CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL PRIIT PIKAMÄE
prezentate la 8 octombrie 2020[1]

Cauza C-95/19

Agenzia delle Dogane
împotriva
Silcompa SpA

[cerere de decizie preliminară formulată de Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație, Italia)]

„Trimitere preliminară – Accize – Directiva 92/12/CEE – Articolele 6 și 20 – Punerea în consum a produselor – Falsificarea documentului administrativ de însoțire – Infracțiune sau neregulă comisă pe parcursul circulației produselor supuse accizelor în regim de suspendare a accizelor – Derogare neregulamentară a produselor de la un regim de suspendare – Determinarea statului membru de exigibilitate a accizelor – Directiva 76/308/CEE – Articolul 6, articolul 8 și articolul 12 alineatele (1)-(3) – Asistență reciprocă – Acciză percepută subsecvent pentru aceleași operațiuni în două state membre – Duplicarea creanței referitoare la accize – Competența de control a instanțelor din statul membru în care se află sediul autorității solicitate – Respingerea eventuală a cererii de asistență”

1. Prezenta cerere de decizie preliminară a fost formulată în cadrul unui litigiu între Agenzia delle Dogane (Agenția Vămilor, Italia) (denumită în continuare „Agenția”), pe de o parte, și Silcompa SpA, o societate producătoare de alcool etilic, cu sediul în Italia, pe de altă parte, în legătură cu o cerere de recuperare a accizelor adresată acestei societăți în cadrul procedurii de asistență prevăzute la articolul 7 alineatul (1) din Directiva 76/308/CEE[2].

2. Prin intermediul întrebării preliminare, Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație, Italia) solicită în esență să se stabilească dacă este posibil, în cadrul unei proceduri inițiate de o societate împotriva unor măsuri executorii prin care se urmărește recuperarea accizelor emise într-un stat membru (în speță Italia) la cererea unui alt stat membru (în speță Republica Elenă), să se procedeze la verificarea condiției referitoare la locul în care neregula sau infracțiunea a fost comisă în timpul circulației produselor pentru care se datorează acciza.

3. Această întrebare se ridică într-un context în care, potrivit instanței de trimitere, atât autoritățile competente italiene, cât și cele elene revendică recuperarea unei creanțe referitoare la accizele aferente acelorași operațiuni impozitate.

1 Limba originală: franceza.

2 Directiva Consiliului din 15 martie 1976 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor privind anumite cotizații, drepturi, taxe și alte măsuri (JO 1976, L 73, p. 18, Ediție specială, 02/vol. 1, p. 35), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/44/CE a Consiliului din 15 iunie 2001 (JO 2001, L 175, p. 17, Ediție specială, 02/vol. 14, p. 148) (denumită în continuare „Directiva 76/308”). Directiva 2008/55/CE a Consiliului din 26 mai 2008 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor privind anumite cotizații, drepturi, taxe și alte măsuri (JO 2008, L 150, p. 28) a codificat Directiva 76/308 și actele de modificare corespunzătoare. Directiva 2010/24/UE a Consiliului din 16 martie 2010 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de taxe, impozite, drepturi și alte măsuri (JO 2010, L 84, p. 1) a abrogat Directiva 2008/55 începând cu 1 ianuarie 2012. Cu toate acestea, ținând seama de data cererii de asistență în discuție în litigiul principal, prezenta trimitere preliminară este examinată în raport cu dispozițiile Directivei 76/308.

4. Prin obiectul său, acest litigiu se situează la intersecția dintre regimul privind accizele al Uniunii Europene și asistența reciprocă în materie de recuperare a anumitor drepturi. Curtea va trebui astfel să analizeze corelația dintre dispozițiile, pe de o parte, ale Directivei 92/12/CEE privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse [3] și, pe de altă parte, ale Directivei 76/308, dispoziții care sunt aplicabile *ratione temporis* în speță. Deși prezenta cauză privește directive care sunt în prezent abrogate, întrebarea adresată de instanța de trimitere în cererea sa preliminară rămâne de actualitate din moment ce Directivele 2008/118 și 2010/24 se întemeiază în esență pe aceleași principii ca directivele anterioare sus-menționate.

I. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

1. Directiva 92/12

5. Directiva 92/12 se aplică, în conformitate cu articolul 3 alineatul (1) din aceasta, printre altele, alcoolului și băuturilor alcoolice.

6. Articolul 4 din Directiva 92/12 prevede:

„În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții:

(a) *antrepozitar autorizat*: o persoană fizică sau juridică autorizată de autoritățile competente dintr-un stat membru să producă, să prelucreze, să dețină, să primească și să expedieze produse supuse accizelor în cadrul activității sale, accizele fiind suspendate în cadrul unui regim de antrepozit fiscal;

(b) *antrepozit fiscal*: un loc în care bunurile supuse accizelor sunt produse, prelucrate, deținute, primite sau expediate în regim de suspendare a accizelor de către un antrepozitar autorizat în cadrul activității sale, sub rezerva anumitor condiții stabilite de autoritățile competente din statul membru în care se află antrepozitul fiscal;

(c) *regim de suspendare*: o procedură fiscală aplicată producerii, prelucrării, deținerii și circulației produselor, cu suspendarea accizelor;

[…]”

7. Articolul 6 din Directiva 92/12 prevede:

„(1) Accizele sunt exigibile în momentul punerii în consum sau în momentul înregistrării unor deficite care trebuie supuse accizelor în conformitate cu articolul 14 alineatul (3).

Punerea în consum a produselor supuse accizelor înseamnă:

(a) orice derogare, chiar și neregulamentară, de la un regim de suspendare;

3 Directiva Consiliului din 25 februarie 1992 (JO 1992, L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129), astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/108/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992 (JO 1992, L 390, p. 124, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 170) (denumită în continuare „Directiva 92/12”). Directiva 92/12 a fost abrogată începând cu 1 aprilie 2010 prin Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 (JO 2009, L 9, p. 12). Cu toate acestea, ținând seama de data faptelor din litigiul principal, prezenta trimitere preliminară este examinată în raport cu dispozițiile Directivei 92/12.

(b) orice prelucrare, chiar și neregulamentară, a produselor în cauză în afara unui regim de suspendare;

(c) orice import al produselor în cauză, chiar și neregulamentar, în cazul în care produsele nu au fost incluse într-un regim de suspendare.

(2) Condițiile de exigibilitate și rata accizelor care se adoptă sunt cele aflate în vigoare la data la care accizele devin exigibile în statul membru în care are loc punerea în consum sau în care se înregistrează deficitele […].”

8. Articolul 15 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 92/12 prevede că, în principiu, „circulația produselor supuse accizelor în regim de suspendare a accizelor trebuie să se desfășoare între antrepozite fiscale”.

9. Potrivit articolului 15 alineatele (3) și (4) din această directivă:

„(3) Riscurile inerente circulației intracomunitare sunt acoperite de garanția oferită de antrepozitarul autorizat expeditor, conform articolului 13, sau, dacă este necesar, de o garanție solidară a expeditorului și transportatorului. […]

[…]

(4) Fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 20, responsabilitatea antrepozitarului autorizat expeditor și, dacă este cazul, cea a transportatorului poate fi exclusă numai pe baza dovezii preluării produselor de către destinatar, în special pe baza documentului de însoțire menționat la articolul 18, conform condițiilor stabilite în articolul 19.”

10. Articolul 18 alineatul (1) din Directiva 92/12 prevede:

„Fără să aducă atingere posibilei folosiri a procedurilor computerizate, toate produsele la care se aplică accize, care circulă sub incidența măsurilor generale de suspendare a taxei stabilite între statele membre, inclusiv cele care circulă pe mare sau pe calea aerului direct dintr-un port sau aeroport al Comunității în altul, sunt însoțite de un document întocmit de către expeditor. Acest document poate fi un document administrativ sau unul comercial. Forma și conținutul acestui document, precum și procedura care trebuie urmată atunci când utilizarea lui este necorespunzătoare, se stabilesc în conformitate cu procedura menționată la articolul 24.”

11. Potrivit articolului 20 din această directivă:

„(1) Dacă s-a comis o infracțiune sau o neregulă pe parcursul circulației care generează exigibilitatea accizelor, accizele sunt datorate statului membru în care s-a comis infracțiunea sau neregula de către persoana fizică sau juridică ce a garantat plata accizelor în conformitate cu articolul 15 alineatul (3), fără a aduce atingere inițierii procedurilor penale.

Dacă accizele sunt colectate într-un stat membru, altul decât cel de plecare, statul membru care colectează accizele informează autoritățile competente din țara de plecare.

(2) Dacă, pe parcursul circulației, se constată o infracțiune sau neregulă fără a se putea determina unde a fost comisă, se consideră că aceasta a avut loc în statul membru în care a fost constatată.

(3) Fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 6 alineatul (2), dacă produsele supuse accizelor nu ajung la destinație și nu se poate determina unde s-a comis infracțiunea sau neregula, se consideră că acea infracțiune sau neregulă a fost comisă în statul membru de plecare, care colectează accizele la rata în vigoare la data la care au fost expediate produsele, dacă, în termen de cel mult patru luni de la data expedierii produselor, autoritățile competente nu primesc dovada corectitudinii tranzacției sau a locului în care s-a comis infracțiunea sau neregula. Statele membre iau măsurile necesare pentru a depista orice nereguli și pentru a impune pedepse eficiente.

