Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PRIIT PIKAMÄE
presentadas el 8 de octubre de 2020[1]

Asunto C-95/19

Agenzia delle Dogane
contra
Silcompa SpA

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia)]

«Procedimiento prejudicial — Impuestos especiales — Directiva 92/12/CEE — Artículos 6 y 20 — Puesta a consumo de productos — Falsificación del documento administrativo de acompañamiento — Infracción o irregularidad cometida en el curso de la circulación de productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo — Salida irregular de productos del régimen suspensivo — Determinación del Estado miembro en que se devengan los impuestos especiales — Directiva 76/308/CEE — Artículos 6, 8 y 12, apartados 1 a 3 — Asistencia mutua — Impuesto especial percibido consecutivamente por las mismas operaciones en dos Estados miembros — Duplicación del crédito relativo a los impuestos especiales — Facultad de control de los órganos jurisdiccionales del Estado miembro en el que tiene su sede la autoridad requerida — Posible denegación de la petición de asistencia»

1. La presente petición de decisión prejudicial se ha planteado en el contexto de un litigio entre la Agenzia delle Dogane (Agencia de Aduanas, Italia; en lo sucesivo, «Agencia») y Silcompa SpA, una sociedad fabricante de alcohol etílico establecida en Italia, en relación con una petición de cobro de impuestos especiales dirigida a esta sociedad, en el marco del procedimiento de asistencia previsto en el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 76/308/CEE.[2]

2. Mediante su cuestión prejudicial, la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia) solicita que se dilucide, en esencia, si es posible, en el marco de un procedimiento incoado por una sociedad contra medidas de ejecución encaminadas a cobrar créditos correspondientes a los impuestos especiales emitidos en un Estado miembro (en el presente asunto, Italia) a petición de otro Estado miembro (en el presente asunto, la República Helénica), comprobar si concurre el requisito relativo al lugar en que se cometió la irregularidad o infracción durante la circulación de los productos por los que se pagan impuestos especiales.

1 Lengua original: francés.

2 Directiva del Consejo, de 15 de marzo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (DO 1976, L 73, p. 18; EE 02/03, p. 46), en su versión modificada por la Directiva 2001/44/CE, de 15 de junio de 2001 (DO 2001, L 175, p. 17) (en lo sucesivo, «Directiva 76/308»). La Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (DO 2008, L 150, p. 28) había codificado la Directiva 76/308, así como sus actos modificativos. La Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (DO 2010, L 84, p. 1) derogó la Directiva 2008/55 a partir del 1 de enero de 2012. Sin embargo, habida cuenta de la fecha de la petición de asistencia controvertida en el litigio principal, la presente remisión prejudicial se examina con arreglo a las disposiciones de la Directiva 76/308.

3. Dicha cuestión se suscita en un contexto en el que, según el órgano jurisdiccional remitente, tanto las autoridades competentes italianas como las griegas reclaman el cobro de un crédito relativo a los impuestos especiales que se aplican a las mismas operaciones gravadas.

4. En cuanto a su objeto, el presente litigio versa sobre un ámbito en el que se solapan el régimen de los impuestos especiales de la Unión Europea y la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados derechos. De este modo, el Tribunal de Justicia deberá pronunciarse sobre la articulación de las disposiciones, por una parte, de la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales [3] y, por otra parte, de la Directiva 76/308, disposiciones que son aplicables *ratione temporis* al presente asunto. Si bien es cierto que el presente asunto versa sobre directivas que están actualmente derogadas, la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente en su petición de decisión prejudicial sigue siendo pertinente, puesto que las Directivas 2008/118 y 2010/24 se basan, en esencia, en los mismos principios que las directivas anteriores antes citadas.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. Directiva 92/12

5. La Directiva 92/12 es aplicable, con arreglo a su artículo 3, apartado 1, en particular, al alcohol y a las bebidas alcohólicas.

6. El artículo 4 de dicha Directiva 92/12 tiene el siguiente tenor:

«A los efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

a) *depositario autorizado*: toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal;

b) *depósito fiscal*: todo lugar en el que un depositario autorizado produzca, transforme, almacene, reciba o envíe, en el ejercicio de su profesión, mercancías objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo bajo determinadas condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que esté situado dicho depósito fiscal;

c) *régimen suspensivo*: el régimen fiscal aplicable a la producción, transformación, tenencia y circulación de productos en suspensión de impuestos especiales;

[…]».

3 Directiva del Consejo de 25 de febrero de 1992 (DO 1992, L 76, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992 (DO 1992, L 390, p. 124) (en lo sucesivo, «Directiva 92/12»). La Directiva 92/12 fue derogada con efectos a partir del 1 de abril de 2010 por la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008 (DO 2009, L 9, p. 12). Sin embargo, habida cuenta de la fecha en que ocurrieron los hechos del litigio principal, la presente remisión prejudicial se examina con arreglo a las disposiciones de la Directiva 92/12.

7. El artículo 6 de la Directiva 92/12 dispone:

«1. El impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo o cuando se comprueben las diferencias que deberán someterse a impuestos especiales de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 14.

Se considerará puesta a consumo de productos objeto de impuestos especiales:

a) cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo;

b) la fabricación, incluso irregular, de esos productos fuera del régimen suspensivo;

c) la importación, incluso irregular, de tales productos cuando no se acojan al régimen suspensivo.

2. Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe la puesta a consumo o la comprobación de pérdidas. […]»

8. El artículo 15, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 92/12 dispone que, en principio, «la circulación de productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo deberá efectuarse entre depósitos fiscales.»

9. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 15, apartados 3 y 4, de la citada Directiva:

«3. Los riesgos inherentes a la circulación intracomunitaria estarán cubiertos por la garantía, prevista en el artículo 13, aportada por el depositario autorizado expedidor y, en su caso, por una garantía solidaria entre expedidor y transportista. […]

[…]

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 20, la responsabilidad del depositario autorizado expedidor y, en su caso, la del transportista solo finalizarán una vez que se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos, principalmente mediante documento de acompañamiento a que se refiere el artículo 18 en las condiciones determinadas en el artículo 19.»

10. El artículo 18, apartado 1, de la Directiva 92/12 prevé que:

«Sin perjuicio de la posible utilización de procedimientos informatizados, todo producto objeto de impuestos especiales que circule en régimen suspensivo entre territorios de distintos Estados miembros, incluida la circulación por vía marítima o aérea directa entre dos puertos o aeropuertos comunitarios, irá acompañado de un documento cumplimentado por el expedidor, de tipo administrativo o comercial. La forma y el contenido de este documento, así como el procedimiento preceptivo cuando su utilización sea objetivamente inadecuada, se determinarán conforme al procedimiento previsto en el artículo 24.»

11. De conformidad con el artículo 20 de dicha Directiva:

«1. Cuando se cometa una irregularidad o infracción en el curso de la circulación que implique la exigibilidad del impuesto especial, dicho impuesto deberá ser pagado en el Estado miembro en que se haya cometido la irregularidad o infracción por la persona física o jurídica que haya garantizado el pago del mismo, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 15, sin perjuicio del ejercicio de acciones sancionadoras.

Cuando la recaudación del impuesto se efectúe en un Estado miembro distinto del Estado de salida, el Estado miembro que proceda a la recaudación informará a las autoridades competentes del país de salida.

2. Cuando se compruebe una irregularidad o infracción en el curso de la circulación y no sea posible determinar el lugar en que fue cometida, se considerará que esta se produjo en el Estado miembro en que fue comprobada.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6, cuando los productos objeto de impuestos especiales no lleguen a destino y no sea posible determinar el lugar en que fue cometida la infracción o irregularidad, se considerará que esta se produjo en el Estado miembro de salida, el cual procederá a la recaudación de los impuestos especiales al tipo impositivo vigente en la fecha de envío de los productos, a no ser que, en un plazo de cuatro meses a partir de la fecha de envío de los productos, se presente la prueba, a satisfacción de las autoridades competentes, de la regularidad de la operación o del lugar en que se cometió realmente la infracción o irregularidad. Los Estados miembros tomarán las medidas adecuadas para hacer frente a cualquier infracción o irregularidad e imponer sanciones eficaces.

4. Si antes de que expire un plazo de tres años a partir de la fecha de expedición del documento de acompañamiento llegara a determinarse el Estado miembro en que realmente se cometió la irregularidad o infracción, dicho Estado procederá a recaudar el impuesto especial al tipo impositivo vigente en la fecha del envío de las mercancías. En ese supuesto, y una vez presentada la prueba de la recaudación, se devolverá el impuesto cobrado inicialmente.»

2. Directiva 76/308

12. La Directiva 76/308 tiene por objeto eliminar los obstáculos para el establecimiento y funcionamiento del mercado común que se derivan de la limitación territorial del ámbito de aplicación de las disposiciones nacionales en materia de cobro, en particular, de impuestos especiales.

13. Con arreglo al artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva, a petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida procederá a notificar al destinatario, según las normas de derecho vigentes en el Estado miembro donde tenga su sede, todos los actos y decisiones, comprendidos los judiciales, relativos a un crédito o a su cobro, que emanen del Estado miembro donde la autoridad requirente tenga su sede.

