

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. F. G. JACOBS

présentées le 28 février 1991 *

*Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,*

membres défendeurs soutiennent que la quantité peut excéder 10 %.

1. Dans ces affaires, à savoir les affaires C-152/89 et C-153/89, la Commission a formé des recours au titre de l'article 169 du traité CEE, visant à faire constater que le Luxembourg et la Belgique ont, respectivement, manqué aux obligations qui leur incombent en vertu des articles 95 et 96 du traité, en conséquence de certaines caractéristiques du système par lequel des droits d'accises sont prélevés sur la bière dans ces pays. Nous décrirons brièvement le système contesté.

2. En Belgique et au Luxembourg, conformément aux règles de l'Union économique belgo-luxembourgeoise, l'accise sur la bière est perçue en vertu d'une législation adoptée en Belgique et introduite par le Luxembourg dans sa législation, de telle sorte qu'elle s'applique également au territoire luxembourgeois. Le droit est calculé sur la base non du produit fini, mais d'un produit intermédiaire, à savoir le moût chaud. Au cours du processus de fabrication par lequel le moût est transformé en bière, une certaine quantité de liquide sera inévitablement perdue. Les parties semblent s'accorder là-dessus: 100 litres de moût chaud, d'une certaine densité, produiront moins de 100 litres de bière de la même densité. La quantité perdue peut être qualifiée de coefficient de perte. Le pourcentage exact est litigieux. La Commission a avancé des chiffres ne dépassant pas 2 %, alors que les États

3. Dans un tel système, le montant de l'accise grevant chaque litre de bière dépendra du rendement de la brasserie. Une brasserie qui tire 98 litres de bière de 100 litres de moût chaud paiera moins d'accises par litre de bière qu'une brasserie qui ne tire que 90 litres de bière de 100 litres de moût chaud.

4. Dans le contexte d'un marché purement national, un tel système, qui semble avoir été adopté sous une forme ou sous une autre dans de nombreux pays et dont les origines sont très anciennes, peut être tout à fait satisfaisant. De fait, on peut même lui reconnaître le mérite de constituer un encouragement à l'utilisation efficace des ressources. Mais, dans le contexte d'un marché commun, dans lequel il est évident que les échanges ne sauraient être faussés par les particularités des différents systèmes fiscaux, une telle méthode de calcul des droits d'accises soulève de graves difficultés.

5. Une partie de la bière produite en Belgique et au Luxembourg est exportée vers les autres États membres. Dans ce cas, l'exportateur est autorisé à demander le remboursement du droit d'accise payé sur la bière en question. Le montant de l'accise effectivement payée sur chaque litre de bière exporté dépendra à l'évidence du coefficient

* Langue originale: l'anglais.

dé de perte. Étant donné que ce coefficient est difficile à évaluer, la législation applicable en Belgique et au Luxembourg utilise une méthode de calcul forfaitaire, qui repose sur l'hypothèse selon laquelle il faut 100 litres de moût chaud pour produire 90 litres de bière de la même densité. En d'autres termes, il est tenu compte d'un coefficient de perte de 10 %. Si 90 litres de bière sont exportés, le montant de l'accise remboursée est égal au montant qui aurait été perçu sur 100 litres de moût chaud. Cela implique à l'évidence que, dans le cas d'une brasserie particulièrement performante, ayant un coefficient de perte inférieur à 10 %, le montant de l'accise remboursée peut excéder le montant qui a été perçu. La Commission estime que cela est contraire à l'article 96 du traité, qui dispose :

« Les produits exportés vers le territoire d'un des États membres ne peuvent bénéficier d'aucune ristourne d'impositions intérieures supérieure aux impositions dont ils ont été frappés directement ou indirectement. »

6. Des problèmes similaires se posent lorsque de la bière est importée en Belgique et au Luxembourg à partir d'autres États membres. Pour taxer la bière importée de la même façon que la bière nationale, il faudrait déterminer la quantité de moût chaud à partir de laquelle la bière importée a été produite. Étant donné les difficultés évidentes que cela comporterait, la législation nationale applicable utilise à nouveau une méthode de calcul forfaitaire. Mais, dans ce cas, au lieu de 10 %, c'est un coefficient de perte différent qui est pris en compte. On suppose que 100 litres de bière importée ont été produits à partir de 105 litres de moût chaud, et l'accise est perçue sur la base de cette hypothèse. Aussi le volume du produit final est-il augmenté de

5 %. Il en résulte un coefficient de perte de 5/105, soit 4,7619 %. Un taux inférieur est évidemment plus favorable aux produits importés. Mais il en résulte que, s'il y a, en Belgique et au Luxembourg, des brasseries dont le coefficient de perte est inférieur à 4,7619 %, le montant de l'accise perçue sur chaque litre de bière qu'elles auront brassé sera inférieur au montant perçu sur chaque litre de bière importé. La Commission estime que cela est contraire au paragraphe 1 de l'article 95 du traité, qui dispose :

« Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires. »

7. En conséquence, les affaires soulèvent deux questions distinctes relatives à la compatibilité de la législation belge et luxembourgeoise avec les articles 95 et 96 respectivement. Nous estimons qu'il y a lieu d'examiner séparément ces deux questions, car les problèmes qu'elles soulèvent ne sont pas identiques, même s'ils sont manifestement liés. Les traiter ensemble, comme cela a été fait parfois dans le cadre des présentes procédures, est source de confusion et rend plus difficile la mise en évidence des problèmes qui se posent et des critères appropriés d'application des articles 95 et 96. Nous traiterons, dès lors, séparément ces deux aspects des affaires. Auparavant, nous devons traiter la question de la recevabilité.

