Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PRIIT PIKAMÄE
apresentadas em 8 de outubro de 2020 [1]

Processo C-95/19

Agenzia delle Dogane
contra
Silcompa SpA

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação, Itália)]

«Reenvio prejudicial — Impostos especiais de consumo — Diretiva 92/12/CEE — Artigos 6.º e 20.º — Introdução no consumo de produtos — Falsificação do documento administrativo de acompanhamento — Infração ou irregularidade cometida no decurso da circulação de produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto — Saída irregular de produtos de um regime suspensivo — Determinação do Estado-Membro da exigibilidade dos impostos especiais de consumo — Diretiva 76/308/CEE — Artigos 6.º, 8.º e artigo 12.º, n.os 1 a 3 — Assistência mútua — Imposto especial de consumo cobrado subsequentemente sobre as mesmas operações em dois Estados-Membros — Duplicação do crédito relativo aos impostos especiais de consumo — Poder de controlo dos órgãos jurisdicionais do Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede — Eventual recusa do pedido de assistência»

1. O presente pedido de decisão prejudicial foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Agenzia delle Dogane (Agência Aduaneira, Itália) (a seguir «Agência») à Silcompa SpA, uma sociedade produtora de álcool etílico estabelecida em Itália, a respeito de um pedido de cobrança de imposto especial de consumo dirigido a esta sociedade, no âmbito do procedimento de assistência previsto no artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 76/308/CEE [2].

2. Com a sua questão prejudicial, a Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação, Itália) pergunta, no essencial, se é possível, no âmbito de um processo instaurado por uma sociedade contra medidas de execução, destinadas a recuperar créditos de imposto especial de consumo, emitidos num Estado-Membro (no caso em apreço, a Itália) a pedido de outro Estado-Membro (neste caso, a República Helénica), para proceder à verificação do requisito relativo ao local onde a irregularidade ou a infração foi cometida durante a circulação dos produtos relativamente aos quais o imposto especial de consumo é devido.

1 Língua original: francês.

2 Diretiva do Conselho, de 15 de março de 1976, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola, bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos aduaneiros, e relativa ao imposto sobre o valor acrescentado e a determinados impostos especiais de consumo (JO 1976, L 73, p. 18), conforme alterada pela Diretiva 2001/44/CE do Conselho, de 15 de junho de 2001 (JO 2001, L 175, p. 17) (a seguir «Diretiva 76/308»). A Diretiva 2008/55/CE do Conselho, de 26 de maio de 2008, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas (JO 2008, L 150, p. 28), tinha codificado a Diretiva 76/308 e os atos modificativos correspondentes. A Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas (JO 2010, L 84, p. 1), revogou a Diretiva 2008/55 a partir de 1 de janeiro de 2012. Todavia, tendo em conta a data do pedido de assistência em causa no litígio no processo principal, o presente reenvio prejudicial é analisado à luz das disposições da Diretiva 76/308.

3. Esta questão coloca-se num contexto em que, de acordo com o órgão jurisdicional de reenvio, tanto as autoridades italianas competentes como as gregas reivindicam a cobrança de um crédito relativo ao imposto especial de consumo que incide sobre as mesmas operações tributadas.

4. Pelo seu objeto, este litígio situa-se no cruzamento entre o regime do imposto especial de consumo da União Europeia e a assistência mútua em matéria de cobrança de determinados impostos especiais de consumo. O Tribunal de Justiça deverá, assim, decidir sobre a articulação das disposições, por um lado, da Diretiva 92/12/CEE, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo [3] e, por outro, da Diretiva 76/308, disposições que são aplicáveis *ratione temporis* ao caso em apreço. Embora o presente processo tenha por objeto diretivas que já estão revogadas, a questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio no seu pedido prejudicial permanece atual, uma vez que as Diretivas 2008/118 e 2010/24 assentam, no essencial, nos mesmos princípios que as diretivas antes referidas.

I. Quadro jurídico

A. Direito da União

1. Diretiva 92/12

5. A Diretiva 92/12 é aplicável, em conformidade com o seu artigo 3.º, n.º 1, nomeadamente, ao álcool e às bebidas alcoólicas.

6. O artigo 4.º desta Diretiva 92/12 prevê:

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

a) *Depositário autorizado*: a pessoa singular ou coletiva autorizada pelas autoridades competentes de um Estado-Membro a, no exercício da sua profissão, produzir, transformar, deter, receber e expedir, num entreposto fiscal, produtos sujeitos ao imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto;

b) *Entreposto fiscal*: todo e qualquer local onde sejam produzidas, transformadas, detidas, recebidas ou expedidas pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, em regime de suspensão do imposto especial de consumo, mercadorias sujeitas ao referido imposto, sob certas condições fixadas pelas autoridades competentes do Estado-Membro em que se situa esse entreposto fiscal;

c) *Regime de suspensão*: regime fiscal aplicável à produção, transformação, detenção e circulação dos produtos em regime de suspensão do imposto especial de consumo;

[…]»

7. O artigo 6.º da Diretiva 92/12 dispõe:

«1. O imposto especial de consumo é exigível no momento da introdução no consumo ou da constatação das faltas que devem ser sujeitas ao imposto especial de consumo em conformidade com o n.º 3 do artigo 14.º

3 Diretiva do Conselho, de 25 de fevereiro de 1992 (JO 1992, L 76, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 92/108/CEE do Conselho, de 14 de dezembro de 1992 (JO 1992, L 390 p. 124) (a seguir «Diretiva 92/12»). A Diretiva 92/12 foi revogada, com efeitos a 1 de abril de 2010, pela Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008 (JO 2009, L 9, p. 12). Todavia, tendo em conta a data dos factos do litígio no processo principal, o presente reenvio prejudicial é analisado à luz das disposições da Diretiva 92/12.

Considera-se como introdução no consumo de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo:

a) Toda e qualquer saída, mesmo irregular, de um regime de suspensão;

b) Todo e qualquer fabrico, mesmo irregular, desses produtos fora de um regime de suspensão;

c) Toda e qualquer importação, mesmo irregular, desses produtos quando estes não se encontrem em regime de suspensão.

2. As condições de exigibilidade e a taxa do imposto especial de consumo a aplicar são as que estiverem em vigor na data de exigibilidade no Estado-Membro em que se efetuar a introdução no consumo ou a constatação das faltas. […]»

8. O artigo 15.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 92/12 dispõe que, em princípio, «a circulação em regime de suspensão dos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo deve efetuar-se entre entrepostos fiscais».

9. Nos termos do artigo 15.º, n.ºs 3 e 4 desta diretiva:

«3. Os riscos inerentes à circulação intracomunitária serão cobertos pela garantia prestada pelo depositário autorizado expedidor, tal como previsto no artigo 13.º ou, se for caso disso, por uma garantia solidariamente prestada pelo expedidor e pelo transportador. […]

[…]

4. Sem prejuízo do artigo 20.º, a responsabilidade do depositário autorizado expedidor e, eventualmente, do transportador só poderá ser libertada quando se provar que o destinatário assumiu a responsabilidade dos produtos, nomeadamente através do documento de acompanhamento referido no artigo 18.º, nas condições fixadas no artigo 19.º»

10. O artigo 18.º, n.º 1, da Diretiva 92/12 prevê:

«Não obstante a eventual utilização de processos informatizados, todos os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que circulem em regime de suspensão entre os Estados-Membros, incluindo os que circularem por via marítima ou aérea diretamente de um porto ou aeroporto comunitário para outro, devem ser acompanhados de um documento emitido pelo expedidor. Este documento pode ser um documento administrativo ou um documento comercial. A forma e o conteúdo deste documento, bem como o processo a seguir quando, de forma objetiva, se considerar inadequada a sua utilização, serão definidos de acordo com o processo previsto no artigo 24.º»

11. Nos termos do artigo 20.º desta diretiva:

«1. Sempre que, no decurso da circulação, seja cometida uma irregularidade ou uma infração que torne exigível o imposto especial de consumo, este deverá ser cobrado no Estado-Membro em que tiver sido cometida a irregularidade ou a infração, junto da pessoa singular ou coletiva que se constituiu garante do pagamento do imposto especial de consumo, em conformidade com o n.º 3 do artigo 15.º, sem prejuízo do recurso a ações penais.

Sempre que a cobrança do imposto se efetuar num Estado-Membro que não o de partida, o Estado-Membro que procede à cobrança informará as autoridades competentes do país de partida.

2. Sempre que, no decurso da circulação, for verificada uma infração ou uma irregularidade sem que seja possível determinar o lugar onde foi cometida, considerar-se-á que foi cometida no Estado-Membro em que foi verificada.

3. Sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 6.º, sempre que os produtos sujeitos ao imposto especial de consumo não chegarem ao destino e não for possível determinar o local da infração ou da irregularidade, considera-se que essa infração ou irregularidade foi cometida no Estado-Membro de partida, o qual procederá à cobrança do imposto especial de consumo à taxa em vigor à data da expedição dos produtos, salvo se, num prazo de quatro meses a partir da data de expedição dos produtos, forem apresentadas às autoridades competentes provas por estas consideradas suficientes da regularidade da operação ou do local onde a infração ou a irregularidade foi efetivamente cometida. Os Estados-Membros tomarão as medidas necessárias para fazer face a eventuais infrações ou irregularidades e para impor sanções eficazes.

