în temeiul articolului 169 din tratat. Conform acestei scrisori, procentele pierderilor aplicate de Luxemburg pentru a percepe la import și a rambursa la export valoarea accizei depășesc nivelul real al pierderilor în interiorul statului și constituie prin urmare o încălcare a articolelor 95 și 96 din Tratatul CEE. Comisia a semnalat faptul că, în conformitate cu informațiile de care dispune, pierderile înregistrate de o fabrică de bere modernă puteau să scadă până la 2% și că nu exista niciun motiv pentru a considera că pierderile suferite de fabricile de bere luxemburghize se situau la un nivel superior. Conform Comisiei, în sistemul luxemburghez de impozitare a berii, rambursarea la export depășește valoarea impozitului aplicat efectiv produsului finit, iar sarcina impozitului perceput la import este superioară celei care se aplică produsului național similar.

5 În răspunsul său, Luxemburgul a explicat propriul sistem de impozitare a berii și a contestat faptul că ratele aplicate la granițele sale reprezintă o încălcare a articolelor 95 și 96 din tratat. În acest caz, Comisia a solicitat un studiu profesorilor Dalgliesh și Narziss, doi experți independenți și, pe baza rapoartelor acestora, la 2 februarie 1987, aceasta a trimis un aviz motivat, admitând, pentru Luxemburg, rate ale pierderilor situate la limita inferioară a intervalului cuprins între 3,8 și 5,1% pentru berea exportată și între 2,7 și 4% pentru berea livrată în interiorul statului.

6 Prin scrisoarea din 16 octombrie 1987, guvernul luxemburghez a răspuns că industria sa de fabricare a berii era prost echipată și că pierderile apărute pe parcursul producției de bere nu au putut fi reduse sub 10%, în timp ce fabricile de bere străine erau mai bine echipate și au avut un procentaj de pierderi de doar 4,7619 %. Considerând nesatisfăcătoare această explicație, Comisia a introdus prezenta acțiune.

7 Pentru o expunere mai amplă a legislației în cauză, a derulării procedurii, precum și a motivelor și argumentelor părților, se face trimitere la raportul pentru ședință. Aceste elemente din dosar sunt reluate în cele ce urmează numai în măsura în care sunt necesare pentru raționamentul Curții.

Cu privire la admisibilitate

8 Guvernul luxemburghez contestă admisibilitatea acțiunii în sensul că cererea invocă în subsidiar faptul că ratele aplicate depășesc rata pierderilor „anumitor fabrici de bere luxemburghize”, în timp ce avizul motivat reproșează numai Luxemburgului aplicarea, în ceea ce privește rambursarea accizei la export, unei rate a pierderilor care o depășesc pe cea care există „în medie în industria luxemburgheză producătoare de bere” și, în ceea ce privește compensarea accizei la importuri, adoptarea unei rate care depășește plafonul pierderilor constatate în medie în Luxemburg și în țările care exportă către Luxemburg.

9 În această privință, trebuie semnalat faptul că, în cadrul unei acțiuni în neîndeplinirea obligațiilor inițiată împotriva Comisiei în temeiul articolului 169 din tratat, avizul motivat delimitează obiectul litigiului, iar acesta nu mai poate, prin urmare, să fie extins. Într-adevăr, posibilitatea, pentru statul în cauză, de a-și prezenta observațiile constituie o garanție esențială intenționată de tratat și o formă substanțială a regularității procedurii destinate să constate neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru.

10 În speță, dezbaterile dintre părți pe parcursul procedurii precontencioase a vizat, în esență, caracterul prea ridicat sau scăzut al ratei pierderilor aplicate de Luxemburg în vederea impozitării tipurilor de bere importate și al restituirilor la export, precum și criteriile care trebuie aplicate pentru a aprecia compatibilitatea sistemului cu articolele 95 și 96 din tratat.

11 În aceste condiții, faptul că avizul motivat nu a vizat în mod expres, ca și criteriu care trebuie aplicat, criteriul ratei pierderilor „anumitor fabrici de bere luxemburghize”, și anume ale celor mai performante, nu a privat guvernul pârât de posibilitatea prezentării de observații cu privire la pertinența acestui criteriu și prin urmare, nu poate conduce la inadmisibilitatea acțiunii.

12 Guvernul luxemburghez susține în continuare faptul că dispozitivul și fundamentarea avizului motivat implică o contradicție în sensul că dispozitivul impunea Luxemburgului să nu depășească rata medie în Luxemburg și în țările care exportau către Luxemburg, în timp ce motivul determinant îi interzicea numai depășirea ratei pierderilor suferite cu ocazia procesului de fabricație din interiorul Luxemburgului. Această contradicție, precum și lipsa de precizie a dispozitivului însuși, au pus Luxemburgul în imposibilitatea de a se conforma avizului motivat.

13 În această privință, este suficient să se constate faptul că răspunsul guvernului pârât la avizul motivat, în care apără compatibilitatea sistemului contestat de Comisie cu articolele 95 și 96, nu generează probleme de înțelegere în ceea ce privește sfera de aplicare a avizului motivat.