(4) Dacă, înainte de expirarea unei perioade de trei ani de la data la care a fost întocmit documentul de însoțire, se determină statul membru în care s-a produs infracțiunea sau neregula, statul membru în cauză colectează accizele la rata în vigoare la data la care au fost expediate produsele. În acest caz, imediat ce se face dovada colectării accizelor, sunt rambursate accizele percepute inițial."

2. Directiva 76/308

12. Directiva 76/308 are drept obiectiv eliminarea obstacolelor în calea stabilirii și a funcționării pieței comune care rezultă din limitarea teritorială a domeniului de aplicare al dispozițiilor naționale în materie de recuperare, printre altele, a accizelor.

13. Potrivit articolului 5 alineatul (1) din această directivă, la cererea autorității solicitante, autoritatea solicitată notifică destinatarului, în funcție de normele legislative în vigoare în statul membru în care se află sediul acesteia, toate actele și deciziile, inclusiv judiciare, privind o creanță sau recuperarea acesteia, stabilite de statul membru în care se află sediul autorității solicitante.

14. Articolul 6 din Directiva 76/308 prevede:

„(1) La solicitarea autorității solicitante, autoritatea solicitată procedează, în conformitate cu actele cu putere de lege sau actele administrative care se aplică în cazul recuperării unor creanțe similare apărute în statul membru în care se află sediul acesteia, la recuperarea creanțelor care fac obiectul unui titlu ce permite executarea acestora.

(2) În acest sens, orice creanță care face obiectul unei cereri de recuperare este considerată o creanță a statului membru în care se află sediul autorității solicitate, cu excepția cazurilor în care se aplică articolul 12."

15. Articolul 7 alineatele (1) și (2) din această directivă prevede:

„(1) Cererea de recuperare a unei creanțe, adresată de autoritatea solicitantă autorității solicitate, trebuie să fie însoțită de un exemplar oficial sau de o copie autentificată a titlului care permite executarea acesteia, emis în statul membru în care se află sediul autorității solicitante și, dacă este cazul, de originalul sau de o copie autentificată a altor documente necesare pentru recuperare.

(2) Autoritatea solicitantă nu poate formula o cerere de recuperare decât dacă:

(a) creanța sau titlul care permite executarea recuperării nu sunt contestate în statul membru în care se află sediul acesteia, cu excepția cazurilor în care se aplică articolul 12 alineatul (2) al doilea paragraf;

(b) a pus în aplicare, în statul membru în care se află sediul său, procedurile de recuperare adecvate care ar putea fi executate pe baza titlului menționat la alineatul (1), iar măsurile luate nu vor conduce la plata integrală a creanței."

16. Articolul 8 din directiva menționată prevede:

„(1) Titlul care permite executarea recuperării creanței este recunoscut direct și considerat automat ca un titlu care permite executarea unei creanțe a statului membru în care se află sediul autorității solicitate.

(2) Fără a aduce atingere alineatului (1), titlul executoriu care permite recuperarea creanței poate fi, după caz și în conformitate cu dispozițiile în vigoare în statul membru în care se află sediul autorității solicitate, omologat, recunoscut ca sau completat ori înlocuit cu un titlu care permite executarea sa pe teritoriul statului membru în cauză.

În termen de trei luni de la data primirii cererii, statele membre fac toate eforturile pentru a finaliza formalitățile de omologare, de recunoaștere, de completare sau de înlocuire a titlului, cu excepția cazurilor în care se aplică dispozițiile din al treilea paragraf. Formalitățile în cauză nu pot face obiectul unui refuz dacă titlul este redactat corect. În cazul depășirii termenului de trei luni, autoritatea solicitată informează autoritatea solicitantă asupra motivelor care au determinat depășirea.

În cazul în care oricare dintre aceste formalități dă naștere unei contestații privind creanța și/sau titlul executoriu care permite recuperarea acesteia, emis de autoritatea solicitantă, se aplică articolul 12 [din aceeași directivă].”

17. Potrivit articolului 12 alineatele (1)-(3) din Directiva 76/308:

„(1) Dacă, în cursul procedurii de recuperare, creanța sau titlul care permite executarea recuperării acesteia, emis(ă) în statul membru în care se află sediul autorității solicitante, este contestat(ă) de un beneficiar, acesta prezintă cazul în fața instanței competente a statului membru în care se află sediul autorității solicitante, în conformitate cu normele legislative în vigoare în statul respectiv. Autoritatea solicitantă notifică autorității solicitate această acțiune. Beneficiarul poate, de asemenea, să notifice această acțiune autorității solicitate.

(2) De îndată ce autoritatea solicitată primește notificarea menționată la alineatul (1), fie din partea autorității solicitante, fie din partea beneficiarului, ea suspendă procedura de executare și așteaptă decizia instanței competente în domeniu, cu excepția cazurilor în care autoritatea solicitantă formulează o cerere contrară, în conformitate cu al doilea paragraf. […]

Fără a aduce atingere alineatului (2) primul paragraf, în conformitate cu actele cu putere de lege și practicile administrative în vigoare în statul membru în care se află sediul autorității solicitante, aceasta poate cere autorității solicitate să recupereze o creanță contestată, în măsura în care actele cu putere de lege și practicile administrative în vigoare în statul membru în care se află sediul autorității solicitate permit acest lucru. Dacă rezultatul contestației este favorabil debitorului, autoritatea solicitantă are obligația de a rambursa orice sumă recuperată, precum și de a plăti orice compensație datorată, în conformitate cu legislația în vigoare în statul membru în care se află sediul autorității solicitate.

(3) În cazul în care constatarea [a se citi «contestația»] se referă la măsurile de executare luate de statul membru în care se află sediul autorității solicitate, acțiunea este înaintată instanței competente a statului membru respectiv, în conformitate cu dispozițiile legale și de reglementare din acest stat.”

B. Dreptul italian

18. Asistența reciprocă în materie de recuperare a accizelor este reglementată în Italia, printre altele, prin 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" (Decretul legislativ nr. 69 privind „Punerea în aplicare a Directivei [2001/44] privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor rezultate din operațiuni cuprinse în sistemul de finanțare al [Fondului european de orientare și garantare agricolă (FEOGA)], precum și a prelevărilor agricole și drepturilor vamale și privind [taxa pe valoarea adăugată (TVA)] și anumite accize) din 9 aprilie 2003[4] (denumit în continuare „Decretul legislativ nr. 69/2003").

19. Articolul 5 din Decretul legislativ nr. 69/2003, intitulat „Asistența pentru recuperarea creanțelor", prevede:

„1. La cererea autorității solicitante, Ministerul Economiei și Finanțelor, în temeiul titlurilor executorii primite, dă curs recuperării creanțelor menționate la articolul 1, născute în statul membru în care se află sediul acesteia, potrivit reglementării în vigoare pentru recuperarea creanțelor similare născute pe teritoriul național; titlurile în cauză, care au efect executoriu direct și imediat, sunt asimilate rolurilor menționate în Decretul Președintelui Republicii nr. 602 din 29 septembrie 1973.

2. Autoritatea solicitantă nu poate formula o cerere de recuperare decât dacă:

a) creanța sau titlul care permite executarea acesteia nu sunt contestate în statul membru în care se află sediul său, cu excepția intenției exprese de a proceda totuși la recuperare în caz de contestație;

b) a inițiat în statul membru în care se află sediul său procedurile de recuperare, iar măsurile luate nu vor conduce la plata integrală a creanței.

3. Cererea trebuie să cuprindă:

a) numele sau denumirea societății, adresa sau sediul și orice altă informație utilă pentru identificarea persoanelor fizice, a persoanelor juridice sau a debitorilor terți care dețin bunuri patrimoniale;

b) denumirea, adresa și orice altă informație utilă pentru identificarea autorității solicitante;

c) titlul executoriu în temeiul căruia se solicită recuperarea, emis în statul membru în care se află sediul autorității solicitante;

d) natura și valoarea creanței, specificând suma datorată cu titlu principal, dobânzile și eventualele penalități, amenzi și cheltuieli, valoarea fiind menționată în monedele statelor membre în care se află sediul autorității solicitante și cel al autorității solicitate;

e) data la care titlul a fost notificat destinatarului de către autoritatea solicitantă sau de către autoritatea solicitată;

f) indicarea datei de la care și a perioadei în care este posibilă efectuarea recuperării, în conformitate cu dispozițiile în vigoare în statul membru solicitant;

4 GURI nr. 87 din 14 aprilie 2003.

g) declarația care atestă că creanța și titlul executoriu nu sunt contestate în statul solicitant sau, în caz de contestație, intenția expresă de a proceda totuși la recuperarea creanței. În orice caz, cererea trebuie să conțină declarația care atestă că procedura de recuperare a fost inițiată în statul membru solicitant și că aceasta nu va conduce la plata integrală a creanței;

h) orice altă informație utilă.

4. Autoritatea solicitantă transmite autorității solicitate toate informațiile utile privind speța care a motivat cererea de recuperare imediat după aflarea acestora.

5. Cererea de recuperare a unei creanțe trebuie să fie însoțită de originalul sau de o copie certificată pentru conformitate cu originalul a titlului executoriu emis în alt stat membru, precum și de celelalte documente considerate necesare pentru recuperarea creanței. Cererea, titlul executoriu și, dacă este cazul, celelalte documente trebuie să fie însoțite de traducerea acestora în limba italiană.

6. Pentru plata sumelor datorate, după consultarea autorității solicitante, pot fi acordate debitorului termene de plată sau posibilitatea plății eșalonate în limitele și în condițiile prevăzute de dispozițiile naționale în vigoare. Dobânzile de întârziere la plată se aplică în temeiul normelor naționale în vigoare și încep să curgă de la data la care a fost primit titlul executoriu pentru recuperare. Sumele eventual percepute cu titlu de dobânzi ca urmare a acordării unor termene de plată sau a plății eșalonate ori ca urmare a întârzierii la plată se transferă autorității solicitante.