4. Se, num prazo de três anos a contar da data de emissão do documento de acompanhamento, se vier a determinar o Estado-Membro onde a infração ou a irregularidade foi efetivamente cometida, esse Estado-Membro procederá à cobrança do imposto à taxa em vigor à data de expedição das mercadorias. Neste caso, desde que seja feita prova da cobrança, o imposto especial de consumo inicialmente cobrado será reembolsado.»

2. Diretiva 76/308

12. A Diretiva 76/308 tem por objeto suprimir os obstáculos ao estabelecimento ou ao funcionamento do mercado comum decorrentes da limitação territorial do âmbito de aplicação das disposições nacionais em matéria de cobrança, nomeadamente, dos impostos especiais de consumo.

13. Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, desta diretiva, a pedido da autoridade requerente, a autoridade requerida notificará o destinatário, de acordo com as normas jurídicas em vigor para a notificação de atos correspondentes no Estado-Membro onde ela tem a sua sede, de todos os atos e decisões, incluindo os judiciais, relativos a um crédito ou à sua cobrança, emanados do Estado-Membro onde a autoridade requerente tem a sua sede.

14. O artigo 6.º da Diretiva 76/308 prevê:

«1. A pedido da autoridade requerente, a autoridade requerida procederá, de acordo com as disposições legislativas, regulamentares ou administrativas aplicáveis à cobrança de créditos similares constituídos no Estado-Membro onde ela tem a sua sede, à cobrança dos créditos que sejam objeto de um título executivo.

2. Para o efeito, qualquer crédito que seja objeto de um pedido de cobrança é considerado como um crédito do Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede, salvo o disposto no artigo 12.º»

15. O artigo 7.º, n.ºs 1 e 2, desta diretiva dispõe:

«1. O pedido de cobrança de um crédito que a autoridade requerente dirigir à autoridade requerida, deverá ser acompanhado de um documento oficial ou de uma cópia devidamente autenticada do título executivo, emitido no Estado-Membro onde a autoridade requerente tem a sua sede e, se for caso disso, do original ou de uma cópia devidamente autenticada de outros documentos necessários à cobrança.

2. A autoridade requerente só poderá formular um pedido de cobrança:

a) Se o crédito ou o título executivo não forem impugnados no Estado-Membro onde ela tem a sua sede, exceto quando for aplicável o n.º 2, segundo parágrafo, do artigo 12.º;

b) Se tiver sido intentada uma ação contra eles no Estado-Membro em que tem a sua sede, os processos de cobrança adequados que possam ser exercidos com base no título referido no n.º 1 e se, das medidas tomadas, não resultar o pagamento integral do crédito.»

16. O artigo 8.º da referida diretiva estabelece:

«1. O título executivo do crédito será reconhecido diretamente e tratado automaticamente como título executivo de um crédito do Estado-Membro em que a autoridade requerida tem a sua sede.

2. Não obstante o disposto no n.º 1, o título executivo do crédito poderá, se for caso disso e nos termos das disposições em vigor no Estado-Membro em que a autoridade requerida tem a sua sede, ser homologado, reconhecido como título que permite a execução do crédito no território desse Estado-Membro, ou completado ou substituído por outro título que permita essa execução.

Os Estados-Membros diligenciarão no sentido de concluir as formalidades de homologação, reconhecimento, completamento ou substituição do título no prazo de três meses a contar da data de receção do pedido de cobrança exceto nos casos em que foi aplicável o disposto no terceiro parágrafo. A homologação, o reconhecimento, o completamento ou a substituição não podem ser recusados se o título executivo estiver redigido corretamente. A autoridade requerida informará a autoridade requerente dos motivos que levem eventualmente a exceder o prazo de três meses.

Se o cumprimento de uma dessas formalidades der origem a uma contestação do crédito e/ou do título executivo emitido pela autoridade requerente, é aplicável o disposto no artigo 12.º [da mesma diretiva].»

17. Nos termos do artigo 12.º, n.ºs 1 a 3, da Diretiva 76/308:

«1. Se, no decurso do processo de cobrança, o crédito ou o título executivo emitido no Estado-Membro onde a autoridade requerente tem a sua sede forem impugnados por qualquer interessado, a ação deverá ser proposta por este perante a instância competente do Estado-Membro onde a autoridade requerente tem a sua sede, em conformidade com as normas jurídicas em vigor neste Estado. Esta ação deverá ser notificada pela autoridade requerente à autoridade requerida, podendo, além disso, ser notificada pelo interessado à autoridade requerida.

2. A partir do momento em que a autoridade requerida receber a notificação referida no n.º 1, seja por parte da autoridade requerente seja por parte do interessado, suspenderá o processo de execução, ficando a aguardar a decisão da instância competente nesta matéria, a não ser que a autoridade requerente solicite outro procedimento em conformidade com o segundo parágrafo. […]

Não obstante o disposto no primeiro parágrafo do n.º 2, a autoridade requerente poderá, em conformidade com as disposições legislativas e regulamentares e as práticas administrativas em vigor no Estado-Membro em que tem a sua sede, solicitar à autoridade requerida que cobre créditos impugnados, desde que as disposições legislativas e regulamentares e as práticas administrativas em vigor no Estado-Membro em que a autoridade requerida tem a sua sede o permitam. Se o resultado da impugnação for favorável ao devedor, a autoridade requerente deverá proceder ao reembolso de quaisquer montantes cobrados, bem como ao pagamento de qualquer indemnização devida, em conformidade com a legislação em vigor no Estado-Membro em que a autoridade requerida tem a sua sede.

3. Quando a impugnação incidir sobre as medidas de execução tomadas no Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede, a ação deve ser proposta perante a instância competente deste Estado-Membro, nos termos das suas disposições legislativas ou regulamentares.»

B. Direito italiano

18. A assistência mútua em matéria de cobrança do imposto especial de consumo é regulada em Itália, nomeadamente, pelo 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, que tem por objeto a «Aplicação da Diretiva [2001/44] relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do [Fundo Europeu de Orientação e de Garantia Agrícola (FEOGA)], bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos aduaneiros, e relativa ao [imposto sobre o valor acrescentado (IVA)] e a determinados impostos especiais de consumo), de 9 de abril de 2003[4] (a seguir «Decreto Legislativo n.º 69/2003»).

19. O artigo 5.º do Decreto Legislativo n.º 69/2003, sob a epígrafe «Assistência para a cobrança de créditos», prevê:

«1. A pedido da autoridade requerente, o Ministério da Economia e das Finanças procede, com base nos títulos executivos recebidos, à cobrança dos créditos referidos no artigo 1.º constituídos no Estado-Membro onde aquela tem a sua sede, em conformidade com a regulamentação em vigor para a cobrança de créditos similares constituídos em território nacional; estes títulos, que são direta e imediatamente executórios, são equiparados aos documentos referidos no Decreto n.º 602 do Presidente da República, de 29 de setembro de 1973.

2. A autoridade requerente só pode formular um pedido de cobrança:

a) Se o crédito ou o título executivo não forem impugnados no Estado-Membro onde ela tem a sua sede, salvo vontade expressa de proceder em qualquer caso à recuperação em caso de impugnação;

b) Se tiver intentado, no Estado-Membro onde tem a sua sede, os processos de cobrança e as medidas tomadas não conduzirem ao pagamento integral do crédito.

3. Este pedido deve conter:

a) O nome, a denominação ou a firma, o endereço ou a sede e quaisquer outras informações úteis para efeitos de identificação das pessoas singulares, das pessoas coletivas ou dos terceiros devedores que detenham ativos;

b) O nome, a morada e quaisquer outras informações úteis para efeitos de identificação da autoridade requerente;

c) O título executivo por força do qual é requerida a cobrança, emitido no Estado-Membro onde a autoridade requerente tem a sua sede;

d) A natureza e o montante do crédito, precisando o montante a título principal, juros, eventuais penalidades, multas e despesas, sendo o montante indicado na moeda dos Estados-Membros em que as duas autoridades têm a sua sede;

e) A data de notificação do título executivo ao destinatário pela autoridade requerente ou pela autoridade requerida;

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

f) A indicação da data a partir da qual e do período durante o qual, nos termos das disposições em vigor no Estado-Membro requerente, é possível proceder à cobrança;

g) A declaração de que o crédito e o título executivo não são impugnados no Estado requerente ou a vontade expressa, em caso de impugnação, de recuperar, em qualquer caso, o crédito. Seja como for, o pedido deve conter a declaração de que o processo de cobrança foi iniciado no Estado-Membro requerente e que não levará ao pagamento integral do crédito;

h) Quaisquer outras informações relevantes.

4. A autoridade requerente dirigirá à autoridade requerida, logo que delas tenha conhecimento, todas as informações relevantes relacionadas com o processo que motivou o pedido de cobrança.