Recevabilité

8. Le Luxembourg soutient que l'action est irrecevable en raison de certaines divergences entre l'avis motivé et la requête.

L'avis motivé accusait le Luxembourg d'enfreindre l'article 96 en appliquant, pour le remboursement de l'accise, un taux de perte dépassant le taux de perte *moyen* existant dans l'industrie brassicole luxembourgeoise et d'enfreindre l'article 95 en taxant la bière importée sur la base d'un taux de perte supérieur au taux de perte *moyen* existant au Luxembourg *et dans les pays exportant vers le Luxembourg*. La requête vise à faire constater que le Luxembourg a enfreint les articles 96 et 95 en remboursant l'accise sur la bière exportée et en la percevant sur la bière importée sur la base d'un taux de perte dépassant le taux de perte moyen au Luxembourg et dépassant, en tout état de cause, le taux de perte de *certaines* brasseries luxembourgeoises.

9. La requête s'écarte donc de l'avis motivé à deux égards. En premier lieu, elle abandonne le point de vue selon lequel le taux de perte dans le pays exportateur pourrait revêtir de l'importance au regard de l'article 95. En second lieu, elle tempère l'idée selon laquelle le système forfaitaire ne doit tenir compte que des taux de perte moyens et se réfère à titre subsidiaire aux taux de perte de « certaines » brasseries luxembourgeoises (il est à supposer qu'il s'agit des plus performantes). Il y a lieu d'observer que la première question ne se pose que par rapport à l'article 95; la seconde question se pose à l'égard tant de l'article 95 que de l'article 96.

10. C'est à juste titre que le Luxembourg attire l'attention de la Cour sur les divergences susmentionnées, et il est indéniable que la Commission a provoqué une grande confusion par son inconséquence en ce qui concerne le critère applicable. A notre avis, il convient d'aborder de la façon suivante la question de savoir si cela rend le recours irrecevable.

11. Dans le cadre des actions intentées au titre de l'article 169 du traité, l'avis motivé de la Commission sert à définir les questions dont la Cour sera saisie et la Commission ne peut pas invoquer, dans le cadre de la procédure devant la Cour, une prétendue violation dont elle n'aurait pas fait état dans l'avis. Toutefois, nous considérons que le moyen d'irrecevabilité du Luxembourg ne saurait être admis en ce qui concerne la première divergence mentionnée ci-avant, à savoir la référence, dans le dispositif de l'avis motivé, mais non dans la requête, au taux de perte du pays d'origine pour la bière importée au Luxembourg. Nous constatons que cette référence n'apparaît que dans l'avis motivé adressé au Luxembourg, et non dans l'avis motivé adressé à la Belgique. L'explication de cette curieuse inconséquence semble résider dans le fait que, dans la correspondance préliminaire échangée avec la Commission, le Luxembourg, mais non la Belgique, s'est référé au taux de perte du pays d'origine en tant que critère approprié. Nous nous interrogerons sur le caractère approprié de ce critère lorsque nous examinerons au fond l'infraction alléguée. Mais, en ce qui concerne la recevabilité, il suffit de relever que, bien que le dispositif de l'avis motivé se réfère au taux de perte du pays d'origine, la motivation de l'avis ne prend pas en considération ce taux. De fait, la Commission affirme expressément que le niveau des pertes subies par la bière exportée vers le Luxembourg n'entre pas en ligne de compte. La référence à ce taux dans le dispositif était manifestement une erreur, qui n'aurait pas dû provoquer de malentendu sur ce point.

12. La situation est moins nette pour ce qui est de la seconde divergence mentionnée plus haut, à savoir la référence, dans la requête, au taux de perte de certaines brasseries luxembourgeoises, qui ne figurait pas dans l'avis motivé. La Commission semble

avoir introduit, à cet égard, un critère plus strict dans la requête que celui qui figurait dans l'avis motivé, lequel se référerait uniquement au taux de perte moyen au Luxembourg. Bien que la Commission affirme le contraire, nous estimons qu'il est impossible de voir dans l'avis motivé une référence à autre chose qu'à des taux moyens.

13. Si le critère le plus strict était retenu, il se peut que l'on constate que la taxe méconnaissait ce critère, bien qu'elle ait été basée sur un taux de perte ne dépassant pas le taux de perte moyen au Luxembourg. On pourrait soutenir que, dans ce cas, on conclurait à l'existence d'une infraction dont il n'avait pas été fait grief dans l'avis, contrairement aux conditions de la procédure de l'article 169, qui impose à la Commission d'indiquer de façon précise dans l'avis motivé l'infraction devant être constatée par la Cour.

14. Il y a lieu d'observer que cette seconde divergence, contrairement à la première, apparaît également dans le cadre de l'action intentée contre la Belgique, si bien que, si le bien-fondé du moyen soulevé par le Luxembourg était reconnu, la Cour devrait s'interroger sur l'opportunité de relever d'office le même moyen dans l'affaire belge, bien qu'il n'ait pas été soulevé par la Belgique.