7. Ministerul Economiei și Finanțelor recuperează creanțele de la debitor și reține toate cheltuielile aferente procedurii de recuperare care se aplică creanțelor similare în ordinea juridică internă.

8. Pentru recuperarea creanțelor prevăzute în prezentul decret se aplică, în măsura în care sunt compatibile, dispozițiile cuprinse în Decretul Președintelui Republicii nr. 602 din 29 septembrie 1973, cu modificările ulterioare, și în Decretul legislativ nr. 46 din 26 februarie 1999, cu modificările ulterioare.

9. În cazul unor recuperări de creanțe care creează dificultăți deosebite, care implică cheltuieli foarte mari sau care se înscriu în lupta împotriva organizațiilor infracționale, autoritatea solicitantă și autoritatea solicitată pot conveni, de la caz la caz, asupra unor modalități specifice de rambursare.

10. Ministerul Economiei și Finanțelor informează autoritatea solicitantă cu privire la acțiunile întreprinse ca urmare a cererii sale de recuperare a creanțelor.”

20. Articolul 6 din Decretul legislativ nr. 69/2003, intitulat „Contestații privind creanța”, prevede:

„1. Persoana interesată care intenționează să conteste creanța sau titlul executoriu emis în statul membru solicitant trebuie să sesizeze organul competent din statul respectiv, în conformitate cu legislația în vigoare în acel stat; în acest caz, după ce a primit de la autoritatea solicitantă sau de la persoana interesată notificarea căii de atac exercitate, Ministerul Economiei și Finanțelor suspendă procedura de executare până la pronunțarea unei decizii de către organul menționat mai sus, cu excepția cazului în care aceeași autoritate solicitantă a formulat o cerere în sens contrar. În cazul în care procedura de recuperare a creanței contestate a fost totuși întreprinsă ca urmare a cererii autorității solicitante, iar rezultatul contestației este favorabil debitorului, autoritatea solicitantă are obligația de a rambursa suma recuperată, precum și orice sumă suplimentară datorată, în conformitate cu legislația italiană. În cazul în care cu privire la contestație se pronunță o instanță a cărei decizie este favorabilă autorității solicitante și permite recuperarea creanței în același stat, procedura de executare se reia în temeiul deciziei respective.

2. Persoana interesată care intenționează să conteste actele aferente procedurii de executare trebuie să sesizeze organul competent, în conformitate cu dispozițiile de drept intern.

3. Statul membru în care se află sediul autorității solicitante rămâne răspunzător față de statul membru în care se află sediul autorității solicitate pentru cheltuielile și pierderile suportate în legătură cu acțiuni declarate neîntemeiate sub aspectul existenței creanței sau al validității titlului emis de autoritatea solicitantă.”

II. Situația de fapt din litigiul principal și întrebarea preliminară

21. În cursul anilor 1995 și 1996, Silcompa a vândut alcool etilic cu suspendarea accizelor, în sensul articolului 4 litera (c) din Directiva 92/12, având ca destinație Grecia. Din dosarul prezentat instanței de trimitere și depus la grefa Curții (denumit în continuare „dosarul național”) rezultă că această vânzare a fost efectuată printr-un intermediar – o persoană fizică – în beneficiul a diverse societăți grecești.

22. În luna ianuarie 2000, în urma unui control efectuat de Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (Oficiul Tehnic al Finanțelor din Reggio Emilia, Italia), s-a stabilit că documentele administrative de însoțire (denumite în continuare „DAI”) a loturilor de alcool expediate de Silcompa nu au ajuns niciodată la vama elenă pentru atestările uzuale și că ștampilele biroului vamal din Corint care figurau pe DAI, găsite la Silcompa, erau false. Prin urmare, Agenția a emis, în luna ianuarie 2000, trei decizii de plată [5] pentru recuperarea accizelor neachitate, în valoare totală de 6 296 495,47 euro. Silcompa a formulat o acțiune împotriva acestor decizii de plată în fața Tribunale di Bologna (Tribunalul din Bologna, Italia), ale cărui hotărâri [6], favorabile Silcompa, au făcut obiectul unei căi de atac formulate de Agenție în fața Corte d’appello di Bologna (Curtea de Apel din Bologna, Italia).

23. Din dosarul național reiese că, în luna aprilie 2001, autoritatea vamală elenă a adresat Silcompa o solicitare de informații pentru a obține clarificări cu privire la tranzacțiile dintre Silcompa, intermediar și societățile elene. Silcompa ar fi răspuns la această solicitare și nu ar mai fi primit nicio altă comunicare din partea autorităților elene.

24. În luna februarie 2004, autoritatea vamală elenă a comunicat Agenției că expedierile efectuate de Silcompa către o întreprindere greacă erau considerate neregulamentare. Astfel, la 27 martie 2004, Oficiul Tehnic al Finanțelor din Reggio Emilia ar fi emis decizia de rectificare nr. 6/2004 [7], care acoperea atât creanțele fiscale italiene rezultate din deciziile de plată emise în luna ianuarie 2000, menționate la punctul 22 din prezentele concluzii, cât și rectificarea fiscală suplimentară de 473 410,66 euro, datorată în urma acestei comunicări a administrației elene. Silcompa a atacat decizia de rectificare nr. 6/2004 în fața Commissione tributaria Provinciale di Reggio Emilia (Comisia Fiscală Provincială din Reggio Emilia, Italia). Această procedură a condus la încheierea, în luna septembrie 2017, a unui acord tranzacțional între Agenție și Silcompa, care stabilea în sarcina acesteia din urmă suma totală de 1 554 181,23 euro cu titlu de creanță revendicată de autoritățile italiene (denumit în continuare „acordul tranzacțional”) [8].

5 Deciziile de plată nr. 5/2000, nr. 15/2000 și nr. 18/2000.

6 Hotărâri pronunțate la 12 aprilie și la 8 septembrie 2010.

7 Punctele 8-10 din observațiile prezentate de guvernul italian.

8 Silcompa a formulat o cerere de soluționare simplificată a litigiului, în temeiul articolului 5a din decreto legge n. 193/2016 (Decretul-lege nr. 193/2016). Guvernul italian arată în răspunsul său la întrebările adresate de Curte că Silcompa a efectuat plata integrală a sumei indicate în acordul tranzacțional.

25. În luna ianuarie a anului 2005, pentru aceleași operațiuni de livrare intracomunitară, biroul vamal din Atena a emis „acte de imputare a accizelor” aferente introducerii ilegale în consum pe teritoriul elen a alcoolului etilic expediat de Silcompa către societăți de tip „cutie poștală”. Această constatare se întemeia, potrivit celor afirmate de părți în fața instanței de trimitere [9], pe anchete penale anterioare care au condus la o hotărâre în primă instanță pronunțată de o instanță elenă [10] prin care s-a constatat sosirea efectivă a produselor în cauză la operatorii greci și punerea în consum frauduloasă a acestor produse.

26. La 31 ianuarie 2005, administrația fiscală elenă a adresat Republicii Italiene, în temeiul articolului 7 din Directiva 76/308, o cerere de asistență pentru recuperarea creanțelor bugetare, în valoare totală de 10 280 291,66 euro (denumite în continuare „creanțele revendicate de autoritățile elene”).

27. La 13 septembrie 2005, Agenția a comunicat Silcompa, în temeiul articolului 5 din Decretul legislativ nr. 69/2003, două decizii de plată [11] prin care solicita plata pe cale amiabilă a sumelor solicitate [12] cu titlu de creanțe revendicate de autoritățile elene. Silcompa a introdus o acțiune împotriva acestor două decizii de plată la Commissione tributaria Provinciale di Roma (Comisia Fiscală Provincială din Roma, Italia), care a respins-o ca inadmisibilă [13]. Sesizată cu apelul formulat de Silcompa, Commissione tributaria regionale di Roma (Comisia Fiscală Regională din Roma, Italia) a admis, prin hotărârea din 22 aprilie 2010 [14], calea de atac pentru motivul lipsei notificării actelor prealabile necesare de către autoritățile elene și al motivării insuficiente a deciziilor de plată menționate.

28. Prin urmare, Agenția a formulat recurs în fața instanței de trimitere, invocând trei motive, dintre care, potrivit instanței de trimitere, numai al doilea [15] și al treilea [16] sunt relevante pentru această trimitere preliminară.

29. Silcompa invocă, în schimb, în memoriul în apărare, nulitatea cererilor de accize având ca obiect aceleași fapte imputate de Agenție, identitatea faptelor imputate și, prin urmare, duplicarea creanței fiscale.

30. În această privință, instanța de trimitere arată că, în speță, atât administrația fiscală din Italia, cât și cea din Grecia ar considera, fiecare, pe baza unor constatări distincte și autonome, că locul în care s-a comis infracțiunea este statul respectiv. Creanțele revendicate de autoritățile elene ar părea să se întemeieze pe o hotărâre penală, în timp ce creanțele revendicate de autoritățile italiene s-ar întemeia pe dovada că DAI sunt false. Or, cererile de accize ar fi „alternative”, întrucât locul în care s-a comis infracțiunea, astfel cum ar rezulta din articolul 20 din Directiva 92/12, nu ar putea fi decât unul singur, iar obligația fiscală nu poate fi decât tot una singură.

9 A se vedea memoriul de recurs depus de Agenție, care figurează în dosarul prezentat instanței de trimitere și depus la grefa Curții, p. 8.