5. O pedido de cobrança de um crédito deve ser acompanhado do original ou de uma cópia autenticada conforme do título executivo emitido no outro Estado-Membro e de outros documentos considerados necessários para a cobrança do crédito. O requerimento, o título executivo e quaisquer outros documentos devem ser acompanhados de uma tradução para o italiano.

6. Podem ser concedidos adiamentos ou escalonamentos ao devedor, após consulta da autoridade requerente, para o pagamento dos montantes devidos, dentro dos limites e nas condições previstas nas disposições nacionais em vigor. Os juros de mora são aplicáveis por força das disposições nacionais em vigor e produzem efeitos a partir da data de receção do título executivo para a cobrança. Os montantes eventualmente cobrados a título de juros pelos adiamentos ou escalonamentos de pagamento concedidos ou por atraso de pagamento serão entregues à autoridade requerente.

7. O Ministério da Economia e das Finanças cobra os créditos ao devedor e retém todas as despesas relacionadas com o processo de recuperação aplicáveis a créditos análogos na ordem jurídica interna.

8. As disposições do Decreto n.º 602 do Presidente da República, de 29 de setembro de 1973, conforme alterado, e do Decreto Legislativo n.º 46, de 26 de fevereiro de 1999, conforme alterado, são aplicáveis, *mutatis mutandis*, à cobrança dos créditos previstos no presente decreto.

9. Quando a cobrança dos créditos apresentar uma dificuldade especial, o montante das despesas for demasiado elevado ou a operação depender da luta contra as organizações criminosas, a autoridade requerente e a autoridade requerida podem acordar, caso a caso, modalidades de reembolso específicas.

10. O Ministério da Economia e das Finanças informa a autoridade requerente do seguimento dado ao pedido de cobrança dos créditos.»

20. O artigo 6.º do Decreto Legislativo n.º 69/2003, com a epígrafe «Impugnação do crédito», dispõe:

«1. O interessado que pretenda impugnar o crédito ou o título executivo emitido no Estado-Membro requerente submeterá a questão ao órgão competente desse Estado, nos termos da legislação em vigor nesse Estado; neste caso, o Ministério da Economia e das Finanças, após notificação do recurso pela autoridade requerente ou pelo interessado, suspende, salvo pedido em contrário formulado pela própria autoridade recorrente, o processo de execução até à decisão deste órgão. Quando o processo de cobrança do crédito impugnado tenha, no entanto, sido iniciado na sequência do pedido da autoridade requerente e o resultado da impugnação for favorável ao devedor, a autoridade requerente é obrigada a restituir o montante cobrado, bem como qualquer outra quantia devida, nos termos da legislação italiana. Se um órgão jurisdicional se pronunciar sobre a impugnação em sentido favorável à autoridade requerente e permitir a cobrança do crédito nesse mesmo Estado, o processo executivo recomeça com base nessa decisão.

2. O interessado que pretenda impugnar os atos do processo de execução submete a questão ao órgão competente, em conformidade com as disposições da ordem jurídica nacional.

3. O Estado-Membro onde a autoridade requerente tem a sua sede continua a ser responsável, perante o Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede, por todas as despesas efetuadas e por todos os prejuízos sofridos em consequência de ações julgadas improcedentes à luz da realidade do crédito ou da validade do título emitido pela autoridade requerente.»

II. Factos do litígio do processo principal e questão prejudicial

21. Nos anos de 1995 e 1996, a Silcompa vendia álcool etílico, com destino à Grécia, em regime de suspensão do imposto especial de consumo, na aceção do artigo 4.º, alínea c), da Diretiva 92/12. Resulta dos autos submetidos ao órgão jurisdicional de reenvio e apresentados na Secretaria do Tribunal de Justiça (a seguir «processo nacional») que esta venda foi efetuada a diversas sociedades gregas, através de um intermediário, uma pessoa singular.

22. No mês de janeiro de 2000, na sequência de uma inspeção efetuada pelo Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (Serviço Técnico de Finanças de Reggio Emilia, Itália), ficou provado que os documentos administrativos de acompanhamento (a seguir «DAA») dos lotes de álcool expedidos pela Silcompa nunca chegaram à alfândega grega para as certificações habituais e que os carimbos da estância aduaneira de Corinto que figuravam nos DAA, encontrados na Silcompa, eram falsos. Consequentemente, a Agência emitiu, no mês de janeiro de 2000, três avisos de liquidação [5], com vista à cobrança dos impostos especiais de consumo não pagos no montante total de 6 296 495,47 euros. A Silcompa interpôs recurso desses avisos de liquidação no Tribunale di Bologna (Tribunal de Primeira Instância de Bolonha, Itália), cujas sentenças [6], favoráveis à Silcompa, foram objeto de recurso pela Agência para a Corte d'Appello di Bologna (Tribunal de Recurso de Bolonha, Itália).

23. Resulta do processo nacional que, no mês de abril de 2001, a autoridade aduaneira grega enviou à Silcompa um pedido de informações a fim de obter esclarecimentos sobre as transações entre a Silcompa, o intermediário e as sociedades gregas. A Silcompa respondeu a esse pedido e não recebeu mais nenhuma comunicação das autoridades gregas.

24. No mês de fevereiro de 2004, a autoridade aduaneira grega comunicou à Agência que as expedições efetuadas pela Silcompa com destino a uma empresa grega eram consideradas irregulares. Assim, em 27 de março de 2004, o Serviço Técnico de Finanças de Reggio Emilia emitiu o aviso de liquidação adicional n.º 6/2004 [7], que abrangia tanto os créditos fiscais italianos decorrentes dos avisos de liquidação emitidos em janeiro de 2000, referidos no n.º 22 das presentes conclusões, como a liquidação fiscal adicional de 473 410,66 euros, devida na sequência dessa comunicação da Administração grega. A Silcompa impugnou o aviso de liquidação adicional n.º 6/2004 na Commissione tributaria Provinciale di Reggio Emilia (Comissão Tributária Provincial de Reggio Emilia, Itália). Este processo conduziu à celebração, no mês de setembro de 2017, de um acordo de transação entre a Agência e a Silcompa, imputando a esta última o montante total de 1 554 181,23 euros a título do crédito reivindicado pelas autoridades italianas (a seguir «acordo de transação») [8].

5 Avisos de liquidação n.os 5/2000, 15/2000 e 18/2000.

6 Sentenças proferidas em 12 de abril e 8 de setembro de 2010.

7 N.os 8 a 10 das observações do Governo italiano.

8 A Silcompa apresentou um pedido de resolução simplificada do litígio, nos termos do artigo 5.º-A do decreto legge n. 193/2016 (Decreto-Lei n.º 193/2016). O Governo italiano refere, na sua resposta a questões colocadas pelo Tribunal de Justiça, que a Silcompa procedeu ao pagamento integral do montante indicado no acordo de transação.

25. No mês de janeiro de 2005, a estância aduaneira de Atenas emitiu, relativamente às mesmas operações de fornecimentos intracomunitários, «avisos de liquidação de impostos especiais de consumo», relativos à introdução ilegal no consumo, em território grego, do álcool etílico expedido pela Silcompa para sociedades «caixas de correio». Esta constatação baseava-se, segundo as declarações das partes no órgão jurisdicional de reenvio [9], em inquéritos penais anteriores que deram origem a uma decisão em primeira instância de um órgão jurisdicional grego [10] que tinha confirmado a chegada dos produtos em causa aos operadores gregos e a introdução fraudulenta desses produtos no consumo.

26. Em 31 de janeiro de 2005, a Administração Fiscal grega apresentou, nos termos do artigo 7.º da Diretiva 76/308, um pedido de assistência à República Italiana para a cobrança dos créditos da sua Tesouraria da Fazenda Pública, no montante total de 10 280 291,66 euros (a seguir «créditos reivindicados pelas autoridades gregas»).

27. Em 13 de setembro de 2005, a Agência notificou à Silcompa, nos termos do artigo 5.º do Decreto Legislativo n.º 69/2003, dois avisos de liquidação [11] nos quais pedia o pagamento voluntário das quantias reclamadas [12] a título dos créditos exigidos pelas autoridades gregas. A Silcompa interpôs recurso desses dois avisos de liquidação para a Commissione tributaria Provinciale di Roma (Comissão Tributária Provincial de Roma, Itália), que o julgou inadmissível [13]. A Commissione tributaria regionale di Roma (Comissão Tributária Regional de Roma, Itália), por Acórdão de 22 de abril de 2010 [14], deu provimento ao recurso por falta de notificação dos atos prévios necessários pelas autoridades gregas e por fundamentação insuficiente dos referidos avisos de liquidação.

28. Por conseguinte, a Agência interpôs recurso de cassação para o órgão jurisdicional de reenvio, invocando três fundamentos, dos quais apenas o segundo [15] e o terceiro [16] são, de acordo com o órgão jurisdicional de reenvio, relevantes para efeitos deste reenvio prejudicial.

29. Em contrapartida, a Silcompa invoca, na sua contestação, a nulidade dos pedidos de imposto especial de consumo que têm por objeto os factos já imputados pela Agência, a identidade dos factos imputados e, consequentemente, a duplicação do crédito fiscal.

30. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que, no caso em apreço, a Administração Fiscal italiana e a Administração Fiscal grega consideravam cada uma, na sequência de procedimentos de verificação distintos e autónomos, que o lugar em que a infração foi cometida é no seu respetivo Estado. Os créditos reivindicados pelas autoridades gregas pareciam basear-se numa sentença penal,

9 V. articulado do recurso apresentado pela Agência, que consta dos autos submetidos ao órgão jurisdicional de reenvio e apresentado na Secretaria do Tribunal de Justiça, p. 8.

10 Segundo este pedido de recurso, trata-se da sentença do Tribunal de Primeira Instância de Atenas n.º 98424/2001.

11 O aviso de liquidação RP 05/14, no montante de 10 280 291,66 euros, e o aviso de liquidação RP 05/12, no montante de 64 218,25 euros, ambos de 1 de setembro de 2005. As datas desses avisos de liquidação constam do processo nacional submetido ao Tribunal de Justiça.

12 Segundo o Governo italiano, estes avisos indicavam os pagamentos emitidos pela Alfândega do Pireu e pela Alfândega de Atenas.

13 Acórdão n.º 501/41/07, de 3 de dezembro de 2007.

14 Acórdão n.º 45/37/10.

15 No processo principal, com o seu segundo fundamento, a Agência acusa a Comissão Tributária Regional de Roma de ter violado o artigo 12.º da Diretiva 76/308 e o artigo 6.º do Decreto Legislativo n.º 69/2003. A este respeito, a Agência alega, no essencial que, em matéria de assistência mútua entre os Estados-Membros, as impugnações relativas ao crédito e ao título executivo — nomeadamente a alegada falta de notificação dos atos prévios pela autoridade grega — devem ser invocadas perante a autoridade nacional do crédito, a saber, a autoridade competente grega.

16 Com o seu terceiro fundamento, a Agência invoca a violação do artigo 3.º da legge n. 212 del 2000 (Lei n.º 212/2000), na medida em que a Comissão Tributária Regional de Roma considerou insuficiente a fundamentação do aviso de liquidação que não dava conta dos processos paralelos iniciados em Itália relativos à cobrança dos impostos especiais de consumo sobre as mesmas operações. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se, na impugnação do processo executivo instaurado no âmbito da assistência mútua entre os Estados-Membros em matéria de cobrança do imposto especial de consumo, é possível analisar a questão da eventual «duplicação do crédito fiscal» devido ao exercício simultâneo, tanto pelo Estado-Membro requerente como pelo Estado-Membro requerido, de um pedido baseado nos mesmos factos geradores.

ao passo que os créditos reivindicados pelas autoridades italianas assentam na falsificação verificada nos DAA. Ora, os pedidos de imposto especial de consumo eram «alternativos», uma vez que, como decorre do artigo 20.º da Diretiva 92/12, o lugar da infração tem que ser único e, portanto, única a obrigação tributária.

31. Neste contexto, a Silcompa corre o risco de ser obrigada a pagar duas vezes os mesmos montantes, a título de impostos especiais de consumo e de sanções, o que imporia, nomeadamente face aos montantes consideráveis, um pesado encargo financeiro e uma duplicação das despesas judiciais.

32. O órgão jurisdicional de reenvio salienta que, embora nos termos do artigo 20.º, n.º 4, da Diretiva 92/12, em certas condições, o imposto especial de consumo inicialmente cobrado (a outro Estado) seja reembolsado se o lugar da infração vier a ser determinado posteriormente, segundo a mesma disposição, tal verificação deve ocorrer «num prazo de três anos a contar da data de emissão do documento de acompanhamento», prazo que, no caso em apreço, está há muito ultrapassado.

33. O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se então se, mesmo no âmbito do processo relativo aos atos executivos de cobrança, previsto no artigo 12.º, n.º 3, da Diretiva 76/308, que dá execução ao pedido de assistência com base no artigo 6.º, n.º 1, da mesma, pode ser objeto de análise a verificação dos pressupostos previstos no artigo 20.º da Diretiva 92/12, como o lugar onde a infração ou a irregularidade foi cometida, pelo menos em circunstâncias como as que ora estão em causa, em que o mesmo pedido é apresentado simultaneamente pelas instâncias do Estado-Membro onde a autoridade requerente tem a sua sede (a seguir «Estado-Membro requerente») e as do Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede (a seguir «Estado-Membro requerido»), uma vez que os processos relativos a esses pedidos estão pendentes neste último Estado.

34. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, trata-se de uma verificação que não parece ter por objeto o crédito ou o título estrangeiro objeto da ação, nem pô-los em causa, conforme previsto no artigo 12.º, n.º 1, da Diretiva 76/308, mas que, em contrapartida, diz respeito ao pressuposto e ao fundamento da legalidade dos pedidos de assistência e, por conseguinte, de todos os atos executivos. Em especial, o processo principal tem apenas por objeto a questão de saber se é pertinente, para efeitos de cobrança no âmbito do regime de colaboração, a avaliação pelo Estado-Membro requerido do seu direito ao próprio crédito e se tal parâmetro é suscetível de ser apreciado perante os órgãos jurisdicionais.

35. Nestas condições, a Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação, Itália) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Pode o disposto no artigo 12.º, n.º 3, da Diretiva [76/308], tendo em conta o artigo 20.º da Diretiva [92/12], ser interpretado no sentido de que, no processo iniciado contra os atos executivos de cobrança, pode ser objeto de apreciação, e eventualmente com que limites, o pressuposto do lugar (da efetiva introdução no consumo) em que a irregularidade ou a infração foi efetivamente cometida, se, como na situação em causa, a mesma ação, baseada nas mesmas e únicas operações de exportação, tiver sido intentada, autonomamente, contra o contribuinte pelo Estado requerente e pelo Estado requerido, e neste último estiverem pendentes, simultaneamente, tanto o processo relativo à ação interna como o relativo à atividade de cobrança a favor do outro Estado, tendo essa verificação o valor de recusa do pedido de assistência e, portanto, de todos os atos executivos?»

III. Tramitação no Tribunal de Justiça

36. Foram apresentadas observações escritas pelos Governos italiano, espanhol e sueco e pela Comissão Europeia.

37. Em 22 de outubro de 2019, o Tribunal de Justiça enviou um pedido de informações ao órgão jurisdicional de reenvio sobre o quadro factual e jurídico do litígio no processo principal.

38. Na sua resposta de 18 de dezembro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 31 de dezembro de 2019, o órgão jurisdicional de reenvio respondeu ao Tribunal de Justiça.

39. Devido à crise sanitária ligada à COVID-19, a audiência de alegações prevista para 26 de março de 2020 foi anulada e, por decisão de 1 de abril de 2020, substituída por questões para resposta escrita comunicadas às partes. Os Governos italiano, espanhol e sueco e a Comissão responderam às questões no prazo fixado pelo Tribunal de Justiça.

IV. Análise

A. Alcance da questão prejudicial

40. Há que salientar, a título preliminar, que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, no âmbito do processo de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça instituído pelo artigo 267.º TFUE, cabe a este dar ao órgão jurisdicional de reenvio uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido e que, nesta ótica, incumbe ao Tribunal de Justiça, se necessário, reformular as questões que lhe são submetidas [17].

41. No caso em apreço, estão pendentes nos órgãos jurisdicionais italianos dois processos que têm por objeto a cobrança de dois créditos fiscais sobre as mesmas operações sujeitas a imposto especial de consumo e reivindicados, simultaneamente, pelas autoridades administrativas italianas e gregas. Por um lado, o crédito reivindicado pelas autoridades italianas tem origem no apuramento efetuado pela Agência, no mês de janeiro de 2000, segundo o qual os produtos expedidos para a Grécia nunca chegaram à alfândega grega e que os selos dessa alfândega grega apostos nos DAA correspondentes eram falsos. Por outro lado, os créditos reivindicados pelas autoridades gregas basearam-se na verificação, por essas autoridades, da introdução efetiva no consumo, provavelmente irregular, no território grego, dos produtos em causa, verificação com base na qual as referidas autoridades enviaram, em janeiro de 2005, pedidos de cobrança dos créditos à Agência, em aplicação das disposições nacionais pertinentes que transpõem a Diretiva 76/308.

42. A questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio pretende esclarecer se os pressupostos de aplicação do artigo 20.º da Diretiva 92/12, a saber, os relativos ao local onde a infração ou a irregularidade foi efetivamente cometida, podem ser objeto de uma análise pelo órgão jurisdicional do Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede, no qual foi intentada uma ação contra medidas de execução de cobrança de um crédito nos termos do artigo 12.º, n.º 3, da Diretiva 76/308, na hipótese de essa execução implicar, para a sociedade em causa, uma dupla tributação dos mesmos impostos especiais de consumo [18].

43. Resulta do pedido de decisão prejudicial e da resposta às questões de 18 de dezembro de 2019 [19], que o órgão jurisdicional de reenvio se questiona sobre o caráter suficiente da fundamentação do ato que baseou o processo de cobrança em Itália nos termos da Diretiva 76/308 e sobre a necessidade de apreciar a duplicação do crédito relativa aos impostos especiais de consumo.