15. Bien que le doute soit permis, nous sommes d'avis que le moyen ne doit pas être admis. Nous le disons pour deux raisons.

16. En premier lieu, l'infraction alléguée réside, en substance, dans le fait que le Luxembourg tient compte d'un taux de perte trop élevé lorsqu'il rembourse l'accise sur la bière exportée et lorsqu'il perçoit l'accise sur la bière importée. Comme le

montrent les observations des parties quant au fond, on peut discuter sur le point de savoir quel critère il convient d'utiliser pour déterminer le coefficient de perte, mais cela n'influe pas sur la question essentielle, qui est de savoir si le taux de perte utilisé est trop élevé.

17. Ce point est démontré par le fait que, si l'infraction est constatée, il suffira à la Cour de déclarer que le Luxembourg a enfreint les articles 95 et 96 du fait du mode de détermination du montant de l'accise due et du montant de l'accise à rembourser, sans qu'il soit nécessaire de spécifier comment ces montants devraient être déterminés. Les motifs fondant cette déclaration préciseront, à l'évidence, quel est le critère approprié: il peut s'agir du taux de perte moyen dans l'industrie nationale, ou du taux de perte de certaines brasseries nationales, ou même d'un autre critère: cette question relève du fond. A notre avis, les termes du point de vue exprimé dans l'avis motivé de la Commission ne préjugent pas de cette question, étant donné que l'avis fait effectivement état de l'allégation essentielle, selon laquelle le système de taxation enfreint les articles 95 et 96 dans la mesure où le taux de perte utilisé est trop élevé.

18. En second lieu, nous ne pensons pas qu'il a été porté atteinte aux garanties procédurales dont bénéficie le Luxembourg. Au cours de la très longue procédure précontentieuse — la première lettre adressée par la Commission aux autorités luxembourgeoises a été envoyée le 9 février 1982 —, les parties ont eu l'occasion d'approfondir toutes les questions. La référence au taux moyen est due au fait que c'est ainsi que le Luxembourg a défendu le taux qu'il a utilisé — comme l'a également fait la Belgique. Bien que le débat ait été centré sur le taux moyen, il a également

porté sur le taux le plus bas: ainsi, dans leurs réponses du 23 janvier 1984 à la lettre de la Commission les invitant formellement à présenter leurs observations, les deux gouvernements ont nié que le taux de perte puisse descendre aussi bas que 2 %. Au cours de la procédure qui s'est déroulée devant la Cour, le gouvernement luxembourgeois avait la possibilité de présenter sa réponse sur les deux questions soulevées par la Commission, à savoir le taux moyen et le taux le plus bas, et de produire des éléments de preuve sur ces deux questions. Toutefois, en fait, bien que le gouvernement ait avancé certains arguments de caractère général, il n'a produit aucun élément de preuve, que ce soit en ce qui concerne le taux moyen ou tout autre taux. Certes, la Belgique l'a fait en ce qui concerne le taux moyen, mais nous nous interrogerons lors de l'examen de l'affaire au fond sur le point de savoir s'il a été porté atteinte aux garanties procédurales dont bénéficie la Belgique, bien que la Belgique n'ait pas soulevé de moyen d'irrecevabilité.

19. En tout état de cause, nous estimons, pour les raisons exposées ci-avant, qu'il y a lieu de rejeter le moyen d'irrecevabilité soulevé par le Luxembourg. Nous en arrivons par conséquent au fond, et tout d'abord à l'article 95.

La compatibilité du système fiscal belge et luxembourgeois avec l'article 95

20. Les disparités entre les systèmes nationaux de perception des droits d'accises sur la bière et sur les autres boissons alcooliques préoccupent depuis longtemps la Commission. Dès 1972, elle a proposé au Conseil une directive concernant l'harmonisation des accises sur la bière (JO 1972, C 43, p. 37). En vertu de cette directive, l'accise

aurait été calculée sur la base du produit fini. Il est déclaré au cinquième considérant du préambule que « la neutralité de la concurrence, tant sur le plan national que sur le plan communautaire, peut être le mieux assurée par un système d'accises basé sur le produit fini ». Il est fait mention de considérations similaires dans la dernière proposition de la Commission sur ce sujet (JO 1990, C 322, p. 11). Selon un mémorandum interne annexé aux requêtes dans les deux espèces examinées, la Commission considère l'acceptation de ses propositions d'harmonisation des accises sur les boissons alcooliques comme la « première priorité dans le cadre de l'élimination des frontières fiscales en matière d'accises ». Toutefois, tout au long des présentes procédures, la Commission a affirmé qu'elle ne contestait pas le principe de la perception du droit sur la base d'un produit intermédiaire; elle soutient uniquement que les coefficients de perte appliqués par la Belgique et par le Luxembourg sont trop élevés.

21. Certes, l'article 95 laisse les États membres libres de choisir le système de taxation qu'ils considèrent comme le plus approprié. Toutefois, il faut fixer certaines limites à cette liberté. En particulier, le système de taxation utilisé dans chaque État membre doit être transparent, ne serait-ce que dans la mesure nécessaire pour permettre de déterminer objectivement si la charge fiscale frappant les produits importés excède celle qui frappe les produits nationaux similaires. En outre, le système doit pouvoir être appliqué équitablement aux produits intérieurs et importés. Il n'est pas sûr que le système utilisé en Belgique et au Luxembourg satisfasse à ces critères.