10 Potrivit acestei cereri de recurs, ar fi vorba despre hotărârea pronunțată de Polymeles Protodikeio Athinon (Tribunalul de Mare Instanță din Atena, Grecia) nr. 98424/2001.

11 Decizia de plată RP 05/14 pentru suma de 10 280 291,66 euro și decizia de plată RP 05/12 pentru suma de 64 218,25 euro, ambele din 1 septembrie 2005. Datele acestor decizii de plată figurează în dosarul național prezentat Curții.

12 Potrivit guvernului italian, aceste decizii indicau plățile emise de vama din Pireu și de vama din Atena.

13 Hotărârea nr. 501/41/07 din 3 decembrie 2007.

14 Hotărârea nr. 45/37/10.

15 În cauza principală, prin intermediul celui de al doilea motiv, Agenția reproșează Comisiei Fiscale Regionale din Roma că a încălcat articolul 12 din Directiva 76/308 și articolul 6 din Decretul legislativ nr. 69/2003. În această privință, Agenția susține în esență că, în materie de asistență reciprocă între statele membre, criticile referitoare la creanță și la titlul executoriu – în speță, pretinsa lipsă a notificării actelor prealabile de către autoritatea elenă – trebuie să fie formulate în fața autorității naționale competente cu privire la creanță, și anume autoritatea competentă elenă.

16 Prin intermediul celui de al treilea motiv, Agenția invocă încălcarea articolului 3 din legge n. 212 del 2000 (Legea nr. 212 din 2000), întrucât Comisia Fiscală Regională din Roma ar fi considerat insuficientă motivarea deciziei de plată, care nu menționa procedurile inițiate în paralel în Italia cu privire la recuperarea accizelor aplicate acelorași operațiuni. În această privință, instanța de trimitere urmărește să afle dacă, în contestarea procedurii de executare inițiate în cadrul asistenței reciproce dintre statele membre în materie de recuperare a accizelor, poate fi examinată problema eventualei „dublări a creanței fiscale” ca urmare a formulării simultane, atât de către statul membru solicitant, cât și de către statul membru solicitat, a unei cereri întemeiate pe aceleași fapte generatoare.

31. În acest context, Silcompa ar risca să fie obligată să plătească de două ori aceleași sume, cu titlu de accize și de sancțiuni, ceea ce ar impune, având în vedere în special sumele considerabile, o sarcină financiară costisitoare, pe lângă o dublare a cheltuielilor de judecată.

32. Instanța de trimitere arată că, deși, potrivit articolului 20 alineatul (4) din Directiva 92/12, în anumite condiții, accizele percepute inițial (de la un alt stat) sunt rambursate dacă se determină ulterior locul infracțiunii, potrivit aceleiași dispoziții, o astfel de constatare trebuie să aibă loc „înainte de expirarea unei perioade de trei ani de la data la care a fost întocmit documentul de însoțire”, termen care în speță este depășit de mult timp.

33. Astfel, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, inclusiv în cadrul unei proceduri care privește actele de executare aferente recuperării, prevăzută la articolul 12 alineatul (3) din Directiva 76/308, în vederea îndeplinirii cererii de asistență în temeiul articolului 6 alineatul (1) din această directivă, întrunirea condițiilor prevăzute la articolul 20 din Directiva 92/12, precum locul în care s-a comis infracțiunea sau neregula, poate face obiectul examinării, cel puțin în împrejurări precum cele în cauză, în care aceeași cerere este formulată atât de instanțele din statul membru în care se află sediul autorității solicitante (denumit în continuare „statul membru solicitant”), cât și de cele din statul membru în care se află sediul autorității solicitate (denumit în continuare „statul membru solicitat”), procedurile privind aceste cereri fiind pendinte în acest din urmă stat.

34. Potrivit instanței de trimitere, ar fi vorba despre o verificare ce nu pare să privească și nici să pună sub semnul îndoielii creanța sau titlul străin care face obiectul acțiunii, astfel cum se prevede la articolul 12 alineatul (1) din Directiva 76/308, ci are în vedere, dimpotrivă, condiția și temeiul legalității cererilor de asistență și, prin urmare, a tuturor actelor de executare. În special, cauza principală ar privi numai problema dacă, în vederea recuperării în cadrul regimului de colaborare, este pertinentă evaluarea de către statul membru solicitat a dreptului său la creanța însăși și dacă un astfel de parametru poate fi apreciat în fața instanțelor.

35. În aceste condiții, Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile articolului 12 alineatul (3) din Directiva [76/308] coroborat cu articolul 20 din Directiva [92/12] pot fi interpretate în sensul că, în cadrul unei proceduri inițiate împotriva actelor de executare a recuperării, poate face obiectul examinării și, dacă este cazul, în ce limite condiția privind locul (de introducere efectivă în consum) în care neregula sau infracțiunea s-a comis efectiv în cazul în care, precum în situația dedusă judecății, aceeași creanță, întemeiată pe aceleași unice operațiuni de export, este invocată în mod autonom împotriva contribuabilului de statul solicitant și de statul solicitat, iar în acesta din urmă sunt pendinte în același timp atât procedura cu privire la creanța internă, cât și cea cu privire la activitatea de recuperare pentru celălalt stat, o astfel de constatare constituind un motiv de refuz al cererii de asistență și, prin urmare, de împiedicare a tuturor actelor de executare?”

III. Procedura în fața Curții

36. Guvernele italian, spaniol și suedez și Comisia Europeană au depus observații scrise.

37. La 22 octombrie 2019, Curtea a transmis instanței de trimitere o cerere de informații privind cadrul factual și juridic al litigiului principal.

38. În răspunsul din 18 decembrie 2019, primit de Curte la 31 decembrie 2019, instanța de trimitere a răspuns Curții.

39. Din cauza crizei sanitare legate de Covid-19, ședința de audiere a pledoariilor prevăzută pentru 26 martie 2020 a fost anulată și a fost înlocuită, prin decizia din 1 aprilie 2020, cu întrebări pentru răspuns scris comunicate părților. Guvernele italian, spaniol și suedez, precum și Comisia au răspuns la întrebări în termenul stabilit de Curte.

IV. Analiză

A. Conținutul întrebării preliminare

40. Este necesar să se arate, cu titlu introductiv, că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, este de competența acesteia, în cadrul procedurii de cooperare cu instanțele naționale instituite prin articolul 267 TFUE, să ofere instanței de trimitere un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată, și că, din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebarea care îi este adresată [17].

41. În speță, două proceduri referitoare la recuperarea a două creanțe fiscale care privesc aceleași operațiuni supuse accizelor și care sunt revendicate atât de autoritățile administrative italiene, cât și de autoritățile administrative elene sunt pendinte în fața instanțelor italiene. Pe de o parte, creanța revendicată de autoritățile italiene are la origine constatarea efectuată de Agenție, în luna ianuarie 2000, potrivit căreia produsele expediate către Grecia nu au ajuns niciodată la vama elenă, iar ștampilele acestei vămi elene aplicate pe DAI aferente erau false. Pe de altă parte, creanțele revendicate de autoritățile elene s-au întemeiat pe constatarea de către aceste autorități a punerii în consum efective, probabil neregulamentară, pe teritoriul elen a produselor în cauză, constatare pe baza căreia autoritățile menționate au adresat agenției vamale, în luna ianuarie 2005, cereri de recuperare a creanțelor, în temeiul dispozițiilor naționale relevante care transpun Directiva 76/308.

42. Întrebarea adresată de instanța de trimitere urmărește să se afle dacă condițiile de aplicare a articolului 20 din Directiva 92/12, și anume cele referitoare la locul în care s-a comis infracțiunea sau neregula, pot face obiectul unei examinări de către instanța din statul membru în care se află sediul autorității solicitate, care este sesizată cu o acțiune îndreptată împotriva unor măsuri de executare a recuperării unei creanțe în temeiul articolului 12 alineatul (3) din Directiva 76/308, în ipoteza în care această executare determină în sarcina societății în cauză o dublă impunere a accizelor privind aceleași produse [18].

43. Din cererea de decizie preliminară și din răspunsul din 18 decembrie 2019 [19] la cererea de informații adresată de Curte reiese că instanța de trimitere ridică problema caracterului suficient al motivării actului care a stat la baza procedurii de recuperare în Italia în temeiul Directivei 76/308 și a necesității de a aprecia duplicarea creanței referitoare la accize.

44. În aceste condiții, trebuie să se înțeleagă că prin intermediul întrebării formulate instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 12 alineatul (3) din Directiva 76/308 coroborat cu articolul 20 din Directiva 92/12 trebuie interpretat în sensul că se opune ca o instanță din statul membru în care se află sediul autorității solicitate să verifice dacă executarea cererilor de recuperare care privesc creanțe referitoare la accize cu care este sesizată această autoritate, în temeiul

17 Hotărârea din 25 iulie 2018, Dyson (C-632/16, EU:C:2018:599, punctul 47 și jurisprudența citată).

18 Asemenea Comisiei, trebuie să se observe că procedurile administrative referitoare la deciziile de plată care fac obiectul cauzei principale nu pot fi considerate „paralele” (punctul 13 din cererea de decizie preliminară) întrucât aceste decizii au fost notificate la cinci ani după deciziile de plată adresate Silcompa în cursul anului 2000 cu titlu de creanțe italiene În plus, sub rezerva formalităților care trebuie îndeplinite în conformitate cu dreptul italian, cauza referitoare la creanțele italiene pare încheiată, din moment ce Silcompa a efectuat plata integrală a creanțelor în temeiul acordului tranzacțional (a se vedea punctul 24 din prezentele concluzii).

