

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 el 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 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-153/89 *

I. Hechos y procedimiento

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 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, de conformidad con el artículo 96 del arrêté ministériel belga de 25 de noviembre de 1968 (*Moniteur belge* de 22.12.1968) sustituido por el artículo 26 del arrêté ministériel belga de 28 de noviembre de 1973 (*Moniteur belge* de 30.11.1973), 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 según las cantidades efectivamente 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

* Lengua de procedimiento: francés.

un porcentaje de merma del 4,7619 % del mosto caliente.

Al considerar que los porcentajes de mermas utilizados por Bélgica 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 16 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 belgas fueran superiores. Según la Comisión, en el sistema belga 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, el Gobierno belga 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 Dalglish 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 Bélgica, 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 6 de abril de 1987, el Gobierno belga respondió que la dimensión media de la mayoría de las factorías belgas hacía que su productividad no pudiera alcanzar la de las fábricas de cerveza más eficientes que habían servido de referencia a los dictámenes de los peritos de la Comisión.

Además, el Gobierno belga propuso a la Comisión una reunión entre ésta y los representantes de la Administración y de la industria cervecera belga, que tuvo lugar el 9 de julio de 1987. Al término de esta entrevista, el Gobierno belga hizo llegar a la Comisión una nota acompañada por un estudio realizado por el Dr. Wittmann a petición de la Confédération des brasseries de Belgique, que estima en un 10,25 % el porcentaje de merma de las cervezas exportadas en las fábricas belgas.

Por considerar que existen fábricas de cerveza belgas con menores porcentajes de merma y que deben existir fábricas comunitarias que exportan a Bélgica con unos porcentajes de merma inferiores, la Comisión interpuso el presente recurso, basándose en el 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 Reino de Bélgica 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 belga y que, en cualquier caso, es más elevado que el de determinadas fábricas belgas.

— Condene en costas al Reino de Bélgica.

El *Reino de Bélgica* solicita al Tribunal de Justicia que:

— Desestime el recurso por infundado.

— Condene en costas a la Comisión.

III. Motivos y alegaciones de las partes

La *Comisión* alega fundamentalmente que el Reino de Bélgica 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 belga 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 Bélgica se hubieran producido efectivamente en cada fábrica de cerveza belga.

A juicio de la Comisión, Bélgica 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. 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 belga 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, contraviene el artículo 96 del Tratado.

A este respecto, la Comisión pone de manifiesto que el Gobierno belga 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.

En cuanto a la impugnación por parte de Bélgica de las conclusiones a que llegan los dictámenes de los profesores Dalglish y Narziss, en los que se basó la Comisión, ésta señala que los citados dictámenes tuvieron en cuenta todos los documentos presentados por la industria cervecera belga. Dado que el profesor Narziss sugirió considerar como central el porcentaje del 7,95 %, con una oscilación en más o en menos del 1,5 %, la Comisión considera que, en materia de prueba, no cabe llevar las cosas más lejos.

El hecho de que, en el caso de muchas fábricas pequeñas que producen cervezas especiales de alta fermentación, no pueda producirse una subcompensación constituye un problema que afecta únicamente a Bélgica y, a juicio de la Comisión, no puede alegarse para justificar situaciones de incumplimiento de las obligaciones que imponen los artículos 95 y 96 del Tratado.

Finalmente, la Comisión señala que el artículo 97 del Tratado, que permite aplicar tipos medios únicamente en el caso de los impuestos sobre el volumen de negocios en cascada, constituye una excepción, que no abarca, por consiguiente, el caso de la tributación de la cerveza, lo cual se deduce de la sentencia de 16 de junio de 1966, Lütticke (57/65, Rec. p. 293). Bélgica podría estimar exactamente las pérdidas del resto de las fábricas de cerveza, aun conservando el sistema actual para las fábricas pequeñas que no trabajan para la exportación. Ahora bien, al haber elegido un sistema a tanto alzado, el Gobierno belga debe poder acreditar que este sistema se mantiene dentro de los límites de los artículos 95 y 96 del Tratado.

El *Gobierno belga* pone de manifiesto, en primer lugar, que la Comisión, a quien incumbe la carga de la prueba del incumplimiento, no ha podido probar la existencia de un exceso de compensación. A este respecto, pone de relieve que los dictámenes de los profesores Dalglish y Narziss, en los que se ha basado la Comisión, adolecen de lagunas y de incoherencias. A su juicio, estos dictámenes se han elaborado tomando como punto de referencia fábricas de cerveza extranjeras y no han tenido en cuenta todas las características de la fabricación de las cervezas belgas.

La parte demandada trae seguidamente a colación el estudio realizado por el Dr. Wittmann a petición de la Confédération des brasseries de Belgique, que estima en un 10,25 % el porcentaje de merma para las cervezas exportadas en las fábricas de cerveza belgas. Considera que incumbe a la Comisión probar eventualmente la inexactitud de este estudio.

Finalmente, el Gobierno belga señala que la utilización de un sistema a tanto alzado para el cálculo de los gravámenes compensatorios en la importación y de las devoluciones en la exportación, con el fin de evitar el coste que supone la estimación de la merma para cada una de las fábricas de cerveza, no resulta contraria a las normas del Tratado. A este respecto, señala que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 1 de diciembre de 1965, Comisión/Italia, 45/64, Rec. p. 1057) no excluye que se recurra a un método a tanto alzado, aun cuando no sea aplicable el artículo 97 del Tratado.

G. C. Rodríguez Iglesias
Juez Ponente