22. Même si elle n'est pas contestable dans son principe, la caractéristique du système attaqué qui pose problème, du point de vue

de l'article 95, est que l'assiette prise pour base dans le cas des produits importés est différente de celle qui est utilisée pour les produits nationaux similaires. La bière nationale est taxée sur la base de la quantité de moût chaud utilisée sans prise en compte de la quantité perdue lors de la transformation du moût chaud en bière. Plus on tire de bière d'une quantité donnée de moût chaud, moins on paie de droits sur chaque litre de bière. En conséquence, le producteur national performant bénéficie d'un avantage fiscal. Le producteur performant d'un autre État membre ne bénéficie pas d'un tel avantage, car — à la différence de son homologue en Belgique ou au Luxembourg — il n'est pas taxé sur la base de la quantité de moût chaud utilisée; au contraire, il est taxé sur la base de la quantité de produit fini. Certes, cette quantité est corrigée pour tenir compte de la quantité fictive de moût chaud qui aura été utilisée pour la production de la bière. Mais la correction est effectuée de façon forfaitaire, sans prise en compte du rendement réel du brasseur étranger.

23. Il se pose dès lors la question de savoir si la situation décrite ci-avant est compatible avec la jurisprudence de la Cour sur l'article 95. Dans l'affaire *Rewe/Hauptzollamt Landau* (45/75, Rec. 1976, p. 181), la Cour a déclaré:

« ... qu'il y a violation de l'article 95, premier alinéa, lorsque l'imposition frappant le produit importé et celle frappant le produit national similaire sont calculées de façon différente et suivant des modalités différentes aboutissant, ne fût-ce que dans certains cas, à une imposition supérieure du produit importé;

qu'on ne saurait, à l'encontre de cette constatation, faire valoir que, si le produit

importé est frappé forfaitairement tandis que le produit national est frappé suivant des échelles dégressives ou progressives, c'est parce que, dans le premier cas, il ne pourrait être procédé aux vérifications nécessaires;

qu'en effet, s'il s'avérait impossible d'établir des impositions également dégressives ou progressives pour les produits intérieurs et importés, il est en tout cas possible, pour respecter l'interdiction de discrimination édictée par l'article 95, de frapper les deux produits d'un même impôt forfaitaire ou fixe ».

24. Dans l'affaire *Bobie Getränke/Hauptzollamt Aachen-Nord* (127/75, Rec. 1976, p. 1079), la Cour a dit pour droit:

« Le fait pour un État membre de frapper le produit importé d'un autre État membre suivant un mode de calcul ou des modalités différents, tel un montant forfaitaire dans un cas et un montant progressif dans l'autre, de ceux utilisés pour l'impôt qui grève le produit national similaire ne serait pas compatible avec l'article 95, premier alinéa, du traité CEE, si ce dernier produit était soumis, ne fût-ce que dans certains cas, en raison de l'imposition progressive, à une charge inférieure à celle du produit importé. »

25. Ces deux affaires ressemblent aux espèces considérées dans la mesure où les produits intérieurs étaient taxés selon un système progressif, tandis que les produits importés étaient taxés selon un système forfaitaire. L'affaire *Bobie* concernait des accises sur la bière. En vertu de la législation alors en vigueur en Allemagne, un système progressif s'appliquait aux produits inté-

rieurs, le taux de l'imposition augmentant en fonction de la production annuelle de la brasserie. Après avoir observé que l'article 95 ne restreignait pas la liberté de chaque État membre d'établir le système de taxation qu'il juge le plus approprié, la Cour a poursuivi en affirmant que :

« ... le système de taxation choisi par chaque État par rapport à un produit national déterminé constitue le point de repère pour déterminer si la taxation appliquée aux produits similaires d'un autre État membre est conforme ou non aux exigences de l'article 95, premier alinéa;

qu'à supposer donc qu'un État membre ait choisi d'appliquer à la bière nationale une imposition progressive calculée sur la base de la quantité que chaque brasserie produit au cours d'une année, l'article 95, premier alinéa, n'est pleinement respecté que si la bière étrangère est soumise à un taux d'imposition équivalent ou inférieur, également appliqué aux quantités de bière produites par chaque brasserie pendant la période d'un an ».

26. Les principes suivants ont été établis par les affaires précitées. En premier lieu, les États membres sont, comme nous l'avons déjà relevé, libres de choisir le système de taxation qu'ils jugent le plus approprié. En second lieu, le système appliqué aux produits intérieurs constitue le point de repère pour déterminer si les produits importés sont taxés plus lourdement que les produits intérieurs similaires. En troisième lieu, l'article 95 est enfreint même si c'est seulement dans des cas isolés que le produit importé est taxé plus lourdement que le produit intérieur; dire que la taxation plus

lourde qui frappe les produits importés dans certains cas est compensée par la charge inférieure dont ils sont grevés dans d'autres cas ne constitue pas un moyen de défense. En quatrième lieu, le droit communautaire se méfie des législations nationales qui taxent les produits intérieurs selon un système progressif et les produits importés selon un système forfaitaire; si, pour des raisons politiques, un État membre décide que la production intérieure sera soumise à un système de taxation progressif (c'est-à-dire un système dans le cadre duquel le montant de l'imposition par unité varie en fonction d'un facteur propre au producteur concerné, tel que sa production totale ou son coefficient de perte), il n'a que deux moyens d'éviter de tomber sous le coup de l'article 95: soit il applique le même système progressif aux produits importés, soit le taux appliqué aux importations doit être le taux le plus bas qui est pratiqué dans le cadre du système progressif applicable aux produits intérieurs. A défaut, l'État membre concerné sera dans l'impossibilité d'éviter de taxer, dans certains cas, les produits importés plus lourdement que les produits intérieurs.