19 A se vedea în special punctul 5.

articolului 6 din Directiva 92/12, conduce la impozitarea unei societăți de două ori pentru aceleași operațiuni și pentru aceleași produse, din moment ce autoritatea menționată a procedat ea însăși anterior la recuperarea unei creanțe pentru acestea din urmă, creanță care face obiectul unei proceduri jurisdicționale în acest stat.

45. Cheia de boltă a întrebării adresate de instanța de trimitere constă în eventuala dublă impunere a acelorași accize, de către statul membru de expediere și de către statul membru destinatar, privind produsele în cauză. Astfel, trebuie să se înceapă analiza cu normele cuprinse în Directiva 92/12 și să se amintească în special anumite norme referitoare la exigibilitatea accizelor în sensul acestei directive (secțiunea B). Deși Directiva 92/12 prevede, într-o oarecare măsură, norme materiale referitoare la competența de impunere a accizelor, *exercitarea* acestei competențe, în temeiul normelor procedurale, este reglementată în special de Directiva 76/308 (secțiunea C).

B. Cu privire la exigibilitatea accizelor în temeiul Directivei 92/12

46. Pentru a asigura instituirea și funcționarea pieței interne [20], Directiva 92/12 urmărește armonizarea normelor materiale privind deținerea, circulația și monitorizarea produselor supuse accizelor, în special în scopul de a garanta că exigibilitatea accizelor este identică în toate statele membre. Această armonizare permite, în principiu, înlăturarea dublei impuneri în relațiile dintre statele membre [21]. În acest obiectiv se înscriu și articolele 6 și 20 din această directivă, care prevăd norme generale și specifice referitoare la exigibilitatea accizelor. Or, acest obiectiv este compromis dacă autoritățile elene și italiene sunt în speță competente în mod subsecvent să perceapă accize pentru aceeași operațiune.

1. Considerații generale privind exigibilitatea accizelor

47. Este necesar să se arate, pe de o parte, că, în conformitate cu articolul 5 alineatul (1) din Directiva 92/12, faptul impozabil în sensul acesteia este constituit din producerea pe teritoriul Uniunii a unor produse supuse accizelor sau în momentul importului pe teritoriul în cauză. Pe de altă parte, din moment ce este vorba despre impozite pe consum, exigibilitatea acestora ar trebui să se situeze cât mai aproape posibil de consumatorul final [22]. În acest scop, articolul 6 alineatul (1) din Directiva 92/12 prevede că exigibilitatea accizelor pentru produsele supuse acestora, precum alcoolul, rezultă în special din punerea lor în consum [23].

20 A se vedea în special al patrulea considerent al Directivei 92/12; a se vedea de asemenea Hotărârea din 2 aprilie 1998, EMU Tabac și alții (C-296/95, EU:C:1998:152, punctul 22), Hotărârea din 5 aprilie 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punctul 39), precum și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Comisia/Germania (C-240/01, EU:C:2004:251, punctul 36).

21 Hotărârea din 30 mai 2013, Scandic Distilleries (C-663/11, EU:C:2013:347, punctele 22 și 23), Hotărârea din 3 iulie 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, punctul 17), și Hotărârea din 5 martie 2015, Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142, punctul 20). În plus, voința de a înlătura dubla impunere reiese din articolul 8 din Directiva 92/12, care autorizează persoanele particulare, în anumite condiții, să transporte mărfuri într-un alt stat membru cu scutire de taxe, precum și din articolul 22 din această directivă, care prevede o rambursare din partea statului membru de plecare în cazurile prevăzute la articolele 7 și 10 din directiva menționată.

22 În ceea ce privește principiile pe care se întemeiază Directiva 92/12, a se vedea Concluziile avocatului general Ruiz-Jarabo Colomer prezentate în cauza Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614). A se vedea de asemenea, în ceea ce privește doctrina, Berlin, D., *Politique fiscale, Commentaire J. Mégret*, vol. I, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012.

23 Trebuie să se distingă, astfel cum subliniază Comisia, punerea în consum a produselor de consumul acestor produse.

48. De regulă, se scurge un interval de timp între apariția faptului impozabil și momentul exigibilității accizelor. Tocmai în acest interval de timp își găsește aplicarea regimul de suspendare definit la articolul 4 litera (c) din Directiva 92/12, ca regim fiscal aplicabil printre altele producerii produselor cu suspendarea accizelor [24]. Acest regim, care se aplica produselor în discuție în cauza principală, determină exigibilitatea accizelor numai în momentul ieșirii produselor din acest regim și al punerii lor în consum. Astfel, accizele aferente produselor care se încadrează în acest regim nu sunt încă exigibile, deși faptul impozabil s-a produs deja [25].

49. O normă generală rezultă din articolul 4 litera (b) și din articolul 11 alineatul (2) din Directiva 92/12, potrivit căreia producția, prelucrarea și deținerea produselor supuse accizelor și plasate în regim de suspendare nu pot avea loc decât într-un antrepozit fiscal autorizat în mod corespunzător de statul membru pe teritoriul căruia se află acestea. În temeiul articolului 15 din această directivă, circulația produselor supuse accizelor în regim de suspendare a accizelor se poate desfășura numai între antrepozitele fiscale, antrepozitarul autorizat având un rol central în cadrul procedurii de circulație a acestor produse [26].

50. Astfel, dispozițiile Directivei 92/12, considerate în ansamblu, prevăd un regim uniform al produselor supuse accizelor de către statele membre, întemeiat pe principiul potrivit căruia accizele sunt exigibile o singură dată. Respectarea normelor referitoare la deținerea, la circulația și la monitorizarea produselor supuse accizelor este o condiție indispensabilă pentru realizarea obiectivelor Directivei 92/12. Cu toate acestea, nu se poate exclude ca, în practică, aceste norme să fie încălcate, motiv pentru care legiuitorul a prevăzut normele specifice care figurează în Directiva 92/12.

2. Cu privire la domeniul de aplicare al articolului 20 din Directiva 92/12

51. Potrivit doctrinei, cazurile cele mai susceptibile de fraudă sunt cele care implică producerea infracțiunii sau neregulii în momentul circulației produselor cărora li se aplică regimul de suspendare [27]. Din moment ce infracțiunea sau neregula poate avea loc în fiecare stat în care produsele circulă, articolul 20 din Directiva 92/12 urmărește să prevină conflictele de competență dintre statele membre care intenționează să taxeze produsele care au făcut obiectul infracțiunii sau al neregulii [28]. Astfel, Curtea a statuat deja că această dispoziție stabilește statul membru care este singurul împuternicit să perceapă accizele în cazul unei infracțiuni sau al unei nereguli comise pe parcursul circulației, precum o scoatere neregulamentară dintr-un regim de suspendare [29].

52. Mai precis, alineatele (1) și (2) ale articolului 20 din Directiva 92/12, vizează, amândouă, situația în care s-a comis o infracțiune sau o neregulă *pe parcursul circulației*. Alineatul (1) privește în special ipoteza în care locul infracțiunii sau neregulii respective este cunoscut, în timp ce alineatul (2) se referă la situația în care se constată o infracțiune sau neregulă fără a se putea determina unde a fost comisă. În acest caz se consideră că infracțiunea a avut loc în statul membru în care a fost constatată [30].

24 Hotărârea din 5 aprilie 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punctul 31).

25 Hotărârea din 12 decembrie 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, punctul 42), Hotărârea din 29 aprilie 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, punctul 78), și Hotărârea din 28 ianuarie 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, punctul 22).

26 A se vedea Hotărârea din 2 iunie 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, punctele 31 și 32), în ceea ce privește regimul de răspundere instituit de Directiva 92/12 pentru toate riscurile inerente circulației produselor supuse accizelor și plasate într-un astfel de regim. Acest antrepozitar este, în consecință, desemnat ca fiind obligat la plata accizelor în cazul în care în timpul circulației produselor menționate a fost săvârșită o infracțiune sau o neregulă care determină exigibilitatea acestora.

27 A se vedea în această privință Berlin, D., *JurisClasseur Europe Traité*, fascicula nr. 1650, „Fiscalité indirecte”, 1 ianuarie 2016, punctul 56.

28 Concluziile avocatului general Mischo prezentate în cauza Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:209, punctul 74).

29 Hotărârea din 12 decembrie 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, punctul 43), și Hotărârea din 13 decembrie 2007, BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788, punctul 44).

30 Această interpretare este confirmată de lucrările pregătitoare ale Directivei 2008/118, care explică logica articolului 20 din Directiva 92/12. A se vedea Propunerea de directivă a Consiliului privind regimul general al accizelor (COM(2008) 78 final).

53. Articolul 20 alineatul (3) din Directiva 92/12 precizează, la rândul său, că, dacă produsele supuse accizelor nu ajung la destinație și nu se poate determina unde s-a comis infracțiunea sau neregula, se consideră că acea infracțiune sau neregulă a fost comisă în statul membru de plecare, care este, așadar, competent să colecteze accizele [31]. Astfel, această dispoziție reglementează situația în care produsele în cauză nu ajung la destinație. În acest caz, statul de plecare este cel declarat competent.

54. Deși alineatele (2) și (3) ale acestui articol 20 conțin prezumțiile sus-menționate, articolul 20 alineatul (4) din Directiva 92/12 prevede un mecanism denumit „corectiv” în cazul în care ulterior prezumția cade ca urmare a circumstanțelor de fapt care permit stabilirea competenței unui alt stat membru decât cel care era desemnat în temeiul acestei prezumții. În acest scop, alineatul (4) prevede că, dacă înainte de expirarea unei perioade de trei ani de la data eliberării DAI, se determină statul membru în care s-a produs infracțiunea sau neregula [32], revine acestui stat membru sarcina de a colecta accizele datorate.