14. El artículo 6 de la Directiva 76/308 tiene el siguiente tenor:

«1. A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida procederá, según las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas aplicables al cobro de créditos similares nacidos en el Estado miembro donde tenga su sede, al cobro de los créditos que sean objeto de un título que permita su ejecución.

2. Con este fin todo crédito que sea objeto de una petición de cobro será considerado como un crédito del Estado miembro en que la autoridad requerida tenga su sede, salvo aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.»

15. En virtud de lo dispuesto en el artículo 7, apartados 1 y 2, de dicha Directiva:

«1. La petición de cobro de un crédito que la autoridad requirente dirija a la autoridad requerida deberá acompañarse de un ejemplar oficial o de una copia certificada conforme del título que permita su ejecución, emitido en el Estado miembro de la autoridad requirente y, en su caso, del original o de una copia certificada conforme de otros documentos necesarios para el cobro.

2. La autoridad requirente solo podrá formular una petición de cobro:

a) si el crédito o el título que permita su ejecución no hubieren sido impugnados en el Estado miembro donde tenga su sede, salvo en el caso en que se aplique lo dispuesto en el apartado 2, párrafo segundo, del artículo 12;

b) cuando se hayan puesto en práctica en el Estado miembro donde tenga su sede los procedimientos de cobro pertinentes sobre la base del título mencionado en el apartado 1 y mediante las medidas tomadas no se lograre el pago íntegro del crédito.»

16. El artículo 8 de la citada Directiva establece que:

«1. El título que permita la ejecución del crédito será directamente reconocido y tratado automáticamente como un título que permite la ejecución del cobro del Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requerida.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, el título que permita la ejecución del cobro podrá, cuando proceda y con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro en que la autoridad requerida tenga su sede, ser homologado, reconocido, completado o sustituido por un título que permita su ejecución en el territorio de dicho Estado miembro.

Los Estados miembros procurarán finalizar dicha homologación, reconocimiento, complemento o sustitución en un plazo de tres meses a partir de la fecha de recepción de la petición de cobro, excepto en aquellos casos en que sea de aplicación el párrafo tercero. No podrán denegarse si el título ejecutivo hubiera sido expedido de forma válida. La autoridad requerida informará a la autoridad requirente de los motivos de rebasarse el plazo de tres meses.

Cuando alguna de las mencionadas formalidades dé lugar a impugnación del crédito o del título de ejecución expedido por la autoridad requirente, serán de aplicación las disposiciones del artículo 12 [de dicha Directiva].»

17. A tenor del artículo 12, apartados 1 a 3, de la Directiva 76/308:

«1. Si durante el procedimiento de cobro, un interesado impugna el crédito o el título que permita la ejecución de su cobro emitido en el Estado miembro en que la autoridad requirente tenga su sede, la acción se entablará ante la [instancia] competente del Estado miembro donde la autoridad requirente tenga su sede con arreglo a las disposiciones jurídicas vigentes en este último. Esta acción deberá ser notificada por la autoridad requirente a la autoridad requerida. Podrá ser notificada, además, por el interesado a la autoridad requerida.

2. Tan pronto como la autoridad requerida haya recibido la notificación mencionada en el apartado 1 por parte de la autoridad requirente o del interesado, suspenderá el procedimiento de ejecución en espera de la decisión de la [instancia] competente en la materia, salvo que la autoridad requirente solicite lo contrario con arreglo a lo dispuesto en el párrafo segundo. […]

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 2, la autoridad requirente podrá, con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en el Estado miembro en que esté ubicada, solicitar a la autoridad requerida el cobro de un crédito impugnado, en la medida en que las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en el Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requerida permitan dicha acción. Si el resultado de la impugnación resultara favorable al deudor, la autoridad requirente será responsable de la devolución de cualquier importe cobrado, junto con las compensaciones debidas, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requerida.

3. Cuando la impugnación recaiga sobre las medidas de ejecución tomadas en el Estado miembro en que la autoridad requerida tenga su sede, la acción se ejercerá ante la [instancia] competente de este Estado miembro, con arreglo a sus disposiciones legales y reglamentarias.»

B. Derecho italiano

18. La asistencia mutua en materia de cobro de impuestos especiales está regulada en Italia, en particular, por el decreto legislativo n. 69, recante «Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOGA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all'IVA ed a talune accise» [Decreto Legislativo n.º 69, relativo a la «Aplicación de la Directiva [2001/44], referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del [Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola (FEOGA)], así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, y en relación con el [impuesto sobre el valor añadido (IVA)] y determinados impuestos especiales»), de 9 de abril de 2003 [4] (en lo sucesivo, «Decreto Legislativo n.º 69/2003»).

19. El artículo 5 del Decreto Legislativo n.º 69/2003, titulado «Asistencia para el cobro de los créditos», prevé que:

«1. A petición de la autoridad requirente, el Ministero dell'economia e delle finanze [Ministerio de Economía y Hacienda] procederá, sobre la base de los títulos ejecutivos recibidos, al cobro de los créditos a que se refiere el artículo 1 nacidos en el Estado miembro donde dicha autoridad tenga su sede, con arreglo a la normativa vigente para el cobro de créditos similares nacidos en territorio nacional; estos títulos, que tienen eficacia ejecutiva directa e inmediata, se equipararán a los registros a que hace referencia el Decreto del Presidente de la República n.º 602, de 29 de septiembre de 1973.

2. La autoridad requirente solo podrá formular una petición de cobro:

a) si el crédito o el título que permita su ejecución no hubieren sido impugnados en el Estado miembro donde tenga su sede, salvo que se haya indicado expresamente la voluntad de proceder al cobro aun en caso de impugnación;

b) cuando haya puesto en práctica en el Estado miembro donde tenga su sede procedimientos de cobro y con las medidas tomadas no se logre el pago íntegro del crédito.

3. La petición indicará:

a) el nombre, la denominación o razón social, la dirección o la sede y cualquier otra información pertinente a efectos de la identificación de las personas físicas, de las personas jurídicas o de los terceros deudores que posean bienes patrimoniales;

b) el nombre, la dirección y cualquier otra información pertinente a efectos de la identificación de la autoridad requirente;

c) el título ejecutivo sobre cuya base se requiere el cobro, expedido en el Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requirente;

d) la naturaleza y cuantía del crédito, especificando la suma debida en concepto de principal, intereses y cualquier otro recargo, multas y gastos, en las monedas de los Estados miembros donde tengan su sede la autoridad requirente y la autoridad requerida;

4 GURI n.º 87, de 14 de abril de 2003.

e) la fecha de notificación del título ejecutivo al destinatario por parte de la autoridad requirente o por parte de la autoridad requerida;

f) la indicación de la fecha a partir de la cual y el plazo durante el cual es posible proceder al cobro con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro requirente;

g) una declaración que certifique que el crédito y el título ejecutivo no han sido impugnados en el Estado requirente o bien la voluntad expresa de proceder al cobro del crédito aun cuando exista impugnación. En todo caso, la petición deberá contener una declaración de que el procedimiento de cobro ha sido incoado en el Estado miembro requirente y que no conducirá al pago íntegro del crédito;

h) cualquier otra información pertinente.

4. La autoridad requirente transmitirá a la autoridad requerida, en cuanto tenga conocimiento de ellas, todas las informaciones útiles relacionadas con el caso que haya motivado la petición de cobro.

5. La petición de cobro de un crédito deberá acompañarse del original o de una copia conforme del título ejecutivo, emitido en el otro Estado miembro y de los demás documentos que se consideren necesarios para el cobro del crédito. La petición, el título ejecutivo y cualquier otro documento deberán ir acompañados de una traducción en lengua italiana.

6. Para el pago de las cantidades adeudadas podrá concederse al deudor, tras haber oído a la autoridad requirente, un plazo para el pago o autorizar un pago fraccionado dentro de los límites y con arreglo a las condiciones previstas en las disposiciones nacionales vigentes. Se aplicarán intereses de demora con arreglo a las disposiciones nacionales vigentes, que empezarán a devengarse a partir de la fecha en que se reciba el título ejecutivo para el cobro. Las cantidades percibidas, en su caso, en concepto de intereses por el plazo o el fraccionamiento concedidos o de intereses de demora se transferirán a la autoridad requirente.

7. El Ministerio de Economía y Hacienda cobrará los créditos del deudor y deducirá de ellos los costes ocasionados en el marco del procedimiento de cobro aplicable a créditos similares en el ordenamiento interno.

8. Para el cobro de los créditos a que se refiere el presente Decreto se aplicarán, siempre que sean compatibles, las disposiciones previstas en el Decreto del Presidente de la República n.º 602, de 29 de septiembre de 1973, y sus modificaciones posteriores, y en el Decreto Legislativo n.º 46, de 26 de febrero de 1999, y sus modificaciones posteriores.

9. En los casos en que los cobros presenten una particular dificultad o, el importe de los gastos sea muy elevado o la operación esté comprendida en el ámbito de la lucha contra la delincuencia organizada, la autoridad requirente y la autoridad requerida podrán acordar, en cada caso individualmente considerado, modalidades de reembolso específicas.

10. El Ministerio de Economía y Hacienda informará a la autoridad requirente de la tramitación de la petición de cobro de los créditos.»