27. La question qui se pose ensuite est celle de savoir comment appliquer ces principes aux présentes espèces. Selon la Commission, le critère à prendre en considération est le coefficient de perte atteint par les brasseries belges et luxembourgeoises. S'il existe dans ces pays des brasseries ayant un coefficient de perte inférieur à 4,7619 %, le montant de l'accise perçue sur chaque litre de bière produit par ces brasseries sera inférieur au montant perçu sur chaque litre de bière importée, pour laquelle on suppose que le coefficient de perte est de 4,7619 %. La Commission soutient qu'il y a en Belgique et au Luxembourg des brasseries dont le coefficient de perte est inférieur à 4,7619 % et que l'article 95 est par conséquent enfreint.

28. La Belgique reconnaît que le critère applicable est le coefficient de perte réalisé par les brasseurs dans l'État d'importation, sans admettre, toutefois, que le chiffre de 4,7619 % soit excessif, en considération des caractéristiques particulières à l'industrie brassicole belge. Le Luxembourg, pour sa part, soutient que le critère applicable est le coefficient de perte prévalant dans le pays d'exportation. Il fait valoir que la législation de la Belgique et du Luxembourg repose sur la même hypothèse, dans la mesure où elle tient compte d'un coefficient de perte de 4,7619 % lors de la taxation de la bière importée, comparé aux 10 % qui sont pris en compte lors du remboursement de l'imposition intérieure sur la bière exportée. Selon le Luxembourg, la différence entre les deux taux est destinée à tenir compte du meilleur rendement de certains brasseurs établis dans d'autres États membres. Comme nous l'avons déjà souligné, bien que la Commission soutienne maintenant que le coefficient de perte dans l'État d'exportation n'entre pas en ligne de compte, elle a donné l'impression inverse dans le dispositif de l'avis motivé adressé au Luxembourg (bien que tel n'ait pas été le cas dans l'avis motivé adressé à la Belgique).

29. L'argumentation du Luxembourg n'est pas dénuée de logique. Assurément, un moyen par lequel les États défendeurs pourraient, ne serait-ce que théoriquement, satisfaire à l'article 95 serait d'étendre à la bière importée le système progressif applicable à la production intérieure. S'il était techniquement possible de calculer la quantité de moût à partir de laquelle chaque lot de bière importée a été produit, la bière intérieure et la bière importée pourraient être taxées exactement de la même façon. L'avantage fiscal dont bénéficient les brasseurs nationaux performants et la sanction fiscale qui frappe les brasseurs nationaux non performants pourraient ainsi être étendus aux

brasseurs étrangers. Le fait que chaque litre de bière produit par un brasseur étranger ayant un coefficient de perte de 7 % serait taxé plus lourdement que chaque litre de bière produit par un brasseur national ayant un coefficient de perte de 3 % ne serait pas contraire à l'article 95. L'argumentation luxembourgeoise est également corroborée par l'arrêt *Bobie Getränke*, précité, dans lequel la Cour a déclaré que le « point de repère » pour déterminer si l'on était en présence d'une discrimination prohibée par l'article 95 était « le système de taxation choisi par chaque État par rapport à un produit national déterminé ».

30. Quel que soit l'attrait de la solution décrite ci-avant en théorie, il n'est manifestement pas possible de l'appliquer en pratique, car il n'existe pas de moyen fiable permettant d'établir le coefficient de perte à prendre en considération pour chaque lot de bière importée en Belgique et au Luxembourg. En outre — et il s'agit à l'évidence de la considération décisive —, le mode de taxation effectivement utilisé ne tente pas d'établir le coefficient de perte effectif de la bière importée; au contraire, il se sert d'un chiffre fictif, qui est appliqué à toutes les importations.

31. Dans ces conditions, l'approche proposée par la Commission (et acceptée par la Belgique, sous réserve du débat sur les pourcentages exacts) est manifestement correcte. Cette approche consiste à considérer le produit importé, à savoir la bière, pour déterminer quelle est la charge fiscale frappant ce produit et pour vérifier si une charge fiscale inférieure frappe le produit intérieur.

32. En comparant, dans ce contexte, les charges fiscales ayant grevé respectivement

le produit importé et le produit intérieur, il est nécessaire de prendre en considération le taux le plus bas supporté par une partie quelconque de la production nationale: en l'espèce, par la bière ayant le taux de perte le plus bas. Ni la Belgique ni le Luxembourg n'admettent cette approche; ils continuent de se fonder sur le taux moyen. Mais l'approche que nous préconisons découle, à notre avis, de la jurisprudence de la Cour qui a été exposée ci-avant. Nous mentionnons, au passage, que des taux moyens ont été expressément autorisés par l'article 97 du traité en ce qui concerne les taxes sur le chiffre d'affaires qui étaient largement appliquées dans les États membres avant l'entrée en vigueur des dispositions communautaires relatives à la taxe sur la valeur ajoutée. Toutefois, l'article 97, en autorisant l'emploi de taux moyens par produit ou groupe de produits, tant dans le cas des impositions intérieures frappant les produits importés que dans le cas des ristournes sur les produits exportés, exige expressément qu'il ne soit pas porté atteinte aux principes qui sont énoncés aux articles 95 et 96.