55. Se pot trage mai multe concluzii din dispozițiile citate mai sus ale Directivei 92/12, considerate împreună. În primul rând, accizele devin exigibile nu numai odată cu punerea în consum a produselor, ci și odată cu derogarea acestora, chiar și neregulamentară, de la un regim de suspendare. Astfel cum a subliniat avocatul general Colomer, „atunci când activitățile care generează accize (importul și fabricarea) au loc în afara regimului de suspendare sau atunci când derogarea de la acest regim se produce la un moment diferit de cel al punerii în consum, legiuitorul [Uniunii] asimilează aceste situații cu o punere în consum și, în consecință, acestea sunt factori care declanșează exigibilitatea accizelor, pentru a evita ca mărfurile supuse accizelor să nu fie impozitate” [33].

56. În al doilea rând, din moment ce punerea în consum a produselor supuse accizelor nu poate avea loc decât o singură dată, locul infracțiunii sau neregulii comise pe parcursul circulației nu poate fi decât unic. Această concluzie este confirmată de asimilarea infracțiunii sau a neregulii comise pe parcursul circulației produselor cu o punere în consum a acestora și de existența unui mecanism denumit „corectiv” prevăzut la articolul 20 alineatul (4) din Directiva 92/12. Astfel, deși în practică mai multe infracțiuni sau nereguli succesive se pot produce în diferite state membre pe parcursul circulației aceluiași produs supus accizelor (ipoteza pluralității de infracțiuni sau de nereguli), numai prima dintre acestea, și anume cea care a avut drept consecință derogarea produselor pe parcursul circulației de la regimul de suspendare a accizelor, are valoare juridică în sensul articolului 20 din această directivă, în măsura în care o asemenea infracțiune sau o asemenea neregulă a avut ca efect, după toate probabilitățile, punerea produselor în consum.

3. Cu privire la mecanismul denumit „corectiv” care figurează la articolul 20 alineatul (4) din Directiva 92/12

57. Articolul 20 alineatul (4) din Directiva 92/12 prevede un mecanism denumit „corectiv” potrivit căruia, dacă înainte de expirarea unei perioade de trei ani *de la data la care a fost întocmit DAI* [34] se determină statul membru în care s-a produs infracțiunea sau neregula, statul membru în cauză colectează accizele la rata în vigoare la data la care au fost expediate produsele. În acest caz, imediat ce se face dovada colectării accizelor, sunt rambursate accizele percepute inițial. În măsura în care

31 Hotărârea din 12 decembrie 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, punctul 47).

32 Curtea a statuat în mod constant că particularii au dreptul de a obține rambursarea impozitelor percepute într-un stat membru cu încălcarea dispozițiilor comunitare. Acest drept reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite particularilor de acestea, astfel cum au fost interpretate de Curte. Așadar, statul membru în cauză este obligat, în principiu, să ramburseze impozitele percepute cu încălcarea dreptului comunitar (Hotărârea din 2 octombrie 2003, Weber’s Wine World și alții, C-147/01, EU:C:2003:533, punctul 93, precum și jurisprudența citată).

33 Concluziile avocatului general Ruiz-Jarabo Colomer prezentate în cauza Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, punctul 38).

34 În această privință, articolul 19 din Directiva 92/12 prevede că DAI cuprinde patru exemplare, și anume un exemplar pe care expeditorul trebuie să îl păstreze, un exemplar pentru destinatar, un exemplar care trebuie retransmis expeditorului pentru încheierea operațiunii și un exemplar pentru autoritățile competente ale statului membru de destinație. În consecință, DAI se întocmește la momentul expedierii produselor.

articolul 20 alineatele (1)-(3) din Directiva 92/12 conține prezumțiile examinate mai sus, alineatul (4) al acestui articol cuprinde un mecanism care acoperă cazul în care situația reală ar fi diferită de cea prezumată. Însă, ținând seama de principiul securității juridice, mecanismul menționat nu este aplicabil decât trei ani de la data la care a fost întocmit DAI.

58. Astfel, această dispoziție prevede două condiții cumulative, și anume comiterea infracțiunii sau a neregulii într-un stat membru diferit de cel în care au fost plătite accizele și termenul de trei ani de la data la care a fost întocmit DAI. În consecință, din economia articolului 20 alineatul (4) din Directiva 92/12 rezultă că respectarea acestui termen nu trebuie să fie examinată decât dacă se determină statul membru în care s-a produs infracțiunea sau neregula și acesta este diferit de statul membru determinat inițial.

4. Cu privire la aplicarea principiilor sus-menționate în speță

59. De la bun început, pe de o parte, este necesar să se arate că examinarea competențelor autorităților italiene și elene este complicată de faptul că cererea de decizie preliminară nu conține decât puține elemente cu privire la situația de fapt și de drept în cauză. Pe de altă parte, în lipsa unor elemente specifice, nu este posibil să se identifice problema concretă de interpretare care ar putea fi ridicată în raport cu Directiva 92/12. Astfel, deși este de competența instanței de trimitere să efectueze verificările de fapt necesare și să le aplice în litigiul cu care este sesizată, nu este mai puțin adevărat că revine Curții sarcina de a interpreta dreptul Uniunii în raport cu situația de fapt și de drept descrisă de instanța de trimitere pentru a-i da acesteia din urmă elementele utile pentru soluționarea litigiului cu care este sesizată [35].

60. Trebuie amintit că, pe de o parte, în cauzele referitoare la creanțele revendicate de autoritățile italiene și menționate la punctul 22 din prezentele concluzii, din cererea de decizie preliminară reiese că Agenția a considerat că infracțiunea sau neregula consta în neîncheierea regimului de suspendare, DAI pe care Silcompa le primise, referitoare la expedierile produselor în cauză, fiind falsificate prin aplicarea unei ștampile false a vămii elene. Astfel, această autoritate a considerat că falsificarea DAI echivalează cu o infracțiune sau cu o neregulă comisă în Italia și deci cu o derogare neregulamentară de la regimul de suspendare, care determină exigibilitatea accizelor în Italia [36]. În consecință, în luna ianuarie 2000, Agenția a notificat deciziile de plată aferente. Pe de altă parte, în cauzele privind creanțele revendicate de autoritățile elene și care au stat la baza deciziei de plată contestate în cauza principală (menționate la punctele 26 și 27 din prezentele concluzii), trebuie să se presupună că autoritățile elene și-au stabilit, după toate probabilitățile, competența în temeiul articolului 6 alineatul (1) litera (a) din Directiva 92/12 întrucât produsele au fost puse în consum în mod neregulamentar în Grecia – acest element trebuind totuși să fie verificat de instanța de trimitere [37].

61. Din cele ce precedă rezultă că, din moment ce autoritățile italiene au constatat că produsele în cauză expediate de Silcompa în regim de suspendare a accizelor nu au ajuns la destinație, în Grecia, iar DAI aferente au fost falsificate, respectivele produse au ieșit din acest regim ca urmare a unei infracțiuni sau a unei nereguli comise pe parcursul circulației produselor supuse accizelor, în sensul articolului 20 din Directiva 92/12. Reiese astfel că, în temeiul alineatului (1) al acestui articol, Agenția era îndreptățită să colecteze creanța fiscală prin aplicarea dispozițiilor de drept național pertinente. Așa cum s-a arătat deja anterior, economia articolului 20 din Directiva 92/12 se întemeiază în ansamblul său pe concepția potrivit căreia o infracțiune sau o neregulă comisă pe parcursul circulației

35 Hotărârea din 9 noiembrie 2006, Chateignier (C-346/05, EU:C:2006:711, punctul 22).

36 Dosarul prezentat Curții nu precizează însă care dispoziție din Directiva 92/12 a fost aplicată pentru a se considera că accizele devin exigibile în Italia. Din moment ce articolul 20 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 92/12 stabilește în sarcina antrepozitarului autorizat plata accizelor în cazul unei infracțiuni sau al unei nereguli comise pe parcursul circulației produselor în regim de suspendare, trebuie să se presupună că această dispoziție a fost aplicată în speță.

37 Este adevărat că cererea de decizie preliminară nu este deloc precisă în ceea ce privește dispozițiile Directivei 92/12 care au fost aplicate de autoritățile elene. Prin urmare, acest element trebuie verificat de instanța de trimitere.

produselor supuse regimului de suspendare a accizelor echivalează cu o punere în consum a acestora care nu poate interveni decât o singură dată pentru aceleași produse. În pofida acestei norme, Agenția a acceptat în cursul anului 2005 cererea de asistență formulată de autoritățile elene în vederea recuperării accizelor emise de autoritățile elene cu privire la aceeași societate și referitoare la aceleași produse în cauză.

62. Or, în speță, Curtea nu dispune de niciun element concret pentru a evalua eventuala comitere a infracțiunii sau a neregulii în alt stat membru decât Italia. Comercializarea ilegală pe teritoriul elen a alcoolului etilic expediat de Silcompa, care a determinat procedurile penale în Grecia, trebuie privită, desigur, ca infracțiune sau ca neregulă privind produsele în cauză, însă nu este, ținând seama de situația de fapt din litigiul principal și de economia generală a Directivei 92/12, decât o consecință a infracțiunii sau a neregulii care a fost comisă anterior în Italia.