17 Acórdão de 25 de julho de 2018, Dyson (C-632/16, EU:C:2018:599, n.º 47 e jurisprudência referida).

18 À semelhança da Comissão, há que referir que os procedimentos administrativos relativos aos avisos de liquidação que são objeto do processo principal não podem se considerados «paralelos» (n.º 13 do pedido de decisão prejudicial), uma vez que esses avisos foram notificados cinco anos após os avisos de liquidação enviados à Silcompa em 2000, a título de créditos italianos. Além disso, sem prejuízo das formalidades a completar em conformidade com o direito italiano, o processo relativo aos créditos italianos parece estar encerrado, uma vez que a Silcompa procedeu ao pagamento total dos créditos ao abrigo do acordo de transação (v. n.º 24 das presentes conclusões).

19 V., nomeadamente, n.º 5.

44. Nestas condições, há que compreender que, com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 12.º, n.º 3, da Diretiva 76/308, lido em conjugação com o artigo 20.º da Diretiva 92/12, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um órgão jurisdicional do Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede verifique se a execução dos pedidos de cobrança que têm por objeto créditos relativos aos impostos especiais de consumo submetidos à apreciação dessa autoridade, nos termos do artigo 6.º da Diretiva 92/12, leva a que uma sociedade seja tributada duas vezes pelas mesmas transações e pelos mesmos produtos, dado que a referida autoridade procedeu anteriormente à cobrança de um crédito por estes últimos, crédito que é objeto de um processo judicial nesse Estado.

45. A pedra angular da questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio reside na eventual dupla tributação do mesmo imposto especial de consumo pelo Estado-Membro de expedição e pelo Estado-Membro destinatário dos produtos em causa. Assim, há que iniciar a análise pelas regras contidas na Diretiva 92/12 e recordar, nomeadamente, determinadas regras relativas à exigibilidade do imposto especial de consumo na aceção desta diretiva (título B). Embora a Diretiva 92/12 preveja, de algum modo, regras materiais relativas ao poder de tributação dos impostos especiais de consumo, o *exercício* desse poder, por força das regras processuais, rege-se, nomeadamente, pela Diretiva 76/308 (título C).

B. Quanto à exigibilidade do imposto especial de consumo nos termos da Diretiva 92/12

46. A fim de assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno [20], a Diretiva 92/12 visa harmonizar as regras materiais relativas à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, e isto, nomeadamente, para assegurar que a exigibilidade do imposto especial de consumo seja idêntica em todos os Estados-Membros. Em princípio, esta harmonização permite afastar as duplas tributações nas relações entre Estados-Membros [21]. É neste objetivo que se inserem também os artigos 6.º e 20.º desta diretiva que preveem regras gerais e específicas relativas à exigibilidade do imposto especial de consumo. Ora, este objetivo fica comprometido se as autoridades gregas e italianas forem, no caso em apreço, subsequentemente competentes para cobrar os impostos especiais de consumo sobre a mesma transação.

1. Observações gerais relativas à exigibilidade do imposto especial de consumo

47. Há que salientar, por um lado, que, em conformidade com o artigo 5.º, n.º 1, da Diretiva 92/12, o facto tributável é constituído pela produção no território da União de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo ou aquando da sua importação para este território. Por outro lado, como se trata de um imposto sobre o consumo, a sua exigibilidade deve situar-se o mais próximo possível do consumidor final [22]. Para o efeito, o artigo 6.º, n.º 1, da Diretiva 92/12 prevê que a exigibilidade do imposto especial de consumo sobre os produtos a ele sujeitos, tais como o álcool, resulta, nomeadamente, da sua introdução no consumo [23].

20 V., nomeadamente, quarto considerando da Diretiva 92/12; v., também, Acórdãos de 2 de abril de 1998, EMU Tabac e o. (C-296/95, EU:C:1998:152, n.º 22); de 5 de abril de 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, n.º 39); e de 29 de abril de 2004, Comissão/Alemanha, C-240/01, EU:C:2004:251, n.º 36.

21 Acórdãos de 30 de maio de 2013, Scandic Distilleries (C-663/11, EU:C:2013:347, n.ºs 22 e 23); de 3 de julho de 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, n.º 17); e de 5 de março de 2015, Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142, n.º 20). Além disso, a vontade de afastar a dupla tributação resulta do artigo 8.º da Diretiva 92/12, que autoriza os particulares, em certas condições, a transportar com franquia de direitos mercadorias para outro Estado-Membro, bem como do artigo 22.º, que prevê um reembolso do Estado-Membro de partida nos casos referidos nos artigos 7.º e 10.º

22 No que respeita aos princípios em que assenta a Diretiva 92/12, v. Conclusões do advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer no processo Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614). V., também, para a doutrina Berlin, D., *Politique fiscale, Commentaire J. Mégret*, vol. I, Edições da Universidade de Bruxelas, 2012.

23 Há que distinguir, como sublinha a Comissão, a introdução no consumo de produtos do consumo desses produtos.

48. Regra geral, decorre um lapso de tempo entre a ocorrência do facto tributável e o momento da exigibilidade do imposto especial de consumo. É precisamente durante esse lapso de tempo que o regime de suspensão definido no artigo 4.º, alínea c), da Diretiva 92/12, enquanto regime fiscal aplicável, nomeadamente, à produção de produtos em regime de suspensão do imposto especial de consumo, tem aplicação [24]. Este regime, ao qual estavam sujeitos os produtos em causa no processo principal, só gera a exigibilidade do imposto especial de consumo no momento da saída dos produtos desse regime e da sua introdução no consumo. Assim, o imposto especial de consumo correspondente aos produtos abrangidos por este regime ainda não é exigível, embora o facto tributável já tenha ocorrido [25].

49. Decorre do artigo 4.º, alínea b), e do artigo 11.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 uma regra geral, nos termos da qual a produção, a transformação e a detenção de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo e colocados em regime de suspensão do imposto especial de consumo só podem ter lugar num entreposto fiscal devidamente autorizado pelo Estado-Membro em cujo território se encontram. Nos termos do artigo 15.º desta diretiva, a circulação em regime de suspensão dos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo só pode efetuar-se entre entrepostos fiscais, tendo o depositário autorizado um papel central no âmbito do procedimento de circulação desses produtos [26].

50. Assim, as disposições da Diretiva 92/12, consideradas no seu conjunto, preveem um regime uniforme dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo pelos Estados-Membros, baseado no princípio de que os impostos especiais de consumo só são exigíveis uma vez. O respeito das regras relativas à detenção, à circulação e que constam da Diretiva 92/12 ao controlo dos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo é uma condição indispensável à realização dos objetivos da Diretiva 92/12. Todavia, não se pode excluir que, na prática, essas regras sejam violadas, razão pela qual o legislador previu as regras específicas da Diretiva 92/12.

2. Quanto ao âmbito de aplicação do artigo 20.º da Diretiva 92/12

51. Segundo a doutrina, os casos mais suscetíveis de fraude são os que pressupõem que a infração ou a irregularidade é praticada aquando de um movimento de produtos sujeitos ao regime de suspensão [27]. Uma vez que a infração ou a irregularidade pode ser praticada em cada Estado no qual os produtos circulam, o artigo 20.º da Diretiva 92/12 procura prevenir os conflitos de competência entre Estados-Membros que pretendam tributar os produtos que tenham sido objeto da infração ou da irregularidade [28]. Assim, o Tribunal de Justiça já declarou que esta disposição determina o único Estado-Membro habilitado a cobrar o imposto especial de consumo em caso de irregularidade ou de infração cometidas durante a circulação, como uma saída irregular de um regime de suspensão [29].

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

25 Acórdãos de 12 de dezembro de 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, n.º 42); de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, n.º 78); e de 28 de janeiro de 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, n.º 22).

26 V. Acórdão de 2 de junho de 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, n.ºs 31 e 32), no que respeita ao regime de responsabilidade instituído pela Diretiva 92/12 para o conjunto dos riscos inerentes à circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo e colocados sob esse regime. Por conseguinte, este depositário é designado como devedor do pagamento do imposto especial de consumo quando, durante a circulação desses produtos, tiver sido cometida uma infração ou uma irregularidade que determine a sua exigibilidade.

27 V., a este propósito, Berlin, D., *Jurisclasseur Europe Traité*, fascículo n.º 1650, «Fiscalité indirecte», 1 de janeiro de 2016, n.º 56.

28 Conclusões do advogado-geral J. Mischo no processo Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:209, n.º 74).

29 Acórdãos de 12 de dezembro de 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, n.º 43), e de 13 de dezembro de 2007, BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788, n.º 44).

52. Mais especificamente, os n.os 1 e 2 do artigo 20.º da Diretiva 92/12 visam ambos a situação em que foi cometida uma infração ou uma irregularidade *durante a circulação*. O n.º 1 diz respeito, nomeadamente, à hipótese em que o lugar da referida infração ou irregularidade é conhecido, enquanto o n.º 2 é relativo àquele em que foi verificada uma infração ou uma irregularidade sem que seja possível determinar o local onde foi cometida. Nesse caso, considera-se que a infração foi cometida no Estado-Membro em que foi verificada [30].