33. En conséquence, la question essentielle qui se pose dans le cadre de l'article 95 consiste à savoir si le montant de l'imposition frappant le produit importé est supérieur au montant de l'imposition frappant une partie quelconque de la production intérieure. Comment établir cela?

34. A notre avis, il n'est pas nécessaire que la Commission prouve que le système fiscal applicable en Belgique et au Luxembourg a effectivement eu pour conséquence que certaines bières nationales ont été taxées à un taux inférieur à celui appliqué à la bière importée à partir d'autres États membres. Il suffit à la Commission d'établir que le système est susceptible d'avoir ce résultat. Si la Commission réussit à le prouver, il appar-

tiendra aux États membres défendeurs de démontrer que, en aucun cas, le système n'a effectivement ce résultat. Ce transfert de la charge de la preuve est nécessaire, à notre avis, en raison du manque de transparence du système de taxation utilisé en Belgique et au Luxembourg. Lorsqu'un État membre utilise un système de taxation qui rend impossible la comparaison entre la charge fiscale précise frappant respectivement les produits intérieurs et les produits importés, il appartient à cet État membre de démontrer que le système *ne peut pas* se traduire par une violation de l'article 95. Ce point de vue est corroboré par l'arrêt rendu dans l'affaire Commission/Italie (45/64, Rec. 1965, p. 1057), dans lequel la Cour a déclaré que, lorsqu'un État membre choisissait une méthode forfaitaire pour déterminer le montant des impositions intérieures pouvant faire l'objet d'une ristourne à l'exportation vers un autre État membre, il appartenait à l'État membre de démontrer qu'elle reste en tous les cas dans les limites impératives de l'article 96. Bien que cette affaire ait porté sur l'article 96, la même règle est également applicable dans le contexte de l'article 95.

35. Il a été objecté, au nom de la Belgique et du Luxembourg, qu'on ne pouvait exiger d'eux qu'ils prouvent un fait négatif — une preuve qualifiée de « preuve diabolique ». Nous ne considérons pas que cette objection soit fondée. Il existe plusieurs moyens leur permettant d'apporter la preuve nécessaire. L'un des moyens consisterait à déterminer les coefficients de perte de chacune de leurs brasseries; ces chiffres pourraient démontrer que, en aucun cas, la bière importée n'a été taxée plus lourdement que la production intérieure. Un autre moyen consisterait à déterminer, sur la base de rapports techniques, le taux de perte le plus faible que la brasserie la plus performante pourrait atteindre; il se peut que cela démontre

qu'aucune brasserie ne pourrait avoir un taux de perte inférieur à celui qui a été pris pour hypothèse dans le cadre de la taxation de la bière importée et, partant, qu'aucune brasserie nationale n'est susceptible d'être avantagée. Aucune de ces méthodes n'implique réellement de prouver un fait négatif, étant donné que, bien que le résultat final puisse être formulé en termes négatifs, les éléments de preuve permettraient des conclusions positives. Aucune de ces méthodes n'impose d'ailleurs une charge intolérable aux gouvernements défendeurs.

36. Nous en arrivons aux éléments de preuve. Il s'agit de quatre rapports d'expertise — dont deux ont été produits par la Commission (rédigés par le D^r C. E. Dalgliesh et le professeur L. Narziss) et deux par la Belgique [dressés par le Centre technique et scientifique de la brasserie, de la malterie et des industries connexes (CBM) et par le D^r Wittmann de la Versuchs- und Lehranstalt für Brauereiwesen de Berlin]. En outre, des rapports complémentaires ont été produits par le professeur Narziss et le D^r Wittmann. Tous les rapports traitent de la question du coefficient de perte normal; aussi examinerai-je d'abord les éléments de preuve à cet égard. Il n'y a peut-être qu'une seule chose qui est clairement établie par les rapports — à savoir, qu'il est extrêmement difficile de dire de façon catégorique ce qui peut être considéré comme un coefficient de perte normal. Il y a trop de variables et il n'y a pas suffisamment d'informations claires dans le domaine public. De fait, la Belgique a insisté, à plusieurs reprises, lors de l'audience, sur la difficulté d'établir un taux moyen. En outre, la détermination de la quantité de moût chaud utilisée, ne serait-ce qu'en ce qui concerne une quantité spécifique de bière, comporte des difficultés considérables. Pour ce qui est de la question de savoir quel est le coefficient de perte

moyen, les éléments de preuve indiquent qu'il y a des variations considérables dépendant de facteurs tels que le type de bière en question, l'âge et l'état des installations, l'efficacité de l'exploitation et de la gestion, la taille de la brasserie et la gamme des bières produites.