20. A tenor de lo dispuesto en el artículo 6 del Decreto Legislativo n.º 69/2003, titulado «Impugnación del crédito»:

«1. El interesado que desee impugnar el crédito o el título ejecutivo emitido en el Estado miembro requirente deberá dirigirse al órgano competente en dicho Estado, con arreglo a la normativa vigente en el mismo. En tal caso, el Ministerio de Economía y Hacienda, una vez recibida la notificación de la impugnación a través de la autoridad requirente o del interesado, suspenderá, salvo solicitud en sentido

contrario de la propia autoridad requirente, el procedimiento ejecutivo hasta que dicho órgano se pronuncie al respecto. No obstante, cuando el procedimiento de cobro del crédito impugnado haya sido incoado a instancia de la autoridad requirente y el resultado de la impugnación resulte favorable al deudor, la autoridad requirente deberá devolver la totalidad del importe cobrado, así como cualquier otro importe debido, de conformidad con la normativa italiana. Cuando un órgano jurisdiccional se pronuncie sobre la impugnación y su resolución sea favorable a la autoridad requirente y permita el cobro del crédito en el mismo Estado, el procedimiento ejecutivo se reanudará sobre la base de dicha resolución.

2. El interesado que desee impugnar las actuaciones del procedimiento ejecutivo deberá dirigirse al órgano competente, con arreglo a las disposiciones del ordenamiento interno.

3. El Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requirente será responsable respecto al Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requerida de los gastos y las pérdidas resultantes de acciones que se consideren injustificadas en cuanto a la realidad del crédito o a la validez del título emitido por la autoridad requirente.»

II. Hechos del litigio principal y cuestión prejudicial

21. Durante los años 1995 y 1996, Silcompa vendía alcohol etílico en régimen suspensivo de impuestos especiales con arreglo al artículo 4, letra c), de la Directiva 92/12 que se destinaba a Grecia. Del expediente de que dispone el órgano jurisdiccional remitente y comunicado a la Secretaría del Tribunal de Justicia (en lo sucesivo, «expediente nacional») se desprende que dicha venta fue llevada a cabo por un intermediario —una persona física— a varias sociedades griegas.

22. En enero de 2000, a raíz de una inspección efectuada por el Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (Oficina Técnica Tributaria de Reggio Emilia, Italia), se constató que los documentos administrativos de acompañamiento (en lo sucesivo, «DAA») de las partidas de alcohol expedidas por Silcompa nunca se habían recibido en la Aduana griega para obtener los certificados habituales y que los sellos de la oficina de aduanas de Corinto estampados en los DAA, que seguían en poder de Silcompa, eran falsos. Por lo tanto, la Agencia giró en enero de 2000 tres liquidaciones [5] para proceder al cobro de los impuestos especiales no pagados por un importe total de 6 296 495,47 euros. Silcompa interpuso recurso contra estas liquidaciones ante el Tribunale di Bologna (Tribunal de Bolonia, Italia), cuyas resoluciones, [6] favorables a Silcompa, fueron recurridas por la Agencia ante la Corte d'appello di Bologna (Tribunal de Apelación de Bolonia, Italia).

23. Del expediente nacional se desprende que, en abril de 2001, la autoridad aduanera griega dirigió a Silcompa una petición de información al objeto de obtener aclaraciones sobre las transacciones entre Silcompa, el intermediario y las sociedades griegas. Silcompa respondió a dicha petición y no volvió a recibir ninguna otra comunicación de las autoridades griegas.

24. En febrero de 2004, la autoridad aduanera griega comunicó a la Agencia que los envíos efectuados por Silcompa a una empresa griega se consideraban irregulares. Así, el 27 de marzo de 2004, la Oficina Técnica Tributaria de Reggio Emilia giró la liquidación complementaria n.º 6/2004, [7] que cubría tanto los créditos fiscales italianos resultantes de las liquidaciones emitidas en enero de 2000, mencionadas en el punto 22 de las presentes conclusiones, como la rectificación tributaria adicional por un importe de 473 410,66 euros, adeudada a raíz de dicha comunicación de la Administración griega. Silcompa impugnó la liquidación complementaria n.º 6/2004 ante la Commissione tributaria Provinciale di

5 Liquidaciones n.os 5/2000, 15/2000 y 18/2000.

6 Sentencias dictadas los días 12 de abril y 8 de septiembre de 2010.

7 Puntos 8 a 10 de las observaciones de Gobierno italiano.

Reggio Emilia (Comisión Tributaria Provincial de Reggio Emilia, Italia). Este procedimiento dio lugar a la celebración en septiembre de 2017 de un acuerdo transaccional entre la Agencia y Silcompa, por el que se imputaba a cargo de esta última el importe total de 1 554 181,23 euros en concepto del crédito reclamado por las autoridades italianas (en lo sucesivo, «acuerdo transaccional»). [8]

25. En enero de 2005, la oficina de aduanas de Atenas emitió, en relación con las mismas operaciones de entrega intracomunitaria, «actos de adeudo de los impuestos especiales», relativos a la puesta a consumo ilegal en el territorio griego del alcohol etílico expedido por Silcompa a sociedades «fantasma». Esta constatación se basó, según afirmaron las partes ante el órgano jurisdiccional remitente, [9] en investigaciones penales previas que dieron lugar a una sentencia dictada en primera instancia por un órgano jurisdiccional griego, [10] por la que se confirmó la llegada de los productos en cuestión a los operadores griegos y su puesta a consumo ilegal.

26. El 31 de enero de 2005, la Administración tributaria griega presentó, con arreglo al artículo 7 de la Directiva 76/308, una petición de asistencia a la República Italiana para el cobro de los créditos de su hacienda pública por un importe total de 10 280 291,66 euros (en lo sucesivo, «créditos reclamados por las autoridades griegas»).

27. El 13 de septiembre de 2005, la Agencia expidió a Silcompa, de conformidad con el artículo 5 del Decreto Legislativo n.º 69/2003, dos requerimientos de pago, [11] mediante los que solicitaba de forma amistosa el pago de las cantidades reclamadas [12] en concepto de créditos por las autoridades griegas. Silcompa interpuso recurso contra estos dos requerimientos de pago ante la Commissione tributaria Provinciale di Roma (Comisión Tributaria Provincial de Roma, Italia), que declaró su inadmisibilidad. [13] Silcompa interpuso recurso de apelación contra esta decisión, que fue estimado por la Commissione tributaria regionale di Roma (Comisión Tributaria Regional de Roma, Italia) mediante sentencia de 22 de abril de 2010 [14] debido a la falta de notificación de los actos preliminares necesarios por parte de las autoridades griegas y a una motivación insuficiente de dichos requerimientos de pago.

28. En consecuencia, la Agencia interpuso recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente invocando tres motivos, de los que, según dicho órgano jurisdiccional, únicamente el segundo [15] y el tercero [16] resultan pertinentes a los efectos de la presente remisión prejudicial.

8 Silcompa presentó una solicitud de resolución simplificada de la controversia con arreglo al artículo 5 *bis* del decreto legge n. 193/2016 (Decreto-ley n.º 193/2016). El Gobierno italiano indicó, en su respuesta a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia, que Silcompa había procedido al pago íntegro del importe indicado en el acuerdo transaccional.

9 Véase el escrito de interposición del recurso de casación presentado por la Agencia que figura en el expediente de que dispone el órgano jurisdiccional remitente y comunicado a la Secretaría del Tribunal de Justicia, p. 8.

10 Según dicho recurso de casación, se trata de la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de Atenas n.º 98424/2001.

11 El requerimiento de pago RP. 05/14, por un importe de 10 280 291,66 euros y el requerimiento de pago RP. 05/12, por un importe de 64 218,25 euros, ambos de 1 de septiembre de 2005. Las fechas de dichos requerimientos de pago figuran en el expediente nacional comunicado al Tribunal de Justicia.

12 Según el Gobierno italiano, estos requerimientos indicaban los actos de adeudo emitidos por la Aduana del Pireo y por la Aduana de Atenas.

13 Sentencia n.º 501/41/07, de 3 de diciembre de 2007.

14 Sentencia n.º 45/37/10.

15 En el litigio principal, mediante su segundo motivo, la Agencia reprocha a la Comisión Tributaria Regional de Roma haber infringido el artículo 12 de la Directiva 76/308 y el artículo 6 del Decreto Legislativo n.º 69/2003. A este respecto, la Agencia alega, en esencia, que, en materia de asistencia mutua entre los Estados miembros, toda imputación relativa al crédito y al título ejecutivo —en particular, la supuesta falta de notificación de los actos preliminares por parte de la autoridad griega— debe formularse ante la autoridad nacional titular del crédito, a saber, la autoridad competente griega.

16 Mediante su tercer motivo, la Agencia invoca la infracción del artículo 3 de la legge n. 212 de 2000 (Ley n.º 212/2000), en la medida en que la Comisión Tributaria Regional de Roma consideró insuficiente la motivación del requerimiento de pago que no hacía mención a los procedimientos paralelos incoados en Italia para el cobro de los impuestos especiales sobre las mismas operaciones. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide si, en el procedimiento de recurso contra la ejecución instada en el marco de la asistencia mutua entre los Estados miembros en materia de cobro de los impuestos especiales, puede examinarse la cuestión de la posible «duplicación del crédito fiscal» a raíz de que tanto el Estado requirente como el Estado requerido hayan formulado simultáneamente una pretensión basada en los mismos hechos imponibles.