53. O artigo 20.º, n.º 3, da Diretiva 92/12 esclarece, por seu lado, que sempre que os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo não chegarem ao destino e não for possível determinar o local da infração ou da irregularidade, presume-se que essa infração ou irregularidade foi cometida no Estado-Membro de partida, o qual tem, pois, competência para proceder à cobrança do imposto especial de consumo [31]. Assim, esta disposição regula a situação relativa à não chegada dos produtos em causa ao destino. Neste caso, é declarado competente o Estado de partida.

54. Embora os n.os 2 e 3 do referido artigo 20.º contenham as presunções acima referidas, o artigo 20.º, n.º 4, da Diretiva 92/12 prevê um mecanismo dito «corretivo» no caso de, posteriormente, a presunção cair devido a circunstâncias factuais que permitem determinar a competência de um Estado-Membro diferente do designado em aplicação dessa presunção. Para o efeito, esse n.º 4 enuncia que, se antes do termo do prazo de três anos a contar da data de emissão do DAA, se vier a determinar [32] o Estado-Membro onde a infração ou a irregularidade tinha sido efetivamente cometida, incumbe a esse Estado-Membro proceder à cobrança do imposto especial de consumo devido.

55. Podem retirar-se diversas conclusões das disposições acima referidas da Diretiva 92/12, consideradas em conjunto. Em primeiro lugar, os impostos especiais de consumo tornam-se exigíveis não só com a introdução de produtos no consumo mas também com a sua saída, mesmo irregular, de um regime de suspensão. Como sublinhou o advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer, «quando as atividades tributáveis (a importação e o fabrico) têm lugar à margem do regime de suspensão ou quando a saída desse regime ocorrer num momento diferente do da introdução no consumo, o legislador comunitário assimila essas situações a uma introdução no consumo e, por conseguinte, torna-os fatores determinantes da exigibilidade do imposto, a fim de evitar que as mercadorias sujeitas ao imposto escapem à tributação» [33].

56. Em segundo lugar, uma vez que a introdução no consumo dos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo só pode ter lugar uma única vez, o local da infração ou de irregularidade cometida no decurso da circulação só pode ser único. Esta conclusão é corroborada pela equiparação da infração ou da irregularidade cometida no decurso da circulação de produtos à sua introdução no consumo e pela existência de um mecanismo dito «corretivo» no artigo 20.º, n.º 4, da Diretiva 92/12. Assim, embora na prática possam ocorrer diversas infrações ou irregularidades sucessivas em diferentes Estados-Membros, no decurso da circulação de um mesmo produto sujeito a imposto especial de consumo (a hipótese de pluralidade de infrações ou de irregularidades), só a primeira delas, a saber, a que teve como consequência retirar os produtos no decurso de circulação do regime de suspensão do imposto especial de consumo, tem valor jurídico no sentido do artigo 20.º dessa diretiva, na medida em que essa infração ou essa irregularidade tenha tido por efeito, com toda a probabilidade, introduzir os produtos no consumo.

30 Esta interpretação é apoiada pelos trabalhos preparatórios da Diretiva 2008/118 que explicam a lógica do artigo 20.º da Diretiva 92/12. V. proposta Diretiva do Conselho relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo (COM/2008/0078 final).

31 Acórdão de 12 de dezembro de 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, n.º 47).

32 O Tribunal de Justiça tem declarado reiteradamente que os particulares têm direito a obter o reembolso dos impostos cobrados por um Estado-Membro em violação das disposições comunitárias. Este direito é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares pelas disposições comunitárias, tal como estas foram interpretadas pelo Tribunal de Justiça. Assim, o Estado-Membro em causa é, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário (Acórdão de 2 de outubro de 2003, Weber's Wine World e o., C-147/01, EU:C:2003:533, n.º 93 e jurisprudência referida).

33 Conclusões do advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer no processo Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, n.º 38).

3. Quanto ao mecanismo dito «corretivo» que consta no artigo 20.º, n.º 4, da Diretiva 92/12

57. O artigo 20.º, n.º 4, da Diretiva 92/12 prevê um mecanismo dito «corretivo» segundo o qual, se num prazo de três anos *a contar da data de emissão do DAA* [34], se vier a determinar o Estado-Membro onde a infração ou a irregularidade foi efetivamente cometida, esse Estado-Membro procederá à cobrança do imposto à taxa em vigor à data de expedição das mercadorias. Neste caso, desde que seja feita prova da cobrança, o imposto especial de consumo inicialmente cobrado será reembolsado. Na medida em que o artigo 20.º, n.ºs 1 a 3, da Diretiva 92/12 refere as presunções acima examinadas, o n.º 4 deste artigo inclui um mecanismo que abrange o caso em que a situação real diverge da presumida. Todavia, tendo em conta o princípio da segurança jurídica, o referido mecanismo só é aplicável durante três anos a contar da data da emissão do DAA.

58. Assim, esta disposição prevê dois requisitos cumulativos, a saber, a prática da infração ou da irregularidade num Estado-Membro diferente daquele em que o imposto especial de consumo foi pago e o prazo de três anos a contar da data de emissão do DAA. Por conseguinte, decorre da sistemática do artigo 20.º, n.º 4, da Diretiva 92/12 que o cumprimento desse prazo só deve ser analisado se vier a ser determinado o Estado-Membro onde a infração ou a irregularidade foi efetivamente cometida e este for diferente do Estado-Membro inicialmente determinado.

4. Quanto à aplicação dos princípios acima referidos ao caso em apreço

59. Antes de mais, por um lado, há que salientar que a apreciação de competências das autoridades italianas e gregas é complicada pelo facto de o pedido de decisão prejudicial conter poucos elementos sobre a situação factual e jurídica em causa. Por outro lado, na falta de elementos específicos, não é possível esclarecer o problema concreto de interpretação que se pode suscitar relativamente à Diretiva 92/12. Assim, embora caiba ao órgão jurisdicional de reenvio proceder às verificações factuais necessárias e aplicá-las ao litígio que lhe foi submetido, não é menos verdade que incumbe ao Tribunal de Justiça interpretar o direito da União à luz da situação factual e jurídica tal como é descrita pelo órgão jurisdicional de reenvio, a fim de fornecer a este último os elementos úteis para a resolução do litígio que lhe foi submetido [35].

60. Importa recordar que, por um lado, nos processos relativos aos créditos reivindicados pelas autoridades italianas e referidos no n.º 22 das presentes conclusões, resulta do pedido de decisão prejudicial que a Agência considerou que a infração ou a irregularidade era constituída pela falta de apuramento do regime suspensivo, uma vez que os DAA que a Silcompa tinha recebido, relativos às expedições dos produtos em causa, foram falsificados pela aposição de um selo falso da alfândega grega. Assim, esta autoridade considerou que a falsificação dos DAA equivalia a uma infração ou a uma irregularidade cometida em Itália e, por conseguinte, a uma saída irregular do regime de suspensão que tornava exigíveis os impostos especiais de consumo em Itália [36]. Consequentemente, no mês de janeiro de 2000, a Agência procedeu à notificação dos respetivos avisos de liquidação. Por outro lado, nos processos relativos aos créditos reivindicados pelas autoridades gregas e que tinham fundamentado o aviso de liquidação impugnado no processo principal (referidos nos n.ºs 26 e 27 das

34 A este respeito, o artigo 19.º da Diretiva 92/12 prevê que o DAA inclua quatro exemplares, a saber, um exemplar a conservar pelo expedidor, um exemplar para o destinatário, um exemplar para ser reenviado ao expedidor para apuramento e um exemplar destinado às autoridades competentes do Estado-Membro de destino. Consequentemente, o DAA é estabelecido no momento da expedição dos produtos.

35 Acórdão de 9 de novembro de 2006, Chateignier (C-346/05, EU:C:2006:711, n.º 22).

36 Todavia, os autos submetidos ao Tribunal de Justiça não esclarecem qual a disposição da Diretiva 92/12 que foi aplicada para considerar que o imposto especial de consumo se tornava exigível em Itália. Uma vez que o artigo 20.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 92/12 impõe ao depositário autorizado o pagamento do imposto especial de consumo em caso de infração ou de irregularidade cometida no decurso da circulação dos produtos em regime de suspensão, presume-se que esta disposição foi aplicada no caso em apreço.

presentes conclusões), há que admitir que as autoridades gregas demonstraram, com toda a probabilidade, a sua competência nos termos do artigo 6.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 92/12, uma vez que os produtos foram introduzidos no consumo, de forma irregular, na Grécia, devendo este elemento, no entanto, ser verificado pelo órgão jurisdicional de reenvio [37].