37. Dans ce contexte, il est même possible de se demander si le système de taxation en vigueur en Belgique et au Luxembourg n'est pas contraire à l'article 95 tout simplement parce qu'il n'est pas caractérisé par une transparence suffisante pour permettre de comparer les charges fiscales respectives grevant les produits intérieurs et les produits importés. En choisissant de taxer les produits intérieurs sur la base du moût chaud et les produits importés sur la base du produit fini, la Belgique et le Luxembourg ont rendu la comparaison de l'incidence de la taxation si difficile que même des rapports d'experts pléthoriques ne sont pas parvenus à résoudre le problème. Il est possible de considérer que cela seul suffit pour constituer une violation de l'article 95. Toutefois, nous pensons qu'il est préférable de tenter de se faire une opinion sur les éléments de preuve produits devant la Cour et de le faire, pour les raisons que nous avons données, sur la base du taux le plus bas susceptible d'être atteint en Belgique et au Luxembourg.

38. Nous pensons qu'il résulte clairement des rapports d'expertise que le chiffre de 4,7619 %, qui n'est peut-être pas déraisonnable en tant que chiffre moyen si tant est que parler d'une moyenne ait un sens, ne constitue pas la limite des possibilités techniques de l'industrie brassicole et peut être amélioré par certaines brasseries produisant certains types de bière. Ainsi M. Dalgliesh affirme-t-il que, « s'il faut, pour des raisons de commodité administrative, une valeur

unique représentative d'une bonne méthode de fabrication dans une brasserie moderne raisonnablement bien équipée, le chiffre de 5 % serait généreux et celui de 4 % ne serait pas trop bas ». Le professeur Narziss, dans un rapport plus détaillé qui fournit des chiffres distincts pour chaque stade du processus de brassage, conclut qu'il se peut qu'une brasserie *moyenne* atteigne un chiffre de 5 % pour de la bière ordinaire. Il affirme que les valeurs qu'il indique « pourraient encore être légèrement réduites, bien que cela supposerait d'importants perfectionnements techniques ». Il résulte clairement de ces deux rapports que le chiffre de 4,7619 % sera amélioré par les brasseries les plus performantes. Il est à supposer, sous réserve de la preuve du contraire, qu'au moins une partie de la bière produite en Belgique et au Luxembourg est brassée dans de telles brasseries.

qu'un coefficient de perte de 10,25 % peut être considéré comme approprié pour l'industrie brassicole du Benelux. Ce rapport se fonde sur les recherches personnelles de l'auteur et sur des données publiées dans un périodique allemand en 1977. Le rapport complémentaire du D^r Wittmann étudie le rendement de quatre brasseries belges qui représentent 70 % de la production belge. Il peut, dès lors, être utile pour la détermination d'un chiffre moyen, bien qu'il ne soit pas indiqué de façon précise comment l'échantillon a été choisi; il n'apparaît, en fait, pas non plus clairement si les données de base ont été établies de façon indépendante ou non. Nous ne voyons pas en quoi les rapports produits par la Belgique peuvent être considérés comme ayant établi qu'aucune bière nationale n'est produite avec un coefficient de perte inférieur à 4,7619 %.

39. A notre avis, les deux rapports d'expertise produits par le gouvernement belge ne prouvent pas le contraire. Le rapport dressé par le Centre technique et scientifique de la brasserie, de la malterie et des industries connexes est centré sur l'industrie brassicole belge et met en évidence les caractéristiques particulières qui tendent à se traduire par un coefficient de perte plus élevé. Il n'est pas surprenant qu'il conclue qu'un chiffre minimal de 10 % serait « plus que raisonnable ». Toutefois, l'objectivité de ce rapport doit être mise en doute, étant donné l'intérêt évident des auteurs à démontrer que la ristourne à l'exportation de 10 % accordée aux brasseurs belges est justifiée. De plus, le rapport traite essentiellement de la situation générale de l'industrie brassicole belge: il ne traite pas de la question des niveaux de perte minimaux pouvant être atteints par une brasserie particulièrement performante en Belgique ou ailleurs. Cette dernière considération s'applique également au rapport du D^r Wittmann, qui conclut

40. Nous en concluons, après appréciation de l'ensemble des probabilités, que le montant de l'imposition frappant la bière importée est susceptible d'être supérieur au montant de l'imposition frappant une partie de la production intérieure et qu'il y a lieu de considérer, dès lors, que le système de taxation enfreint l'article 95.

41. L'étude des éléments de preuve permet également de conclure que les gouvernements défendeurs n'ont subi aucun préjudice du fait de l'importance accordée antérieurement par la Commission aux taux de perte moyens. Dans la mesure où il apparaît que le chiffre moyen est proche du chiffre forfaitaire et où il est admis qu'il existe de grandes différences selon les brasseries et selon les types de bière, il est tout à fait manifeste que les gouvernements n'auraient pas pu établir que le montant de l'accise frappant la bière importée n'est pas supérieur au montant frappant une partie quel-

conque de la production intérieure. Il en est de même, *mutatis mutandis*, pour l'article 96.

La compatibilité du système fiscal de la Belgique et du Luxembourg avec l'article 96

42. L'article 96 dispose que les produits exportés vers un autre État membre ne doivent bénéficier d'aucune ristourne d'impositions intérieures supérieure aux impositions dont ils ont été frappés directement ou indirectement. Il faut, par conséquent, comparer l'imposition intérieure frappant la bière produite en Belgique et au Luxembourg et le montant qui est remboursé à l'exportation. Lorsque le dernier montant est supérieur au premier, il y a violation de l'article 96. Il en est ainsi même si c'est seulement dans un nombre limité de cas que la ristourne est supérieure à l'imposition. Cela résulte clairement de l'arrêt rendu dans l'affaire 45/64, précitée, dans lequel la Cour a déclaré qu'un État membre qui choisissait une méthode forfaitaire devait « démontrer qu'elle reste *en tous les cas* dans les limites impératives de l'article 96 » (c'est nous qui soulignons). Cela est confirmé par les affaires Rewe et Bobie, précitées.