29. En cambio, Silcompa invoca en su escrito de contestación la nulidad de las pretensiones relativas al cobro de impuestos especiales que tienen por objeto los hechos ya imputados por la Agencia, la identidad de los hechos imputados y, en consecuencia, la duplicación del crédito fiscal.

30. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en el presente asunto, tanto la Administración tributaria italiana como la Administración tributaria griega consideran, mediante constataciones distintas y autónomas, que el lugar en que se cometió la infracción es su propio Estado. Los créditos reclamados por las autoridades griegas parecen basarse en una sentencia penal, mientras que los créditos reclamados por las autoridades italianas se basarían en la falsedad comprobada de los DAA. Pues bien, las pretensiones relativas al cobro de impuestos especiales son, aparentemente, «alternativas», puesto que el lugar en que fue cometida la infracción, como se desprende del artículo 20 de la Directiva 92/12, solo puede ser uno, y la obligación fiscal igualmente solo puede ser una.

31. En estas circunstancias, se correría el riesgo de que Silcompa se viera obligada a pagar dos veces los mismos importes, en concepto de impuestos especiales y de sanciones, lo que supondría, máxime si se tiene en cuenta que se trata de importes considerables, una pesada carga financiera y una duplicación de las costas procesales.

32. El órgano jurisdiccional remitente señala que, a pesar de que el artículo 20, apartado 4, de la Directiva 92/12, prevé, bajo determinadas condiciones, la devolución del impuesto especial cobrado inicialmente (en otro Estado miembro) cuando se determine con posterioridad el lugar en que fue cometida la infracción, dicha disposición también dispone que tal constatación debe efectuarse «antes de que expire un plazo de tres años a partir de la fecha de expedición del documento de acompañamiento», plazo que, en el presente asunto, ya ha expirado hace mucho tiempo.

33. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta por lo tanto si, también en el marco del procedimiento que tiene por objeto los actos que permiten la ejecución del cobro, previsto en el artículo 12, apartado 3, de la Directiva 76/308, que pone en práctica la petición de asistencia sobre la base del artículo 6, apartado 1, de dicha Directiva, puede examinarse si concurren los requisitos establecidos en el artículo 20 de la Directiva 92/12, como el lugar en que fue cometida la infracción o irregularidad, al menos en circunstancias como las controvertidas en el presente asunto, en el que la misma pretensión ha sido formulada simultáneamente por las instancias del Estado miembro en el que la autoridad requirente tiene su sede (en lo sucesivo, «Estado miembro requirente») y por las del Estado miembro en el que la autoridad requerida tiene su sede (en lo sucesivo, «Estado miembro requerido»), teniendo en cuenta que los procedimientos relativos a estas pretensiones están pendientes en este último Estado.

34. Según el órgano jurisdiccional remitente, se trata de una comprobación que no parece tener por objeto ni el crédito ni el título extranjero objeto de recurso, ni tampoco ponerlos en entredicho, tal como está previsto en el artículo 12, apartado 1, de la Directiva 76/308, sino que, en cambio, se refiere al requisito y al fundamento de la legalidad de las peticiones de asistencia y, en consecuencia, de todos los actos ejecutivos. En particular, el litigio principal parece versar únicamente sobre si es pertinente, a efectos del cobro en el marco del régimen de colaboración, que el Estado miembro requerido aprecie su derecho al propio crédito y si este parámetro puede ser examinado ante los órganos jurisdiccionales.

35. En estas circunstancias, la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 12, apartado 3, de la Directiva [76/308], en relación con el artículo 20 de la Directiva [92/12], en el sentido de que, en el procedimiento incoado contra los actos ejecutivos de recaudación, puede examinarse el presupuesto fáctico del lugar (de puesta a consumo efectiva) en el que se ha cometido efectivamente la irregularidad o la infracción, y en caso afirmativo, con qué

límites, cuando, como ocurre en el supuesto considerado, la misma pretensión, basada en las mismas operaciones de exportación, se formule frente al contribuyente, de manera autónoma, por el Estado requirente y por el Estado requerido, y en este último se encuentren pendientes simultáneamente tanto el procedimiento sobre la pretensión interna como el relativo a la actividad de recaudación a favor del otro Estado, de modo que la conclusión de ese examen pueda impedir dar curso a la petición de asistencia y, por lo tanto, a todos los actos ejecutivos?»

III. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

36. Han presentado observaciones escritas los Gobiernos italiano, español y sueco, así como la Comisión Europea.

37. El 22 de octubre de 2019 el Tribunal de Justicia envió una solicitud de información al órgano jurisdiccional remitente en relación con el marco fáctico y jurídico del litigio principal.

38. En su respuesta de 18 de diciembre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 31 de diciembre de 2019, el órgano jurisdiccional remitente contestó al Tribunal de Justicia.

39. Debido a la crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19, la vista señalada para el 26 de marzo de 2020 quedó cancelada y, mediante decisión de 1 de abril de 2020, se sustituyó por preguntas a las partes que debían responderse por escrito. Los Gobiernos italiano, español y sueco, así como la Comisión, respondieron a las cuestiones en el plazo fijado por el Tribunal de Justicia.

IV. Análisis

A. Alcance de la cuestión prejudicial

40. Debe señalarse, con carácter preliminar, que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este Tribunal proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce y que, desde este punto de vista, corresponde, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular la cuestión que se le ha planteado.[17]

41. En el presente asunto, están pendientes ante los órganos jurisdiccionales italianos dos procedimientos relativos al cobro de dos créditos fiscales que se refieren a las mismas operaciones sujetas a impuestos especiales y que reclaman a la vez las autoridades administrativas italianas y griegas. Por un lado, el crédito reclamado por las autoridades italianas tiene su origen en la comprobación efectuada por la Agencia en enero de 2000 según la cual los productos expedidos a Grecia nunca se recibieron en la Aduana griega y los sellos de dicha Aduana griega estampados en los DAA correspondientes eran falsos. Por el otro lado, los créditos reclamados por las autoridades griegas se basaron en la comprobación efectuada por estas autoridades de la puesta a consumo efectiva, probablemente irregular, en el territorio griego de los productos en cuestión, comprobación que sirvió de base para que dichas autoridades enviaran, en enero de 2005, peticiones de cobro de los créditos a la Agencia de Aduanas, con arreglo a las disposiciones nacionales pertinentes que transponen la Directiva 76/308.

17 Sentencia de 25 de julio de 2018, Dyson (C-632/16, EU:C:2018:599), apartado 47 y jurisprudencia citada.

42. La cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente tiene por objeto que se dilucide si los requisitos para la aplicación del artículo 20 de la Directiva 92/12, a saber, los relativos al lugar en que se cometió realmente la infracción o irregularidad, pueden ser examinados por el órgano jurisdiccional del Estado miembro en el que la autoridad requerida tiene su sede, que conoce de un recurso contra las medidas de ejecución del cobro de un crédito en virtud del artículo 12, apartado 3, de la Directiva 76/308, en el supuesto de que dicha ejecución ocasione, para la sociedad en cuestión, una doble sujeción a impuestos especiales de los mismos productos. [18]

43. De la petición de decisión prejudicial y de la respuesta a las preguntas de 18 de diciembre de 2019 [19] se desprende que el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si es suficiente la motivación del acto que sirvió de base al procedimiento de cobro en Italia en virtud de la Directiva 76/308 y si es necesario apreciar la duplicación del crédito relativo a los impuestos especiales.

44. En estas circunstancias, ha de entenderse que, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 12, apartado 3, de la Directiva 76/308, en relación con el artículo 20 de la Directiva 92/12, debe entenderse en el sentido de que se opone a que un órgano jurisdiccional del Estado miembro donde la autoridad requerida tiene su sede compruebe si la ejecución de las peticiones de cobro de créditos relativos a impuestos especiales formuladas ante esta autoridad en virtud del artículo 6 de la Directiva 92/12 conduce a que una sociedad tribute dos veces por las mismas transacciones y por los mismos productos, dado que la propia autoridad ya ha procedido al cobro de un crédito en relación con estas últimas, crédito que es objeto de un procedimiento judicial en dicho Estado.

45. La clave indispensable de la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente reside en la posible doble sujeción a los mismos impuestos especiales por el Estado miembro de expedición y por el Estado miembro destinatario de los productos en cuestión. Así, procede comenzar al análisis por las normas contenidas en la Directiva 92/12 y recordar, en particular, algunas normas relativas a la exigibilidad del impuesto especial en el sentido de dicha Directiva (epígrafe B). Si bien la Directiva 92/12 prevé, de algún modo, normas sustantivas relativas a la facultad de imposición de impuestos especiales, el *ejercicio* de esta facultad, en virtud de las normas procesales, está regulado principalmente por la Directiva 76/308 (epígrafe C).