61. Resulta do que precede que, uma vez que as autoridades italianas verificaram que os produtos em causa, expedidos pela Silcompa em regime de suspensão dos impostos especiais de consumo, não tinham chegado ao destino, na Grécia, e que os DAA correspondentes tinham sido falsificados, estes produtos deixaram esse regime devido a uma infração ou a uma irregularidade cometida no decurso da circulação de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo, na aceção do artigo 20.º da Diretiva 92/12. Afigura-se assim que, nos termos do n.º 1 deste artigo, a Agência tinha fundamento para proceder à cobrança do crédito fiscal aplicando as disposições do direito nacional relevantes. Como já foi exposto anteriormente, a sistemática do artigo 20.º da Diretiva 92/12 assenta, no seu conjunto, na conceção de que uma infração ou uma irregularidade cometida no decurso da circulação de produtos sujeitos ao regime de suspensão do imposto especial de consumo equivale à sua introdução no consumo que só pode ocorrer uma única vez para os mesmos produtos. Apesar desta regra, durante 2005, a Agência aceitou o pedido de assistência apresentado pelas autoridades gregas para cobrança dos créditos de imposto especial de consumo emitidos pelas autoridades gregas sobre a mesma sociedade e relativos aos mesmos produtos em causa.

62. Ora, no caso em apreço, o Tribunal de Justiça não dispõe de nenhum elemento concreto para avaliar a eventual prática da infração ou da irregularidade num Estado-Membro diferente de Itália. A comercialização ilegal do álcool etílico, em território grego expedido pela Silcompa, que deu origem aos processos penais na Grécia, deve, na verdade, ser considerada enquanto infração ou irregularidade dos produtos em causa, mas, tendo em conta os factos no processo principal e a sistemática geral da Diretiva 92/12, é apenas uma consequência da infração ou da irregularidade que foi cometida anteriormente em Itália.

63. Nestas condições, considero que, tendo em conta esta determinação que incumbe às referidas autoridades ou órgãos jurisdicionais, a análise do segundo requisito que figura no artigo 20.º, n.º 4, da Diretiva 92/12, que é a questão de saber em que momento começa a correr o referido prazo de três anos para efeitos da aplicação do mecanismo dito «corretivo» que consta desta disposição, não é relevante no âmbito do presente processo prejudicial. Com efeito, como já referi, a análise deste prazo só deve ser feita se o Estado-Membro onde a infração ou a irregularidade foi efetivamente cometida vier a ser determinado e for diferente do Estado-Membro inicialmente determinado, o que não parece ser o caso no processo principal.

64. Neste contexto, coloca-se a questão de saber se e como pode o órgão jurisdicional de reenvio, enquanto órgão jurisdicional do Estado-Membro requerido, fiscalizar a existência de uma eventual duplicação dos créditos relativos aos impostos especiais de consumo por duas autoridades de dois Estados-Membros diferentes.

37 É verdade que o pedido de decisão prejudicial não é de modo algum específico quanto às disposições da Diretiva 92/12 que foram aplicadas pelas autoridades gregas. Por conseguinte, este elemento deve ser verificado pelo órgão jurisdicional de reenvio.

C. Quanto à Diretiva 76/308 relativa à assistência mútua

1. Quanto ao enquadramento jurídico da análise

65. Se a criação do mercado interno permitiu que as empresas beneficiassem plenamente do seu espaço económico, as administrações fiscais nacionais, para quem as fronteiras continuam a existir, foram dotadas, nos anos 70 de um determinado número de instrumentos jurídicos de assistência para assegurar uma melhor eficácia no domínio fiscal [38]. Assim, a Diretiva 76/308 procura aplicar o princípio da confiança mútua, facilitando a cobrança dos créditos entre os Estados-Membros [39]. A aplicação do regime de assistência mútua instituído por essa diretiva depende da existência dessa confiança entre as autoridades nacionais competentes [40].

66. A referida diretiva prevê, por um lado, três formas separadas e específicas de assistência mútua que a autoridade requerida é obrigada a prestar a pedido de uma autoridade requerente, a saber, o pedido de informações [41], o pedido de notificação do destinatário dos documentos relativos a um crédito emanado do Estado-Membro onde a autoridade requerente tem a sua sede [42] e o pedido de cobrança dos créditos objeto de um título executivo [43]. Por outro lado, a Diretiva 76/308 contém disposições específicas relativas à determinação de competência entre o Estado-Membro requerente e o Estado-Membro requerido para o pedido em causa. O processo principal tem por objeto o pedido de assistência relativo à cobrança, uma vez que as autoridades gregas submeteram esse pedido à Agência.

a) Repartição de competências prevista no artigo 12.º da Diretiva 76/308

67. O artigo 12.º da Diretiva 76/308 prevê uma repartição de competências entre as instâncias do Estado-Membro requerente e as do Estado-Membro requerido para conhecer das impugnações que têm por objeto o crédito, o título executivo ou medidas de execução. Relativamente a essas impugnações, a escolha da instância competente do Estado-Membro à qual uma parte se deve dirigir é tributária da questão de saber, por um lado, se a impugnação diz respeito ao crédito ou ao título executivo ou, por outro, às medidas de cobrança. Como observou o advogado-geral M. Bobek, a Diretiva 2010/24, que sucedeu à Diretiva 76/308, prevê, enquanto regra geral, a aplicação da *lex auctoritatis*, segundo a qual os atos praticados pelas autoridades de um Estado-Membro (e, por conseguinte, a sua validade) são regidos pela legislação desse Estado-Membro [44]. Daqui decorre que a instância competente de cada Estado-Membro conhece apenas da legalidade dos atos praticados e das medidas adotadas pelas autoridades desse Estado-Membro à luz da legislação desse Estado [45].

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

39 V., Michel, V., «Juridiction compétente pour le contrôle des mesures de recouvrement», *Revue Europe*, n.º 3, março de 2010, comentário n.º 109, e Maîtrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2016, n.ºs 479 e sgs.

40 V. Acórdão de 26 de abril de 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, n.ºs 40 e 41).

41 Nos termos do artigo 4.º da Diretiva 76/308. No que respeita à troca de informações, v. 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 Nos termos do artigo 5.º da Diretiva 76/308.

43 Nos termos do artigo 6.º da Diretiva 76/308.

44 Conclusões do advogado-geral M. Bobek no processo Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, n.º 40).

45 Conclusões do advogado-geral M. Bobek no processo Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, n.º 43).

68. Assim, segundo o artigo 12.º, n.º 1, da Diretiva 76/308, quando o crédito ou o título que fundamenta a execução forem impugnados no decurso do processo de cobrança, a ação deve ser intentada perante a instância competente do Estado-Membro requerente. Se, pelo contrário, forem as medidas de cobrança tomadas no Estado-Membro onde se encontra a autoridade requerida que são impugnadas, a ação deve ser intentada, por força do artigo 12.º, n.º 3, da Diretiva 76/308, perante a instância competente desse Estado-Membro [46].

69. Para garantir plenamente ao interessado, durante o processo de cobrança, o seu direito de impugnação do crédito ou do título executivo, o artigo 12.º, n.º 2, da Diretiva 76/308 prevê que, enquanto aguarda a decisão da instância competente do Estado-Membro requerente, a autoridade requerida suspende o processo de execução assim que seja informada de que está pendente um processo relativo à impugnação do crédito ou do título executivo.

70. Como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, a repartição de competências descrita nas presentes conclusões é o corolário do facto de o crédito e o título executivo terem sido constituídos com base no direito em vigor no Estado-Membro onde a autoridade requerente tem a sua sede, ao passo que, no que se refere às medidas de execução no Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede, esta aplica, nos termos dos artigos 5.º e 6.º da Diretiva 76/308, as disposições que o seu direito nacional prevê para atos correspondentes [47]. Por outro lado, resulta do artigo 8.º, n.º 1, desta diretiva que o título executivo do crédito é diretamente reconhecido e tratado automaticamente como um instrumento que permite a execução de um crédito do Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede, o que constitui, na minha opinião, a expressão do princípio da confiança mútua. Decorre desta repartição de competências que, em princípio, a autoridade requerida não pode pôr em causa a validade e o caráter executivo do ato ou da decisão, cuja assistência, com vista à cobrança, é pedida pela autoridade requerente. Todavia, a jurisprudência atenuou este princípio.

b) Quanto à possibilidade de as autoridades nacionais recusarem conceder assistência mútua

71. Dado que resulta, por um lado, do artigo 8.º, n.º 1, da Diretiva 76/308 que o título executivo do crédito é diretamente reconhecido e tratado automaticamente como um instrumento que permite a execução de um crédito do Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede, decorre, por outro lado, do artigo 6.º desta diretiva que a autoridade requerida «procederá» a essa cobrança, uma vez que a referida diretiva prevê uma execução automática pela autoridade requerida da referida cobrança. Além disso, não há nenhuma disposição específica que permita a recusa de um pedido de cobrança [48]. Na falta de tais disposições, a jurisprudência do Tribunal de Justiça estabeleceu um fundamento que permite às autoridades e às instâncias nacionais recusarem, a título excecional, a concessão da assistência relativa à cobrança no caso de esta colidir com a ordem pública estatal.