14 Pe de altă parte, guvernul pârât avea posibilitatea de a solicita precizări în această privință, dacă le considera necesare.

15 Din cele menționate anterior rezultă că acțiunea trebuie declarată admisibilă.

Cu privire la fond

a) *În ceea ce privește articolul 95*

16 Comisia invocă faptul că Luxemburgul aplică berii importate un sistem diferit de cel care se aplică impozitării berii naționale. Aceasta evidențiază că, în timp ce producătorul luxemburghez de bere care lucrează în mod rațional beneficiază de un avantaj în ceea ce privește valoarea accizei, produsul importat este întotdeauna afectat în mod forfetar. Aceasta consideră că un astfel de sistem este compatibil cu articolul 95 numai dacă Luxemburgul este în măsură să dovedească faptul că rata pierderilor în ceea ce privește mustul cald, aplicată în mod forfetar pentru tipurile de bere importate, și anume 4,7619%, este întotdeauna atinsă de fabricile de bere luxemburghize, chiar și de cele mai performante.

17 Guvernul luxemburghez arată faptul că, în cadrul unei acțiuni în neîndeplinirea obligațiilor, Comisia este responsabilă cu sarcina probei și că aceasta nu a stabilit în niciun caz că o compensare a accizei aplicate berii antrenează o supraimpozitare a tipurilor de bere importate. De asemenea, conform acestuia, majorarea echivalentului în must al tipurilor de bere importate este destinată să țină seama de cel mai bun randament al anumitor fabrici de bere stabilite în alte state membre și are ca singură limită rata pierderilor efective ale fabricării în străinătate, dat fiind că există discriminare în cazul în care se impune tipurilor de bere importate o rată a pierderilor care nu este a lor, ci a celei de fabricație internă.

18 Cu titlu preliminar, este necesar să se evidențieze faptul că problema compatibilității cu articolul 95 din tratat a sistemului de impozitare în litigiu decurge din faptul că baza de calcul avută în vedere în cazul produselor importate este diferită de cea utilizată pentru produsele naționale. Într-adevăr, berea națională se impozitează pe baza cantității de must cald utilizat, fără să se țină seama de cantitatea care se pierde la transformarea mustului cald în bere, astfel încât producătorul performant să beneficieze de un avantaj fiscal. În schimb, berea importată se impozitează pe baza cantității de produs finit, care este corectată în mod forfetar pentru a ține seama de cantitatea presupusă de must cald utilizată pentru producția de bere.

19 În continuare, este necesar să se constate faptul că modalitățile de impozitare a berii de producție națională, bazate pe must cald și nu pe produsul finit, nu se pot aplica berii importate, deoarece este imposibilă din punct de vedere tehnic verificarea, *a posteriori*, a pierderilor de must cald suferite efectiv pe parcursul procesului de fabricare a berii.

20 Este necesar să se reamintească faptul că Curtea a hotărât deja că se încalcă articolul 95 primul paragraf, în cazul în care impozitul aplicat produsului importat și cel aplicat produsului național similar se calculează în mod diferit și conform unor modalități diferite care conduc, numai în anumite cazuri, la o impozitare mai mare a produsului importat (hotărârea din 17 februarie 1976, Rewe, 45/75, Rec. p. 181).

21 Rezultă că sistemul de impozitare în litigiu poate fi considerat compatibil cu articolul 95 primul paragraf, numai dacă s-a stabilit că acesta se modifică astfel încât să excludă orice

posibilitate ca berea importată să fie impozitată mai mult decât berea provenită din producția națională.

22 Pentru a verifica dacă este îndeplinită această condiție, sarcina fiscală care se aplică berii importate pe baza ratei pierderilor de must cald, stabilite în mod forfetar, trebuie comparată cu sarcina fiscală cea mai redusă suportată efectiv de berea națională, sarcină care poate fi stabilită numai pe baza ratei pierderilor celei mai performante fabrici naționale de bere.

23 În schimb, contrar afirmațiilor guvernului pârât, rata pierderilor în țara de origine a berii importate este lipsită, în această privință, de orice relevanță, căci nu permite stabilirea niciunei comparații utile între sarcina fiscală suportată de această bere și cea care se aplică berii naționale.

24 Aplicarea criteriilor stabilite anterior în cazul faptelor în speță conduce Curtea la constatarea faptului că sistemul luxemburghez nu este elaborat astfel încât să excludă orice posibilitate ca berea importată să fie impozitată mai mult decât berea națională.

25 Într-adevăr, ținând seama de lipsa de transparență a sistemului de impozitare în cauză, guvernul pârât trebuie să dovedească faptul că acest sistem nu presupune, în nici un caz, efecte discriminatorii.

26 Rapoartele de expertiză prezentate de Comisie – un raport al Dr. Dalgliesh și două rapoarte ale profesorului L. Narziss – evidențiază că este imposibilă stabilirea unei cifre absolute care să poată evidenția rata pierderilor suferite cu ocazia fabricării berii în diferitele fabrici de bere și în diferitele țări. Domnul Dalgliesh afirmă că, „în cazul în care este necesară, din motive de comoditate administrativă, o valoare unică reprezentativă a unei bune metode de fabricație într-o fabrică de bere modernă, echipată în mod rezonabil, cifra de 5% este generoasă, iar cea de 4% nu este prea mică”. Primul raport al profesorului Narziss concluzionează că este posibil ca o fabrică de bere obișnuită să atingă o cifră de 5% pentru berea obișnuită, dar această valoare poate fi redusă lejer, chiar dacă acest lucru presupune importante perfecționări tehnice.