B. Sobre la exigibilidad del impuesto especial con arreglo a la Directiva 92/12

46. Con miras a garantizar la creación y el funcionamiento del mercado interior, [20] la Directiva 92/12 tiene por objeto armonizar las normas sustantivas sobre la tenencia, la circulación y los controles de los productos objeto de impuestos especiales y ello, especialmente, con el fin de garantizar que la exigibilidad de los impuestos especiales sea idéntica en todos los Estados miembros. Esta armonización permite, en principio, evitar la doble imposición en las relaciones entre Estados miembros. [21] Este es el

18 Al igual que la Comisión, cabe señalar que los procedimientos administrativos relativos a los requerimientos de pago objeto del litigio principal no pueden considerarse «paralelos» (apartado 13 de la petición de decisión prejudicial), puesto que dichos requerimientos fueron notificados cinco años después de las liquidaciones giradas a Silcompa en 2000, en concepto de créditos italianos. Además, sin perjuicio de las formalidades que se deben observar con arreglo al Derecho italiano, el asunto relativo a los créditos italianos parece concluido, ya que Silcompa procedió el pago total de los créditos en virtud del acuerdo transaccional (véase el punto 24 de las presentes conclusiones).

19 Véase, en particular, el punto 5.

20 Véase, en particular, el cuarto considerando de la Directiva 92/12; véanse, asimismo, las sentencias de 2 de abril de 1998, EMU Tabac y otros (C-296/95, EU:C:1998:152), apartado 22; de 5 de abril de 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), apartado 39, y de 29 de abril de 2004, Comisión/Alemania (C-240/01, EU:C:2004:251), apartado 36.

21 Sentencias de 30 de mayo de 2013, Scandic Distilleries (C-663/11, EU:C:2013:347), apartados 22 y 23; de 3 de julio de 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042), apartado 17, y de 5 de marzo de 2015, Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142), apartado 20. Además, la voluntad de evitar la doble imposición se deduce del artículo 8 de la Directiva 92/12, que autoriza a los particulares, en determinadas condiciones, a transportar con franquicia de derechos mercancías a otro Estado miembro, así como del artículo 22 de dicha Directiva, que prevé la devolución por el Estado miembro de partida en los casos contemplados en los artículos 7 y 10 de la citada Directiva.

objetivo con el que se inscriben también los artículos 6 y 20 de dicha Directiva, que establecen normas generales y específicas relativas a la exigibilidad del impuesto especial. Pues bien, este objetivo se ve comprometido si las autoridades griegas e italianas son, en el presente asunto, subsiguientemente competentes para recaudar los impuestos especiales sobre la misma transacción.

1. Observaciones generales relativas a la exigibilidad del impuesto especial

47. Procede señalar, por una parte, que, con arreglo al artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/12, el hecho imponible consiste en la fabricación en el territorio de la Unión y en la importación en dicho territorio de los productos objeto de impuestos especiales. Por otra parte, puesto que se trata de impuestos que gravan el consumo, su devengo ha de situarse lo más cerca posible del consumidor final. [22] A tal fin, el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12 prevé que los impuestos especiales se devengan, entre otras circunstancias, por la puesta a consumo de los productos objeto de aquellos, como el alcohol. [23]

48. Por lo general, transcurre un lapso de tiempo entre la realización del hecho imponible y el momento del devengo de los impuestos especiales. El régimen suspensivo que se define en el artículo 4, letra c), de la Directiva 92/12, como régimen fiscal aplicable, en particular, a la producción de productos en suspensión de impuestos especiales, se aplica precisamente durante dicho lapso. [24] Este régimen, al que se hallaban sujetos los productos controvertidos en el litigio principal, no activa el devengo del impuesto especial hasta el momento de la salida de los productos de dicho régimen y de su puesta a consumo. De este modo, el impuesto especial relativo a los productos comprendidos en dicho régimen todavía no es exigible, aunque el hecho imponible ya se haya producido. [25]

49. Del artículo 4, letra b), y del artículo 11, apartado 2, de la Directiva 92/12, se desprende una regla general según la cual la producción, la transformación y la tenencia de productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo solo pueden realizarse en un depósito fiscal debidamente autorizado por el Estado miembro en que radiquen. Con arreglo al artículo 15 de dicha Directiva, la circulación de productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo únicamente puede efectuarse entre depósitos fiscales, puesto que el depositario autorizado desempeña una función central en el marco del procedimiento de circulación de estos productos. [26]

50. Así, las disposiciones de la Directiva 92/12, consideradas en su conjunto, establecen un régimen uniforme de los productos sujetos a impuestos especiales por los Estados miembros, que se basa en el principio según el cual los impuestos especiales solo se devengan una vez. El respeto de las normas relativas a la tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales es un requisito indispensable para la consecución de los objetivos de la Directiva 92/12. Sin embargo, no cabe excluir que dichas normas se infrinjan en la práctica, razón por la que el legislador previó las normas específicas que figuran en la Directiva 92/12.

22 Por lo que se refiere a los principios en los que se basa la Directiva 92/12, véanse las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas en el asunto Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614). Véase asimismo, en la doctrina, Berlin, D., *Politique fiscale, Commentaire J. Mégret*, vol. I, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012.

23 Es preciso distinguir, como subraya la Comisión, la puesta a consumo de productos del consumo de dichos productos.

24 Sentencia de 5 de abril de 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), apartado 31.

25 Sentencias de 12 de diciembre de 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751), apartado 42; de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231), apartado 78, y de 28 de enero de 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62), apartado 22.

26 Véase la sentencia de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398), apartados 31 y 32, por lo que se refiere al régimen de responsabilidad impuesto por la Directiva 92/12 por el conjunto de riesgos inherentes a la circulación de los productos objeto de impuestos especiales y que se encuentran incluidos en dicho régimen. En consecuencia, se considera a este depositario obligado al pago de los impuestos especiales cuando, durante la circulación de dichos productos, se cometa una irregularidad o infracción que implique la exigibilidad de tales impuestos.

2. Sobre el ámbito de aplicación del artículo 20 de la Directiva 92/12

51. Según la doctrina, los casos en los que resulta más probable que se cometa un fraude son los que implican que la infracción o irregularidad se produzca durante la circulación de productos en régimen suspensivo. [27] Dado que la infracción o irregularidad puede producirse en cada uno de los Estados en los que circulen los productos, el artículo 20 de la Directiva 92/12 trata de evitar los conflictos de competencia entre los Estados miembros que pretenden sujetar a tributación los productos que han sido objeto de la infracción o de la irregularidad. [28] De este modo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que esta disposición determina cuál es el único Estado miembro que puede percibir los impuestos especiales en caso de infracción o de irregularidad cometida en el curso de la circulación, como una salida irregular de un régimen suspensivo. [29]

52. En particular, los apartados 1 y 2 del artículo 20 de la Directiva 92/12 se refieren ambos a aquella situación en la que la infracción o irregularidad se comete *en el curso de la circulación*. El apartado 1 se refiere concretamente al supuesto de que se conozca el lugar de dicha infracción o irregularidad, mientras que el apartado 2 se refiere al supuesto de que se compruebe una irregularidad o infracción y no sea posible determinar el lugar en que fue cometida. En tal caso, se considerará que la infracción se produjo en el Estado miembro en que fue comprobada. [30]

53. Por su parte, el artículo 20, apartado 3, de la Directiva 92/12 precisa que, cuando los productos objeto de impuestos especiales no lleguen a destino y no sea posible determinar el lugar en que fue cometida la infracción o irregularidad, se considerará que esta se produjo en el Estado miembro de salida, el cual es, por tanto, competente para proceder a la recaudación de los impuestos especiales. [31] De este modo, dicha disposición regula la situación de que los productos de que se trate no lleguen a su destino. En tal caso, se declara competente al Estado de salida.

54. Si bien los apartados 2 y 3 de dicho artículo 20 recogen las presunciones mencionadas anteriormente, el artículo 20, apartado 4, de la Directiva 92/12 prevé un mecanismo «corrector» en caso de que la presunción desaparezca posteriormente por razón de circunstancias de hecho que permitan establecer la competencia de un Estado miembro distinto del designado con arreglo a dicha presunción. A tal fin, dicho apartado 4 establece que si antes de que expire un plazo de tres años a partir de la fecha de expedición del DAA llegara a determinarse el Estado miembro en que realmente se cometió la irregularidad o infracción, [32] corresponderá a este Estado miembro recaudar el impuesto especial devengado.

55. Pueden extraerse varias conclusiones de las disposiciones antes mencionadas de la Directiva 92/12, consideradas en su conjunto. En primer lugar, los impuestos especiales no solo se devengan en el momento de la puesta a consumo de los productos, sino también en el momento de su salida, incluso irregular, del régimen suspensivo. Como subrayó el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer, «si las actividades sujetas a exacción (la importación y la fabricación) tienen lugar al margen del régimen

27 Véase, a este respecto, Berlin, D., *Jurisclasseur Europe Traité*, fascículo n.º 1650, «Fiscalité indirecte», 1 de enero de 2016, apartado 56.

28 Conclusiones del Abogado General Mischo presentadas en el asunto Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:209), punto 74.

29 Sentencias de 12 de diciembre de 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751), apartado 43, y de 13 de diciembre de 2007, BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788), apartado 44.

30 Esta interpretación se ve corroborada por los trabajos preparatorios de la Directiva 2008/118, que explican la lógica del artículo 20 de la Directiva 92/12. Véase la Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales (COM/2008/0078 final).