63. În aceste condiții, considerăm că, ținând seama de această determinare care revine autorităților sau instanțelor menționate, analiza celei de a doua condiții care figurează la articolul 20 alineatul (4) din Directiva 92/12, și anume aspectul privind momentul la care începe să curgă respectivul termen de trei ani în scopul aplicării mecanismului denumit „corectiv” care figurează în această dispoziție, nu are relevanță în cadrul prezentei proceduri preliminare. Astfel, după cum am menționat deja, examinarea acestui termen nu trebuie să se facă decât dacă se determină statul membru în care s-a produs infracțiunea sau neregula și acesta este diferit de statul membru determinat inițial, ceea ce nu pare să fie cazul în cauza principală.

64. În acest context, se ridică problema dacă și în ce mod instanța de trimitere, în calitate de instanță din statul membru solicitat, poate controla prezența unei eventuale duplicări a creanțelor referitoare la accize de către două autorități din două state membre diferite.

C. Cu privire la Directiva 76/308 privind asistența reciprocă

1. Cu privire la cadrul juridic al analizei

65. Deși crearea unei piețe interne a permis întreprinderilor să profite din plin de spațiul economic oferit în cadrul său, administrațiile fiscale naționale, pentru care frontierele există în continuare, au fost dotate, începând cu anii ’70, cu o serie de instrumente juridice de asistență pentru a se asigura o îmbunătățire a eficienței în domeniul fiscal [38]. Directiva 76/308 urmărește astfel să pună în aplicare principiul încrederii reciproce, facilitând recuperarea creanțelor între state membre [39]. Punerea în aplicare a regimului de asistență reciprocă instituit prin această directivă depinde de existența unei asemenea încrederi între autoritățile naționale interesate [40].

66. Directiva menționată prevede, pe de o parte, trei forme separate și speciale de asistență reciprocă pe care autoritatea solicitată este obligată să le acorde la cererea unei autorități solicitante, și anume solicitarea de informații [41], cererea de notificare către destinatar a documentelor privind o creanță stabilite de statul membru în care se află sediul autorității solicitante [42] și cererea de recuperare a

38 Berlin, D., „Synthèse – Droit fiscal de l’Union européenne”, *JurisClasseur Europe Traité*, 1 mai 2019, punctul 49.

39 A se vedea Michel, V., „Juridiction compétente pour le contrôle des mesures de recouvrement”, *Revue Europe*, nr. 3, martie 2010, comentariul nr. 109, precum și Maitrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l’Union européenne*, Bruylant, 2016, punctul 479 și urm.

40 A se vedea Hotărârea din 26 aprilie 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, punctele 40 și 41).

41 În temeiul articolului 4 din Directiva 76/308. În ceea ce privește schimbul de informații, a se vedea 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, p. 25-95.

42 În temeiul articolului 5 din Directiva 76/308.

creanțelor care fac obiectul unui titlu care permite executarea acestora [43]. Pe de altă parte, Directiva 76/308 conține dispoziții specifice referitoare la stabilirea competenței între statul membru solicitant și statul membru solicitat pentru cererea în cauză. Cauza principală privește cererea de asistență referitoare la recuperare, din moment ce autoritățile elene au sesizat Agenția cu o astfel de cerere.

a) Repartizarea competențelor prevăzută la articolul 12 din Directiva 76/308

67. Articolul 12 din Directiva 76/308 prevede o repartizare a competențelor între instanțele statului membru solicitant și cele ale statului membru solicitat pentru soluționarea contestațiilor privind creanța, titlul executoriu sau măsurile de executare. În ceea ce privește astfel de contestații, alegerea instanței competente a statului membru căreia trebuie să i se adreseze o parte depinde de aspectul dacă motivul privește, pe de o parte, creanța sau titlul care justifică executarea sau, pe de altă parte, măsurile de recuperare. Astfel cum a observat avocatul general Bobek, Directiva 2010/24, care succedă Directivei 76/308, prevede, ca regulă generală, aplicarea *lex auctoritatis*, potrivit căreia actele efectuate de autoritățile unui stat membru (și deci validitatea lor) sunt supuse dreptului statului membru respectiv [44]. Rezultă că instanța competentă a fiecărui stat membru examinează numai legalitatea actelor efectuate și a măsurilor adoptate de autoritățile din acest stat membru în raport cu legislația aceluiași stat [45].

68. Astfel, potrivit articolului 12 alineatul (1) din Directiva 76/308, în cazul în care creanța sau titlul care justifică executarea acesteia sunt contestate în cursul procedurii de recuperare, acțiunea este înaintată instanței competente a statului membru solicitant. Dacă, în schimb, sunt contestate măsurile de recuperare luate de statul membru în care se află autoritatea solicitată, acțiunea trebuie înaintată, în temeiul articolului 12 alineatul (3) din Directiva 76/308, instanței competente a statului membru respectiv [46].

69. Pentru a garanta pe deplin beneficiarului în cursul procedurii de recuperare dreptul său de a contesta creanța sau titlul care justifică executarea acesteia, articolul 12 alineatul (2) din Directiva 76/308 prevede că, în așteptarea deciziei instanței competente a statului membru solicitant, autoritatea solicitată suspendă procedura de executare de îndată ce a fost informată cu privire la faptul că este pendinte o cauză privind contestarea creanței sau a titlului care justifică executarea acesteia.

70. Astfel cum reiese din jurisprudența Curții, repartizarea competențelor descrisă în prezentele concluzii reprezintă corolarul faptului că creanța și titlul executoriu sunt stabilite în temeiul dreptului în vigoare în statul membru în care se află sediul autorității solicitante, în timp ce, în ceea ce privește măsurile de executare în statul membru în care se află sediul autorității solicitate, aceasta din urmă aplică, în temeiul articolelor 5 și 6 din Directiva 76/308, dispozițiile pe care dreptul său național le prevede pentru acte similare [47]. Pe de altă parte, din articolul 8 alineatul (1) din această directivă rezultă că titlul care permite executarea recuperării creanței este recunoscut direct și considerat automat ca un titlu care permite executarea unei creanțe a statului membru în care se află sediul autorității solicitate, ceea ce constituie, în opinia noastră, expresia principiului încrederii reciproce. Din această repartizare a competențelor rezultă că, în principiu, autoritatea solicitată nu poate repune în discuție validitatea și caracterul executoriu ale actului sau ale deciziei pentru care asistența în vederea recuperării este solicitată de autoritatea solicitantă. Jurisprudența a atenuat însă acest principiu.

43 În temeiul articolului 6 din Directiva 76/308.

44 Concluziile avocatului general Bobek prezentate în cauza Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, punctul 40).

45 Concluziile avocatului general Bobek prezentate în cauza Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, punctul 43).

46 A se vedea de asemenea al zecelea considerent al Directivei 76/308, potrivit căruia acțiunea în contestare trebuie să fie înaintată de beneficiar instanței competente a statului membru în care se află sediul autorității solicitante, iar autoritatea solicitată trebuie să suspende procedura de executare pe care a inițiat-o până în momentul luării unei decizii de către instanța competentă.

47 Hotărârea din 14 ianuarie 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, punctul 40), și Hotărârea din 14 martie 2019, Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209, punctul 34).

b) Cu privire la posibilitatea autorităților naționale de a refuza acordarea asistenței reciproce

71. Dat fiind că, pe de o parte, din articolul 8 alineatul (1) din Directiva 76/308 reiese că titlul care permite executarea recuperării creanței este recunoscut direct și considerat automat ca un titlu care permite executarea unei creanțe a statului membru în care se află sediul autorității solicitate, din articolul 6 din această directivă rezultă, pe de altă parte, că autoritatea solicitată „procedează” la această recuperare, directiva prevăzând o executare automată de către autoritatea solicitată a recuperării menționate. În plus, nu există nicio dispoziție specifică ce permite refuzul unei cereri de recuperare [48]. În lipsa unor astfel de dispoziții, jurisprudența Curții a stabilit un temei care să permită autorităților și instanțelor naționale să refuze, cu titlu excepțional, acordarea asistenței privind recuperarea în ipoteza în care aceasta ar fi contrară ordinii publice a statului.

72. În această privință, în Hotărârea Kyrian [49], Curtea a statuat că „nu se poate exclude ca, *cu titlu excepțional*, instanțele statului membru în care se află sediul autorității solicitate să fie abilitate să verifice dacă executarea titlului menționat ar fi de natură să aducă atingere în special *ordinii publice a acestui din urmă stat membru* și, dacă este cazul, să refuze acordarea asistenței în tot sau în parte sau să o subordoneze respectării anumitor condiții” [50]. Potrivit Curții, „este dificil de conceput ca un titlu care permite executarea recuperării creanței să fie executat de acest stat membru dacă executarea respectivă este de natură să aducă atingere *ordinii publice* a acestuia” [51]. În cadrul unei hotărâri ulterioare, Hotărârea Donnellan [52], Curtea a reluat acest principiu, autorizând un asemenea refuz atunci când punerea în aplicare a dispozițiilor directivei privind asistența reciprocă determină o încălcare a drepturilor fundamentale ca urmare a lipsei notificării persoanei în cauză, și anume articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene [53]. Astfel, Curtea a aplicat jurisprudența sa clasică referitoare la limitarea principiului încrederii reciproce [54] într-un context în care aplicarea acestui principiu determina o eventuală încălcare a drepturilor fundamentale.