43. En outre, à notre avis, il suffit encore une fois que la Commission démontre que le système est susceptible d'avoir pour résultat que la ristourne sera, dans certains cas, supérieure à l'imposition; il n'est pas nécessaire que la Commission démontre que la ristourne est effectivement supérieure à l'imposition dans un cas spécifique. Bien que la charge de la preuve incombe à la Commission, tout ce qu'elle doit prouver est que le système en vigueur est susceptible de se traduire par une ristourne fiscale excessive. Si la Commission rapporte cette

preuve, en démontrant, par exemple, qu'il est techniquement possible d'atteindre un coefficient de perte inférieur à 10 %, il appartient à l'État membre de prouver qu'aucun brasseur établi sur son territoire n'atteint effectivement un tel rendement et que, par conséquent, la ristourne fiscale n'est en fait jamais supérieure au montant perçu. Encore une fois, la justification de cette rigueur réside dans le manque de transparence du système fiscal utilisé en Belgique et au Luxembourg; les mêmes considérations que celles qui valaient pour l'article 95 s'appliquent. (Sur un point, il se pourrait que les problèmes qui se posent dans le cadre de l'article 96 diffèrent de ceux que l'on rencontre dans le cadre de l'article 95: les taux de perte sont, comme nous l'avons relevé, différents selon les types de bière, et tous les types de bière ne sont pas exportés. Aussi est-il possible que les taux de perte soient plus élevés pour les bières exportées. Mais, comme les États membres défendeurs ne l'ont pas prouvé, nous estimons qu'on peut en faire abstraction.)

44. Il résulte clairement de ce que nous avons dit au sujet de l'article 95 que le chiffre de 10 % est largement supérieur au coefficient de perte minimal pouvant être atteint par une brasserie particulièrement performante. Aucun des États membres défendeurs n'a réussi à prouver qu'aucun brasseur établi sur son territoire n'atteignait un coefficient de perte inférieur à 10 %.

45. Au contraire, il résulte clairement des rapports d'expertise que, même si le chiffre de 10 % n'est pas déraisonnable en tant que chiffre moyen pour l'industrie brassicole de Belgique et du Luxembourg prise dans son ensemble, il doit y avoir, dans ces pays, des brasseries qui atteignent un chiffre inférieur en ce qui concerne tout au moins une partie de la production.

46. Aussi le chiffre de 10,25 % indiqué par le D^r Wittmann, qui apparaît dans le rapport produit par la Belgique et qui est centré spécifiquement sur l'industrie brassicole des pays du Benelux, est-il manifestement un chiffre moyen qui indique ce qui peut être atteint dans une brasserie type au Benelux. Pour chaque étape du processus de brassage, le D^r Wittmann fournit des chiffres minimaux et maximaux, puis un chiffre représentatif qui tombe quelque part entre les deux extrêmes. La somme des chiffres représentatifs s'élève à 10,25 %. Toutefois, si on additionne les chiffres minimaux, il en résulte un total de 6,5 %. Nous avons déjà laissé entendre qu'il se pourrait que les chiffres de ce rapport soient trop élevés, mais, même si ce n'est pas le cas, il est manifeste, et cela résulte même des éléments de preuve produits par la Belgique, qu'une brasserie en

Belgique ou au Luxembourg qui maximise son rendement obtiendra un coefficient de perte inférieur à 10 %. Les rapports rédigés par le D^r Dalglish et le professeur Narziss confirment, de façon encore plus claire, qu'une brasserie performante peut atteindre un coefficient de perte bien inférieur à 10 %.

47. Il résulte de la constatation précédente qu'il est plus que vraisemblable qu'une partie de la bière exportée à partir de la Belgique et du Luxembourg fera l'objet d'une ristourne d'impositions supérieure au montant perçu. En conséquence, il est, selon nous, manifeste que la Belgique et le Luxembourg ont manqué aux obligations qui leur incombent en vertu de l'article 96.

Conclusion

48. En conclusion, nous sommes d'avis qu'il convient que la Cour:

- 1) déclare que, en prenant pour assiette de l'accise sur la bière produite localement la quantité de moût chaud et en prenant pour assiette de l'accise sur la bière importée à partir d'autres États membres le volume du produit fini, majoré d'un chiffre forfaitaire de 5 % pour obtenir la quantité fictive de moût chaud utilisée pour produire la bière importée, la Belgique et le Luxembourg ont manqué aux obligations qui leur incombent en vertu de l'article 95 du traité;
- 2) déclare que, en calculant le montant de l'accise à rembourser lorsque la bière produite localement est exportée dans d'autres États membres, en prenant pour hypothèse une perte de 10 % lors de la conversion du moût chaud en bière, la Belgique et le Luxembourg ont manqué aux obligations qui leur incombent en vertu de l'article 96 du traité;
- 3) condamne les défendeurs aux dépens de l'instance.