31 Sentencia de 12 de diciembre de 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751), apartado 47.

32 El Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los particulares tienen derecho a obtener la devolución de los impuestos percibidos en un Estado miembro en contra de las normas del Derecho comunitario. Este derecho es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los particulares por las disposiciones comunitarias, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. El Estado miembro de que se trate está, por tanto, obligado, en principio, a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho comunitario (sentencia de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World y otros, C-147/01, EU:C:2003:533, apartado 93 y jurisprudencia citada).

suspensivo o si la salida de este régimen se produce en un momento distinto al de la disposición para el consumo, el legislador [de la Unión] asimila estas situaciones a la puesta a consumo y, por lo tanto, las hace determinantes del devengo, con el fin de evitar que mercancías objeto de impuestos especiales escapen a la tributación». [33]

56. En segundo lugar, dado que la puesta a consumo de los productos objeto de impuestos especiales solo puede efectuarse una vez, el lugar en que se cometa una irregularidad o infracción en el curso de la circulación solo puede ser único. Esta conclusión se ve corroborada por la asimilación de la infracción o de la irregularidad cometida en el curso de la circulación de productos a la puesta a consumo de los mismos y la existencia de un mecanismo «corrector» en el artículo 20, apartado 4, de la Directiva 92/12. De este modo, si bien es cierto que, en la práctica, pueden producirse varias infracciones o irregularidades sucesivas en diferentes Estados miembros en el curso de la circulación de un mismo producto objeto de impuestos especiales (la hipótesis de la pluralidad de infracciones o de irregularidades), únicamente la primera de ellas, a saber, la que dio lugar a la salida de los productos en curso de circulación del régimen suspensivo de los impuestos especiales, tiene valor jurídico con arreglo al artículo 20 de esta Directiva, puesto que es muy probable que dicha infracción o irregularidad tuviera como resultado la puesta a consumo de tales productos.

3. Sobre el mecanismo «corrector» previsto en el artículo 20, apartado 4, de la Directiva 92/12

57. El artículo 20, apartado 4, de la Directiva 92/12 establece un mecanismo «corrector» con arreglo al cual si antes de que expire un plazo de tres años *a partir de la fecha de expedición del DAA* [34] llegara a determinarse el Estado miembro en que realmente se cometió la irregularidad o infracción, dicho Estado procederá a recaudar el impuesto especial al tipo impositivo vigente en la fecha del envío de las mercancías. En ese supuesto, y una vez presentada la prueba de la recaudación, se devolverá el impuesto especial cobrado inicialmente. En la medida en que el artículo 20, apartados 1 a 3, de la Directiva 92/12 establece las presunciones antes examinadas, el apartado 4 de dicho artículo prevé un mecanismo que contempla el caso en que la situación efectiva difiera de la que se presume. No obstante, con arreglo al principio de seguridad jurídica, dicho mecanismo solo puede aplicarse durante los tres años posteriores a la fecha de expedición del DAA.

58. Así, esta disposición establece dos requisitos acumulativos, a saber, que la infracción o irregularidad se cometa en un Estado miembro distinto de aquel en que se pagó el impuesto especial y el plazo de tres años a partir de la fecha de expedición del DAA. En consecuencia, del sistema del artículo 20, apartado 4, de la Directiva 92/12 se desprende que el cumplimiento de dicho plazo únicamente debe examinarse si llegara a determinarse el Estado miembro en que realmente se cometió la irregularidad o infracción y este es distinto del Estado miembro determinado inicialmente.

4. Sobre la aplicación de los principios antes mencionados al presente asunto

59. De entrada, debe señalarse, por una parte, que el examen de las competencias de las autoridades italianas y griegas se ve dificultado por el hecho de que la petición de decisión prejudicial contiene pocos datos sobre la situación fáctica y jurídica controvertida en el presente asunto. Por otra parte, a falta de datos concretos, no es posible discernir el problema específico de interpretación que podría plantearse en relación con la Directiva 92/12. Así las cosas, si bien es cierto que corresponde al órgano jurisdiccional remitente realizar las comprobaciones fácticas precisas y aplicarlas al litigio de

33 Conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas en el asunto Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614), punto 38.

34 A este respecto, el artículo 19 de la Directiva 92/12 prevé que el DAA consta de cuatro ejemplares, a saber, un ejemplar para el expedidor, un ejemplar para el destinatario, un ejemplar que se reenviará al expedidor para ultimación del régimen y un ejemplar para las autoridades competentes del Estado miembro de destino. En consecuencia, el DAA se expide en el momento en que se envían los productos.

que conoce, no es menos cierto que incumbe al Tribunal de Justicia interpretar el Derecho de la Unión en relación con la situación fáctica y jurídica descrita por el órgano jurisdiccional remitente, con el fin de proporcionar a este los elementos útiles para la solución del litigio que se le ha sometido. [35]

60. Es preciso recordar que, por una parte, en los asuntos relativos a los créditos reclamados por las autoridades italianas y mencionados en el punto 22 de las presentes conclusiones, de la petición de decisión prejudicial se desprende que la Agencia consideró que la infracción o irregularidad consistió en la falta de ultimación del régimen suspensivo, puesto que los DAA que Silcompa había recibido, relativos a los envíos de los productos en cuestión, habían sido falsificados mediante el estampado de un sello falso de la Aduana griega. De este modo, dicha autoridad consideró que la falsificación de los DAA equivalía a una infracción o a una irregularidad cometida en Italia y, en consecuencia, a una salida irregular del régimen suspensivo que daban lugar al devengo de los impuestos especiales en Italia. [36] En enero de 2000, la Agencia procedió, por lo tanto, a girar las liquidaciones correspondientes. Por otra parte, en los asuntos que versan sobre los créditos reclamados por las autoridades griegas y que sirven de fundamento al requerimiento de pago impugnado en el litigio principal (mencionados en los puntos 26 y 27 de las presentes conclusiones), cabe suponer que las autoridades griegas probablemente han establecido su competencia con arreglo al artículo 6, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/12, dado que los productos fueron puestos a consumo de manera irregular en Grecia —no obstante, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar este extremo—. [37]

61. De lo anterior se desprende que, desde el momento en que las autoridades italianas comprobaron que los productos en cuestión enviados por Silcompa en régimen suspensivo de impuestos especiales no habían llegado a su destino en Grecia y que los DAA correspondientes habían sido falsificados, dichos productos salieron de ese régimen como consecuencia de la comisión de una infracción o irregularidad en el curso de la circulación de los productos objeto de impuestos especiales, en el sentido del artículo 20 de la Directiva 92/12. De este modo, con arreglo al apartado 1 de dicho artículo, la Agencia estaba facultada para proceder al cobro del crédito fiscal aplicando las disposiciones del Derecho nacional pertinentes. Como ya se ha expuesto anteriormente, el sistema del artículo 20 de la Directiva 92/12 descansa en su conjunto en la idea de que una infracción o una irregularidad cometida en el curso de la circulación de los productos en régimen suspensivo de impuestos especiales equivale a una puesta a consumo de los mismos que solo puede producirse una vez respecto de los mismos productos. A pesar de esta norma, la Agencia aceptó en 2005 la petición de asistencia presentada por las autoridades griegas dirigida al cobro de los créditos correspondientes a los impuestos especiales emitidos por las autoridades griegas contra dicha sociedad y relativos a los mismos productos.

62. Pues bien, en el presente asunto el Tribunal de Justicia no dispone de ningún dato concreto que le permita apreciar la posible comisión de la infracción o de la irregularidad en un Estado miembro que no sea Italia. En efecto, cabe considerar que la comercialización ilegal en el territorio griego del alcohol etílico expedido por Silcompa, que dio lugar a la incoación de procedimientos penales en Grecia, constituye una infracción o irregularidad de los productos en cuestión, pero que, habida cuenta de los hechos del litigio principal y del sistema general de la Directiva 92/12, no es sino una consecuencia de la infracción o de la irregularidad cometida previamente en Italia.

35 Sentencia de 9 de noviembre de 2006, Chateignier (C-346/05, EU:C:2006:711), apartado 22.

36 No obstante, el expediente comunicado al Tribunal de Justicia no especifica qué disposición de la Directiva 92/12 se aplicó para considerar que el impuesto especial se devengó en Italia. Dado que el artículo 20, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 92/12 hace recaer en el depositario autorizado la responsabilidad del abonar el impuesto especial en caso de infracción o de irregularidad en el curso de la circulación de los productos en régimen suspensivo, cabe suponer que esta disposición se aplicó en el presente asunto.

37 Es cierto que la petición de decisión prejudicial es poco precisa por lo que se refiere a las disposiciones de la Directiva 92/12 aplicadas por las autoridades griegas. Por lo tanto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar este extremo.

63. En estas circunstancias, considero que, teniendo en cuenta dicha determinación, que incumbe a tales autoridades u órganos jurisdiccionales, el análisis del segundo requisito que figura en el artículo 20, apartado 4, de la Directiva 92/12, es decir, el establecimiento del momento en que comienza a correr dicho plazo de tres años a efectos de la aplicación del mecanismo «corrector» contemplado en dicha disposición, no es relevante en el marco del presente procedimiento prejudicial. En efecto, como ya he puesto de manifiesto, el examen de dicho plazo únicamente debe efectuarse si llegara a determinarse el Estado miembro en que realmente se cometió la irregularidad o infracción y es distinto del Estado miembro determinado inicialmente, circunstancia que no se da en el litigio principal.