73. În prezenta cauză însă, Curtea este chemată să statueze dacă există motive de refuz al unei cereri de asistență atunci când se stabilește că există o duplicare a creanței fiscale referitoare la accize [55]. În cazul în care statul membru pune în aplicare dreptul Uniunii, o astfel de duplicare poate constitui un motiv de opoziție la o cerere de asistență de recuperare fiscală? În această privință, înainte de a examina ipoteza unei eventuale încălcări a ordinii publice sau a drepturilor fundamentale, considerăm că trebuie să se analizeze dacă răspunsul la această întrebare nu poate decurge din dispozițiile relevante ale dreptului derivat.

48 Articolul 4 alineatul (3) din Directiva 76/308 prevede motive de opoziție. Însă această dispoziție se referă la solicitarea de informații care nu face obiectul prezentei cauze.

49 Hotărârea din 14 ianuarie 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11).

50 Hotărârea din 14 ianuarie 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, punctul 42), confirmată de Hotărârea din 26 aprilie 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, punctul 47). Sublinierea noastră.

51 Hotărârea din 14 ianuarie 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, punctul 43), confirmată de Hotărârea din 26 aprilie 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, punctul 48). Sublinierea noastră.

52 Hotărârea din 26 aprilie 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282).

53 Curtea a statuat printre altele că articolul 14 alineatele (1) și (2) din Directiva 2010/24 trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca autoritatea unui stat membru să refuze executarea unei cereri de recuperare privind o creanță aferentă unei sancțiuni pecuniare aplicate într-un alt stat membru pentru motivul că decizia prin care s-a aplicat această sancțiune nu a fost notificată în mod corespunzător persoanei interesate înainte ca cererea de recuperare să fie prezentată autorității menționate în aplicarea acestei directive (Hotărârea din 26 aprilie 2018, Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282).

54 A se vedea, în ceea ce privește limitarea principiului încrederii reciproce, Hotărârea din 21 decembrie 2011, N. S. și alții (C-411/10 și C-493/10, EU:C:2011:865), Hotărârea din 5 aprilie 2016, Aranyosi și Căldăraru (C-404/15 și C-659/15 PPU, EU:C:2016:198), precum și Hotărârea din 25 iulie 2018, Minister for Justice and Equality (Deficiențele sistemului judiciar) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586).

55 Spre deosebire de Hotărârea din 14 ianuarie 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11), și de Hotărârea din 26 aprilie 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), prezenta cauză nu privește modalitățile de notificare, ceea ce pare, în opinia noastră, să excludă aplicarea ordinii publice în sensul acestei jurisprudențe.

2. Cu privire la obligația instanțelor statului membru solicitant de a verifica competența autorităților acestui stat

74. În opinia noastră, răspunsul la întrebarea adresată cu titlu preliminar nu poate fi decât negativ.

75. Astfel, după cum s-a arătat deja la punctele 47-50 din prezentele concluzii, din economia Directivei 92/12 rezultă că punerea în consum a unui produs supus accizelor nu poate interveni decât o singură dată, dat fiind că accizele devin exigibile în momentul punerii în consum a unui produs, indiferent dacă aceasta este regulamentară sau neregulamentară. În scopul unei asemenea exigibilități, în temeiul articolului 20 din Directiva 92/12, este asimilată unei puneri în consum a produselor ieșirea lor din regimul de suspendare a accizelor ca urmare a comiterii unei infracțiuni sau a unei nereguli pe parcursul circulației lor. Cu toate acestea, astfel cum se arată la punctul 56 din prezentele concluzii, nu este considerată relevantă, în conformitate cu această dispoziție, decât prima infracțiune sau neregulă care are drept consecință ieșirea produselor pe parcursul circulației din regimul de suspendare a accizelor. În aceste condiții, nu se poate exclude totuși existența în practică a unor diferende privind determinarea locului unei asemenea infracțiuni sau al unei asemenea nereguli.

76. În consecință, pentru a răspunde la întrebarea adresată de instanța de trimitere cu privire la aspectul dacă instanța din statul solicitat poate verifica, în cadrul procedurii privind examinarea legalității actelor de executare a recuperării, determinarea locului în care s-a comis infracțiunea sau neregula, trebuie, în raport cu dispozițiile Directivei 76/308, menționate la punctele 67-70 din prezentele concluzii, să se decidă dacă o astfel de determinare privește creanța, titlul executoriu sau măsurile de executare, în sensul articolului 12 din Directiva 76/308. În opinia noastră, răspunsul la această întrebare poate fi dedus din ansamblul dispozițiilor Directivei 92/12, în special din articolele 6 și 20 din aceasta, care au ca obiect, astfel cum am arătat deja, stabilirea competențelor statelor membre de a percepe accize pentru produsele vizate de această directivă.

77. Mai precis, din articolele 6 și 20 din Directiva 92/12 reiese că competența unui stat membru de a percepe accize pentru produse precum alcoolul are legătură fie cu locul punerii lor în consum, în temeiul articolului 6 din această directivă, fie cu locul în care produsele au ieșit din regimul de suspendare a accizelor pe parcursul transportului lor, în conformitate cu articolul 20 alineatele (1)-(3) din directiva menționată, fie cu locul în care s-a produs infracțiunea sau neregula și care se determină ulterior, în temeiul articolului 20 alineatul (4) din aceeași directivă. Având în vedere echivalența motivelor de exigibilitate care figurează la articolele 6 și 20 menționate și descrise mai sus, singura concluzie care poate fi trasă, în opinia noastră, este că problema referitoare la locul punerii în consum a produselor supuse accizelor sau al comiterii infracțiunii ori a neregulii constituie, la prima vedere, o problemă de fond referitoare la însăși existența datoriei fiscale[56]. În măsura în care Directiva 92/12 condiționează, pentru un stat membru, perceperea accizelor de un eveniment special care survine pe teritoriul său, apreciem că este evident că o contestație referitoare la determinarea locului unei infracțiuni sau al unei nereguli, în conformitate cu articolul 20 din această directivă, trebuie considerată de asemenea o problemă care privește creanța sau titlul executoriu, în sensul articolului 12 din Directiva 76/308. Astfel, examinarea acestei probleme nu poate, ținând seama de logica acestei directive, să intre în competența instanței din statul membru solicitat.

78. Or, apreciem că situația descrisă în decizia de trimitere, și anume cea în care unei societăți i se aplică de două ori accizele pentru o expediere de produse, nu este conformă cu economia Directivei 92/12, considerată în ansamblul său. Deși nu reies din dosarul prezentat Curții elemente care să justifice în speță că statul membru solicitat poate refuza executarea cererii de asistență cu care este sesizat invocând o încălcare a ordinii sale publice sau a drepturilor fundamentale, în sensul jurisprudenței menționate la punctul 72 din prezentele concluzii, instanța din statul membru solicitat

56 A se vedea prin analogie, în ceea ce privește dihotomia dintre existența datoriei fiscale și recuperarea acesteia în materie de taxe vamale, Hotărârea din 20 octombrie 2005, Transport Maatschappij Traffic (C-247/04, EU:C:2005:628, punctul 26 și urm.).

nu trebuie totuși, pe de o parte, să înlăture informațiile disponibile referitoare la o măsură analogă impusă aceleiași întreprinderi în acest stat membru, și anume un alt stat membru decât cel care a formulat cererea aferentă unei operațiuni care privește aceleași produse, și, pe de altă parte, să execute această cerere de asistență orbește și în mod mecanic.

79. În această privință, principiul încrederii reciproce, astfel cum este concretizat în Directiva 76/308, implică în mod necesar ca toate statele membre să respecte, cu toată diligența necesară, cerințele dreptului Uniunii. În măsura în care, după cum reiese din dosarul prezentat Curții, Silcompa a introdus o acțiune referitoare la creanța fiscală referitoare la accizele aplicate de autoritățile elene și aferente acelorași tranzacții și acelorași produse precum cele care au făcut deja obiectul unei impozitări în Italia, revine instanței elene sesizate cu această acțiune sarcina de a verifica dacă autoritățile sale erau competente să perceapă accizele pentru produsele în cauză, în măsura în care, ținând seama de informațiile disponibile în prezent, acestea au ieșit din regimul de suspendare a accizelor, în sensul articolului 3 și al articolului 20 alineatul (1) din Directiva 92/12, ca urmare a unei infracțiuni sau a unei nereguli comise în Italia. Rezultă că, în așteptarea verificărilor astfel descrise de instanța din statul membru solicitant, instanța din statul membru solicitat ar trebui, în conformitate cu articolul 12 alineatul (2) din Directiva 76/308, să suspende judecarea cauzei cu privire la executarea cererii de asistență.

V. Concluzie

80. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație, Italia) după cum urmează:

Articolul 12 alineatul (3) din Directiva 76/308/CEE a Consiliului din 15 martie 1976 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor privind anumite cotizații, drepturi, taxe și alte măsuri, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/44/CE a Consiliului din 15 iunie 2001, coroborat cu articolele 6 și 20 din Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/108/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992, trebuie interpretat în sensul că condițiile referitoare la locul în care s-a produs infracțiunea sau neregula, în sensul articolului 20 din Directiva 92/12, nu pot face obiectul unei examinări de către instanța din statul membru în care se află sediul autorității solicitate, care este sesizată cu o acțiune îndreptată împotriva măsurilor de executare a recuperării unei creanțe în temeiul acestui articol 12 alineatul (3). Cu toate acestea, întrucât dubla impunere a accizelor de către mai multe state membre privind aceleași produse nu respectă economia generală a Directivei 92/12, revine instanței din statul membru sesizate cu o acțiune privind creanța fiscală referitoare la accizele aferente acelorași operațiuni și acelorași produse precum cele care au fost deja taxate în alt stat membru sarcina de a verifica dacă autoritățile solicitante erau competente să perceapă aceste accize.