27 În cel de-al doilea raport, profesorul Narziss precizează, pentru diferitele etape de producție, diferite valori între care oscilează pierderile fabricilor de bere. Dacă se adună mediile acestor cifre pentru fiecare etapă de producție rezultă o cifră a pierderilor, pentru o fabrică de bere obișnuită, de 7,35% pentru berea livrată în interiorul țării și de 7,95% pentru berea destinată exportului. Tot conform profesorului Narziss, plecând de la aceste rate centrale, se pot constata diferențe de +/- 1,5%. Cu toate acestea, dacă se adună cifrele medii cele mai scăzute pentru fiecare etapă de producție, rezultă cifra de 4,25%.

28 Din aceste rapoarte de expertiză rezultă că rata pierderilor de 4,7619% aplicată forfetar în scopul impozitării berii importate nu poate fi considerată ca cea mai scăzută rată a pierderilor care poate fi atinsă de cele mai performante fabrici de bere luxemburghize.

29 În aceste condiții, în absența unei dovezi contrarii aduse de guvernul pârât, trebuie să se considere stabilit faptul că anumite fabrici de bere luxemburghize pot atinge o rată a pierderilor mai mică de 4,7619%.

30 Din considerentele precedente rezultă că, în ceea ce privește încălcarea articolului 95, acțiunea este întemeiată.

b) *În ceea ce privește articolul 96*

31 În ceea ce privește exporturile, Comisia invocă faptul că producătorului luxemburghez de bere care își reduce pierderile la o rată situată sub media de 10% calculată forfaitar i se rambursează cheltuiala cu impozitul care corespunde cantităților de must neutilizate pentru fabricarea berii exportate, încălcând astfel articolul 96 din tratat. Comisia evidențiază, în această privință, faptul că Luxemburgul, departe de a dovedi, după cum trebuia, că cele mai performante unități ale sale nu ating un procentaj al pierderilor egal sau mai mic de 10%, nu a putut dovedi că această cifră reprezintă procentajul mediu al pierderilor.

32 Guvernul pârât susține că Comisia nu a dovedit că rata de 10% este exagerată. Acesta consideră că niciun element de fapt nu permite invocarea unei prezumții în acest sens.

33 Conform celui de-al doilea raport al profesorului Narziss, rata medie a pierderilor pentru berea destinată exportului este de 7,95%, cu o marjă de variație de 1,5%. Considerând cifra cea mai ridicată, ajungem astfel la pierderi de 9,45%.

34 Reiese astfel din acest raport de expertiză că rata de 10% nu constituie o limită absolută sub care niciun producător de bere luxemburghez nu își poate reduce pierderile la berea pentru export.

35 Având în vedere că guvernul pârât nu a adus nicio dovadă în sens contrar, este necesar să se considere ca stabilit faptul că rambursarea la export depășește, în anumite cazuri, sarcina fiscală suportată efectiv de berea exportată.

36 Într-adevăr, astfel cum a hotărât Curtea în hotărârea sa din 1 decembrie 1965, Comisia/Italia (45/64, Rec. p. 1057), atunci când un stat membru alege o metodă forfaitară pentru a stabili valoarea impozitelor interne care pot face obiectul unei risturne la exportul către un alt stat membru, acesta trebuie să demonstreze că această metodă rămâne în orice caz în limitele imperative ale articolului 96.

37 Din considerentele precedente rezultă că, în ceea ce privește încălcarea articolului 96 din tratat, acțiunea este, de asemenea, întemeiată.

38 Prin urmare, ar trebui constatat faptul că, prin aplicarea, în scopul perceperii accizei aplicate berii la import și al rambursării acesteia la export, a unei rate a pierderii între must și produsul finit care o depășește pe cea a anumitor fabrici de bere luxemburghize, Marele Ducat al Luxemburgului nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 95 și 96 din Tratatul CEE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

39 În temeiul articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Marele Ducat al Luxemburgului a căzut în pretenții, e obligat la plata cheltuielilor de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA,

hotărăște:

(1) Prin aplicarea, în scopul perceperii accizei aplicate berii la import și al rambursării acesteia la export, a unei rate a pierderii între must și produsul finit care o depășește pe cea a anumitor fabrici de bere luxemburghize, Marele Ducat al Luxemburgului nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 95 și 96 din Tratatul CEE;

(2) Obligă Marele Ducat al Luxemburgului la plata cheltuielilor de judecată.

| | | | | |
|-------|---------|--------------|--------------------|--------|
| Due | Mancini | O'Higgins | Rodríguez Iglesias | |
| Slynn | Joliet | Schockweiler | Grévisse | Zuleeg |

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, 26 iunie 1991.

Grefier
J.-G. Giraud

Președinte
O. Due