64. En este contexto, surge la cuestión de si y, en su caso, cómo, el órgano jurisdiccional remitente, como órgano jurisdiccional del Estado miembro requerido, puede controlar la presencia de una posible duplicación de los créditos relativos a los impuestos especiales por parte de dos autoridades de dos Estados miembros diferentes.

C. Sobre la Directiva 76/308 referente a la asistencia mutua

1. Sobre el marco jurídico del análisis

65. Aunque la creación de un mercado interior ha permitido a las empresas disfrutar plenamente del espacio económico que este ofrece, las administraciones tributarias nacionales, para las que siguen existiendo fronteras, se han dotado desde la década de los setenta del siglo pasado de una serie de instrumentos jurídicos de asistencia con objeto de garantizar una mayor eficacia en el ámbito de la fiscalidad.[38] De este modo, la Directiva 76/308 tiene por objeto aplicar el principio de confianza mutua, facilitando el cobro de créditos entre los Estados miembros.[39] La puesta en práctica del régimen de asistencia mutua establecido por dicha Directiva depende de la existencia de tal confianza entre las autoridades nacionales de que se trate.[40]

66. Esta Directiva prevé, por una parte, tres formas separadas y concretas de asistencia mutua que la autoridad requerida tiene la obligación de prestar a petición de una autoridad requirente, a saber, la petición de información,[41] la petición de notificación del destinatario de los documentos relativos a un crédito que emane del Estado miembro donde la autoridad requirente tenga su sede[42] y la petición de cobro de los créditos que sean objeto de un título que permita su ejecución.[43] Por otra parte, la Directiva 76/308 contiene disposiciones específicas sobre la determinación de la competencia entre el Estado miembro requirente y el Estado miembro requerido respecto de la petición de que se trate. El litigio principal versa sobre la petición de asistencia relativa al cobro, puesto que las autoridades griegas han formulado una petición en este sentido a la Agencia.

a) Reparto de competencias previsto en el artículo 12 de la Directiva 76/308

67. El artículo 12 de la Directiva 76/308 establece un reparto de competencias entre las instancias del Estado miembro requirente y las del Estado miembro requerido para conocer de las impugnaciones del crédito, del título que permita la ejecución de su cobro o de las medidas de ejecución. En lo que atañe a estas impugnaciones, la elección de la instancia competente del Estado miembro a la que debe

38 Berlin, D., «Synthèse — Droit fiscal de l'Union européenne», JurisClasseur Europe Traité, 1 de mayo de 2019, apartado 49.

39 Véanse, Michel, V., «Juridiction compétente pour le contrôle des mesures de recouvrement», Revue Europe, n.º 3, marzo de 2010, comentario n.º 109, y Maitrot de la Motte, A., Droit fiscal de l'Union européenne, Bruylant, 2016, apartados 479 y ss.

40 Véase la sentencia de 26 de abril de 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), apartados 40 y 41.

41 Con arreglo al artículo 4 de la Directiva 76/308. Por lo que se refiere al intercambio de información, véase Fernández Marín, F., «The Right of Defence and the exchange of tax information ruled by EU law», Studi Tributari Europei, vol. 8, 2018, p. II, pp. 25 a 95.

42 Con arreglo al artículo 5 de la Directiva 76/308.

43 Con arreglo al artículo 6 de la Directiva 76/308.

dirigirse una parte depende de si la imputación se refiere, por una parte, al crédito o al título que sirva de base a su ejecución o, por otra parte, a las medidas de cobro. Como señaló el Abogado General Bobek, la Directiva 2010/24, que sucede a la Directiva 76/308, prevé, como regla general, la aplicación de la *lex auctoritatis*, según la cual los actos realizados por las autoridades de un Estado miembro se rigen por la ley de ese Estado miembro (y, por tanto, también su validez está sujeta a ella).[44] De ello se sigue que la instancia competente de cada Estado miembro solo examinará la legalidad de los actos llevados a cabo por las autoridades de ese Estado miembro y de las medidas adoptadas por este a la luz de la ley de dicho Estado.[45]

68. De este modo, con arreglo al artículo 12, apartado 1, de la Directiva 76/308, si durante el procedimiento de cobro se impugna el crédito o el título que permita la ejecución de su cobro, la acción se entablará ante la instancia competente del Estado miembro requirente. Si, en cambio, la impugnación recae sobre las medidas de cobro adoptadas en el Estado miembro en el que se encuentre la autoridad requerida, la acción se ejercerá, con arreglo al artículo 12, apartado 3, de la Directiva 76/308, ante la instancia competente de este Estado miembro.[46]

69. Con el fin de garantizar plenamente al interesado, durante el procedimiento de cobro, su derecho a impugnar el crédito o el título que permita la ejecución de su cobro, el artículo 12, apartado 2, de la Directiva 76/308 prevé que, en espera de la decisión de la instancia competente del Estado miembro requirente, la autoridad requerida suspenderá el procedimiento de ejecución tan pronto como haya sido informada de que se halla pendiente un asunto que tiene por objeto la impugnación del crédito o del título que permita la ejecución de su cobro.

70. Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el reparto de competencias descrito en las presentes conclusiones es el corolario del hecho de que el crédito y el título ejecutivo se han constituido conforme al Derecho vigente en el Estado miembro en el que tiene su sede la autoridad requirente, mientras que, para las medidas de ejecución en el Estado miembro donde la autoridad requerida tiene su sede, esta aplica, en virtud de los artículos 5 y 6 de la Directiva 76/308, las disposiciones que su Derecho nacional establece para los actos correspondientes.[47] Además, del artículo 8, apartado 1, de dicha Directiva, se deduce que el título que permita la ejecución del crédito será directamente reconocido y tratado automáticamente como un título que permite la ejecución del cobro del Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requerida, lo que constituye, a mi modo de ver, la expresión del principio de confianza mutua. De este reparto de competencias se colige que, en principio, la autoridad requerida no puede poner en cuestión la validez y el carácter ejecutivo del acto o de la decisión cuya asistencia para el cobro solicita la autoridad requirente. No obstante, la jurisprudencia ha matizado este principio.

b) Sobre la posibilidad de que las autoridades nacionales se nieguen a prestar asistencia mutua

71. Dado que se desprende, por una parte, del artículo 8, apartado 1, de la Directiva 76/308 que el título que permita la ejecución del crédito será directamente reconocido y tratado automáticamente como un título que permite la ejecución del cobro del Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requerida, y, por otra parte, del artículo 6 de la referida Directiva, que la autoridad requerida «procederá» a dicho cobro, la citada Directiva prevé la ejecución automática del cobro por parte de la autoridad requerida. Además, no existe ninguna disposición específica que permita denegar una

44 Conclusiones del Abogado General Bobek presentadas en el asunto Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944), punto 40.

45 Conclusiones del Abogado General Bobek presentadas en el asunto Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944), punto 43.

46 Véase, asimismo, el décimo considerando de la Directiva 76/308, con arreglo al cual la acción de impugnación deberá ser planteada por el interesado ante la instancia competente del Estado miembro donde la autoridad requirente tenga su sede, y la autoridad requerida deberá suspender el procedimiento de ejecución que ha iniciado hasta que se produzca la decisión de esta instancia competente.

47 Sentencias de 14 de enero de 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11), apartado 40, y de 14 de marzo de 2019, Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209), apartado 34.

petición de cobro.[48] A falta de estas disposiciones, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha establecido la base para que las autoridades e instancias nacionales puedan denegar, con carácter excepcional, la asistencia en materia de cobro en el supuesto de que dicha asistencia afecte al orden público estatal.

72. A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró en su sentencia Kyrian[49] que «no puede excluirse que, *con carácter excepcional*, las instancias del Estado miembro en el que la autoridad requerida tiene su sede estén facultadas para verificar si la ejecución de dicho título puede vulnerar, en especial, *el orden público de ese último Estado* y, en su caso, para denegar la asistencia en todo o en parte, o para someterla a la observancia de ciertas condiciones».[50] En su opinión, «es difícil concebir que un título que permite la ejecución del cobro del crédito sea ejecutado por ese Estado miembro si tal ejecución puede vulnerar el *orden público* de este último».[51] En el marco de una sentencia posterior, la sentencia Donnellan,[52] el Tribunal de Justicia volvió a formular dicho principio autorizando tal denegación cuando la aplicación de las disposiciones de la Directiva referente a la asistencia mutua dé lugar a una vulneración de los derechos fundamentales como consecuencia de la falta de notificación de la persona de que se trate, a saber, el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.[53] Con ello, el Tribunal de Justicia aplicó su jurisprudencia clásica relativa a la limitación del principio de confianza mutua[54] en un contexto en el que la aplicación de dicho principio daba lugar a una posible vulneración de los derechos fundamentales.

73. Sin embargo, en el presente asunto se solicita al Tribunal de Justicia que dilucide si existen motivos que se opongan a que sea satisfecha una petición de asistencia cuando se haya acreditado la duplicación del crédito fiscal relativo a los impuestos especiales.[55] Cuando el Estado miembro aplica el Derecho de la Unión, ¿puede constituir esta duplicación un motivo de oposición a una petición de asistencia en materia de cobro de un crédito fiscal? A este respecto, antes de examinar el supuesto de una posible vulneración del orden público o de los derechos fundamentales, considero que es preciso indagar si la respuesta a esta cuestión no puede deducirse de las disposiciones pertinentes del Derecho derivado.

2. Sobre la obligación de las instancias del Estado miembro requirente de comprobar la competencia de las autoridades de dicho Estado

74. A mi modo de ver, la respuesta a la cuestión prejudicial solo puede ser negativa.

48 El artículo 4, apartado 3, de la Directiva 76/308 prevé una serie de motivos de oposición. No obstante, esta disposición se refiere a la petición de información, que no es objeto del presente asunto.

49 Sentencia de 14 de enero de 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11).

50 Sentencia de 14 de enero de 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11), apartado 42, confirmada por la sentencia de 26 de abril de 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), apartado 47. El subrayado es mío.

51 Sentencia de 14 de enero de 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11), apartado 43, confirmada por la sentencia de 26 de abril de 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), apartado 48. El subrayado es mío.

52 Sentencia de 26 de abril de 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282).

53 El Tribunal de Justicia declaró, en particular, que el artículo 14, apartados 1 y 2, de la Directiva 2010/24, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que una autoridad de un Estado miembro deniegue la ejecución de una petición de cobro de un crédito relativo a una sanción pecuniaria impuesta en otro Estado miembro por no haberse notificado debidamente al interesado la resolución por la que se impone dicha sanción antes de presentar la petición de cobro a la referida autoridad en aplicación de la citada Directiva (sentencia de 26 de abril de 2018, Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282).

54 Véanse, en lo que atañe a la limitación del principio de confianza mutua, las sentencias de 21 de diciembre de 2011, N. S. y otros (C-411/10 y C-493/10, EU:C:2011:865); de 5 de abril de 2016, Aranyosi y Căldăraru (C-404/15 y C-659/15 PPU, EU:C:2016:198), y de 25 de julio de 2018, Minister for Justice and Equality (Défaillances du système judiciaire) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586).

55 A diferencia de las sentencias de 14 de enero de 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11), y de 26 de abril de 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), el presente asunto no versa sobre las modalidades de notificación, lo que en mi opinión parece excluir la aplicación del criterio del orden público en el sentido de esta jurisprudencia.

75. En efecto, como ya se ha expuesto en los puntos 47 a 50 de las presentes conclusiones, del sistema de la Directiva 92/12 se desprende que la puesta a consumo de un producto objeto de impuestos especiales solo puede efectuarse una vez, teniendo en cuenta que los impuestos especiales se devengan en el momento de la puesta a consumo de un producto, ya sea regular o irregular. A efectos de este devengo, a tenor de lo dispuesto en el artículo 20 de la Directiva 92/12, la salida de los productos del régimen suspensivo de derechos como consecuencia de la comisión de una infracción o de una irregularidad en el curso de su circulación se asimila a su puesta a consumo. No obstante, como se ha indicado en el punto 56 de las presentes conclusiones, con arreglo a dicha disposición solo se considera pertinente la primera infracción o irregularidad que dio lugar a la salida de los productos en curso de circulación del régimen suspensivo de los impuestos especiales. No obstante, dicho esto, no cabe excluir en la práctica la existencia de litigios relativos a la determinación del lugar en que fue cometida dicha infracción o irregularidad.

76. En consecuencia, con objeto de responder a la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente sobre si el juez del Estado requerido puede comprobar, en el marco del procedimiento relativo al examen de la legalidad de los actos ejecutivos de recaudación, la determinación del lugar en que fue cometida la infracción o irregularidad, es preciso, atendiendo a las disposiciones de la Directiva 76/308, mencionadas en los puntos 67 a 70 de las presentes conclusiones, decidir si dicha determinación se refiere al crédito, al título ejecutivo o a las medidas de ejecución, en el sentido del artículo 12 de la Directiva 76/308. Considero que la respuesta a esta cuestión puede deducirse del conjunto de las disposiciones de la Directiva 92/12, en particular de sus artículos 6 y 20 que, como ya he indicado, tienen por objeto la determinación de las competencias de los Estados miembros para percibir los impuestos especiales sobre los productos contemplados por dicha Directiva.

77. Más concretamente, de los artículos 6 y 20 de la Directiva 92/12 se desprende que la competencia de un Estado miembro para recaudar impuestos especiales sobre productos, como el alcohol, está relacionada bien con el lugar de su puesta a consumo, con arreglo al artículo 6 de dicha Directiva, bien con el lugar en el que los productos, durante su desplazamiento, salieron del régimen suspensivo de derechos, de conformidad con el artículo 20, apartados 1 a 3, de la citada Directiva, bien con el lugar en que realmente se cometió la irregularidad o infracción y que fue determinado posteriormente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado 4, de la misma Directiva. Habida cuenta de la equivalencia de los motivos de exigibilidad que figuran en dichos artículos 6 y 20 y descritos anteriormente, la única conclusión que cabe extraer es, a mi parecer, que la cuestión relativa al lugar de la puesta a consumo de los productos objeto de impuestos especiales o de la comisión de la infracción o de la irregularidad constituye, a primera vista, una cuestión de fondo relativa a la existencia misma de la deuda tributaria.[56] En la medida en que la Directiva 92/12 supedita la percepción del impuesto especial por un Estado miembro a un acontecimiento especial que tenga lugar en su territorio, me parece evidente que la impugnación relativa a la determinación del lugar en que se cometió una infracción o irregularidad, con arreglo al artículo 20 de dicha Directiva, también debe considerarse una cuestión que se refiere al crédito o al título ejecutivo, en el sentido del artículo 12 de la Directiva 76/308. Por consiguiente, habida cuenta de la lógica de dicha Directiva, el examen de esta cuestión no puede estar comprendida en la competencia del órgano jurisdiccional del Estado miembro requerido.

78. Pues bien, la situación descrita en la resolución de remisión, a saber, aquella en la que se exige doblemente a una sociedad el pago de los impuestos especiales en relación con una expedición de productos, no me parece conforme al sistema de la Directiva 92/12 considerado en su conjunto. Aunque en el expediente comunicado al Tribunal de Justicia no figuran datos que justifiquen, en el presente asunto, que el Estado miembro requerido pueda negarse a ejecutar la petición de asistencia que se le ha planteado alegando una vulneración de su orden público o de los derechos

56 Véase, por analogía, en lo tocante a la dicotomía entre la existencia de la deuda tributaria y su cobro en materia de derechos de aduana, la sentencia de 20 de octubre de 2005, Transport Maatschappij Traffic (C-247/04, EU:C:2005:628), apartados 26 y ss.

fundamentales, en el sentido de la jurisprudencia citada en el punto 72 de las presentes conclusiones, el órgano jurisdiccional del Estado miembro requerido no debe, por una parte, descartar la información disponible relativa a una medida análoga impuesta a la misma empresa en dicho Estado miembro, a saber, un Estado miembro distinto del que presentó la petición relativa a una operación que tenía por objeto los mismos productos y, por otra parte, ejecutar dicha petición de asistencia ciegamente y de manera mecánica.

79. A este respecto, el principio de confianza mutua, tal como lo concreta la Directiva 76/308, presupone necesariamente que todos los Estados miembros respeten, con la debida diligencia, los requisitos del Derecho de la Unión. En la medida en que, como se desprende del expediente comunicado al Tribunal de Justicia, Silcompa ha interpuesto un recurso relativo al crédito fiscal correspondiente a los impuestos especiales exigidos por las autoridades griegas y que se refieren a las mismas transacciones y a los mismos productos que ya han sido gravados en Italia, corresponde al órgano jurisdiccional griego que conoce de dicho recurso comprobar si dichas autoridades eran competentes para percibir los impuestos especiales sobre los productos en cuestión, dado que, sobre la base de la información actualmente disponible, dichos productos salieron del régimen suspensivo de los impuestos especiales, en el sentido de los artículos 3 y 20, apartado 1, de la Directiva 92/12, como consecuencia de una infracción o irregularidad cometida en Italia. De ello se sigue que, hasta que el órgano jurisdiccional del Estado miembro requirente efectúe las comprobaciones descritas, el órgano jurisdiccional del Estado miembro requerido debe, con arreglo al artículo 12, apartado 2, de la Directiva 76/308, suspender el procedimiento de ejecución de la petición de asistencia.

V. Conclusión

80. Habida cuenta de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia) del siguiente modo:

«El artículo 12, apartado 3, de la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, en su versión modificada por la Directiva 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001, en relación con los artículos 6 y 20 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, debe interpretarse en el sentido de que los requisitos relativos al lugar en que realmente se cometió la irregularidad o infracción, en el sentido del artículo 20 de la Directiva 92/12, no pueden ser examinados por el órgano jurisdiccional del Estado miembro en el que la autoridad requerida tiene su sede, que conoce de un recurso contra las medidas de ejecución del cobro de un crédito en virtud de dicho artículo 12, apartado 3. Sin embargo, puesto que la doble sujeción a impuestos especiales de los mismos productos por parte de varios Estados miembros no respeta el sistema general de la Directiva 92/12, corresponde al órgano jurisdiccional del Estado miembro que conoce de un recurso relativo al crédito fiscal correspondiente a los impuestos especiales que gravan las mismas transacciones y los mismos productos que ya han sido gravados en otro Estado miembro comprobar si las autoridades requirentes eran competentes para percibir esos impuestos especiales.»