72. A este propósito, no seu Acórdão Kyrian [49], o Tribunal de Justiça declarou que «não pode ser excluído que, *a título excecional*, as instâncias do Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede possam verificar se a execução do referido título é suscetível de colidir designadamente com a *ordem pública deste último Estado-Membro* e, eventualmente, recusar total ou parcialmente a concessão da assistência ou fazê-la depender do respeito de determinadas condições» [50]. Segundo o Tribunal de Justiça, «dificilmente se concebe que um título executivo seja executado por este

46 V., também, décimo considerando da Diretiva 76/308, segundo o qual a ação de impugnação deve ser proposta pelo interessado perante a instância competente do Estado-Membro onde a autoridade requerente tem a sua sede, e a autoridade requerida deve suspender o processo de execução que iniciou até haja uma decisão da instância competente.

47 Acórdãos de 14 de janeiro de 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, n.º 40), e de 14 de março de 2019, Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209, n.º 34).

48 O artigo 4.º, n.º 3, da Diretiva 76/308 prevê, no seu n.º 3, fundamentos de oposição. Todavia, esta disposição é relativa ao pedido de informações que não é o objeto do presente processo.

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

50 Acórdão de 14 de janeiro de 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, n.º 42), confirmado pelo Acórdão de 26 de abril de 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, n.º 47). O sublinhado é meu.

Estado-Membro se essa execução for suscetível de atentar contra a sua ordem pública» [51]. No âmbito de um acórdão posterior, o Acórdão Donnellan [52], o Tribunal de Justiça retomou esse princípio, autorizando tal recusa, quando a execução das disposições da diretiva relativa à assistência mútua conduza a uma violação dos direitos fundamentais devido à falta de notificação da pessoa em causa, a saber, o artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia [53]. Deste modo, o Tribunal de Justiça aplicou a sua jurisprudência clássica relativa à limitação do princípio de confiança mútua [54] num contexto em que a aplicação desse princípio conduzia a uma eventual violação de direitos fundamentais.

73. No entanto, no presente processo, o Tribunal de Justiça é chamado a decidir se há fundamentos de recusa de um pedido de assistência quando está assente que há uma duplicação de crédito fiscal relativa aos impostos especiais de consumo [55]. Quando o Estado-Membro executa o direito da União, essa duplicação pode constituir um fundamento de oposição a um pedido de assistência de cobrança fiscal? A este propósito, antes de analisar a hipótese de uma eventual violação da ordem pública ou dos direitos fundamentais, considero que se deve verificar se a resposta a esta questão não pode decorrer das disposições relevantes do direito derivado.

2. Quanto à obrigação de as instâncias do Estado-Membro requerente verificarem a competência das autoridades desse Estado

74. Na minha opinião, a resposta à questão submetida a título prejudicial só pode ser negativa.

75. Com efeito, como já foi exposto nos n.ºs 47 a 50 das presentes conclusões, decorre da sistemática da Diretiva 92/12 que a introdução no consumo de um produto sujeito a imposto especial de consumo só pode ocorrer uma única vez, dado que os impostos especiais de consumo se tornam exigíveis no momento da introdução de um produto no consumo, seja ele regular ou irregular. Para efeitos dessa exigibilidade, nos termos do artigo 20.º da Diretiva 92/12, é equiparada à introdução no consumo de produtos a sua saída do regime de suspensão de direitos devido à comissão de uma infração ou de uma irregularidade durante a sua circulação. Todavia, como indicado no n.º 56 das presentes conclusões, só é considerada relevante, em conformidade com esta disposição, a primeira infração ou irregularidade que tenha como consequência a saída dos produtos, no decurso da circulação, do regime de suspensão do imposto especial de consumo. Assim sendo, não se pode por essa razão excluir, na prática, a existência de diferendos que tenham por objeto a determinação do lugar dessa infração ou dessa irregularidade.

76. Por conseguinte, para responder à questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio quanto a saber se o juiz do Estado requerido pode verificar, no âmbito do processo relativo ao exame da legalidade dos atos executivos da cobrança, a determinação do lugar onde a infração ou a irregularidade foi cometida, importa, à luz das disposições da Diretiva 76/308, referidas nos n.ºs 67 a 70 das presentes conclusões, decidir se essa determinação tem por objeto o crédito, o título executivo ou medidas de execução, na aceção do artigo 12.º da Diretiva 76/308. Na minha opinião, a

51 Acórdão de 14 de janeiro de 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, n.º 43), confirmado pelo Acórdão de 26 de abril de 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, n.º 48). O sublinhado é meu.

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

53 O Tribunal de Justiça declarou, nomeadamente, que o artigo 14.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 2010/24 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que uma autoridade de um Estado-Membro recuse a execução de um pedido de cobrança relativo a um crédito correspondente a uma sanção pecuniária aplicada noutro Estado-Membro, pelo facto de a decisão que aplica essa sanção não ter sido devidamente notificada ao interessado antes de o pedido de cobrança ser apresentado à referida autoridade nos termos da referida diretiva (Acórdão de 26 de abril de 2018, Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282).

54 V., no que respeita à limitação do princípio da confiança mútua, Acórdãos de 21 de dezembro de 2011, N. S. e o. (C-411/10 e C-493/10, EU:C:2011:865); de 5 de abril de 2016, Aranyosi e Căldăraru (C-404/15 e C-659/15 PPU, EU:C:2016:198); e de 25 de julho de 2018, Minister for Justice and Equality (Falhas do sistema judiciário) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586).

55 Contrariamente aos Acórdãos de 14 de janeiro de 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11), e de 26 de abril de 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), o presente processo não tem por objeto as modalidades de notificação, o que, na minha opinião, parece excluir a aplicação da ordem pública na aceção desta jurisprudência.

resposta a esta questão pode ser deduzida do conjunto das disposições da Diretiva 92/12, designadamente dos seus artigos 6.º e 20.º, que, como já referi, têm por objeto determinar as competências dos Estados-Membros para cobrar impostos especiais de consumo sobre os produtos visados por esta diretiva.

77. Mais especificamente, resulta dos artigos 6.º e 20.º da Diretiva 92/12 que a competência de um Estado-Membro para cobrar impostos especiais de consumo sobre produtos, como o álcool, diz respeito quer ao local da sua introdução no consumo, nos termos do artigo 6.º desta diretiva, quer ao local onde os produtos durante o seu encaminhamento deixaram o regime de suspensão do imposto, em conformidade com o artigo 20.º, n.os 1 a 3, da referida diretiva, ou ao local onde a infração ou a irregularidade foi efetivamente cometida e que é determinada posteriormente, em aplicação do artigo 20.º, n.º 4, da mesma diretiva. Tendo em conta a equivalência dos fundamentos de exigibilidade que constam dos artigos 6.º e 20.º e acima descritos, a única conclusão que pode ser tirada, na minha opinião, é que a questão relativa ao local da introdução no consumo dos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo ou da comissão da infração ou da irregularidade constitui, à primeira vista, uma questão de fundo relativa à própria existência da dívida fiscal [56]. Na medida em que a Diretiva 92/12 condiciona, para um Estado-Membro, a cobrança do imposto especial do consumo a um evento específico que ocorra no seu território, parece-me evidente que uma impugnação relativa à determinação do local de uma infração ou de uma irregularidade, em conformidade com o artigo 20.º dessa diretiva, também deve ser considerada uma questão que tem por objeto o crédito ou o título executivo, na aceção do artigo 12.ºda Diretiva 76/308. Assim, tendo em conta a lógica desta diretiva, o exame desta questão não pode ser da competência do órgão jurisdicional do Estado-Membro requerido.

78. Ora, a situação descrita na decisão de reenvio, a saber, aquela em que uma sociedade é duplamente tributada em impostos especiais de consumo por uma expedição de produtos, não me parece conforme com a sistemática da Diretiva 92/12 globalmente considerada. Embora dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça não resultem elementos que justifiquem, no caso em apreço, que o Estado-Membro requerido possa recusar a execução do pedido de assistência que lhe foi submetido invocando uma violação da sua ordem pública ou dos direitos fundamentais, na aceção da jurisprudência referida no n.º 72 das presentes conclusões, o órgão jurisdicional do Estado-Membro requerido não deve, por essa razão, por um lado, ignorar as informações disponíveis relativas a uma medida análoga imposta à mesma empresa nesse Estado-Membro, a saber, um Estado-Membro diferente daquele que apresentou o pedido referente a uma operação que tem por objeto os mesmos produtos e, por outro, executar esse pedido de assistência cegamente e de forma mecânica.

79. A este respeito, o princípio da confiança mútua, como concretizado pela Diretiva 76/308, implica necessariamente que todos os Estados-Membros respeitem, com toda a diligência devida, as exigências do direito da União. Na medida em que, como resulta dos autos apresentados ao Tribunal de Justiça, a Silcompa intentou uma ação relativa ao crédito fiscal correspondente aos impostos sobre consumos específicos aplicados pelas autoridades gregas e referentes às mesmas operações e aos mesmos produtos que já tinham sido tributados em Itália, compete ao tribunal grego que conhece desta ação verificar se as suas autoridades eram competentes para cobrar o imposto especial de consumo sobre os produtos em causa, na medida em que, tendo em conta as informações atualmente disponíveis, saíram do regime de suspensão dos impostos especiais de consumo, na aceção dos artigos 3.º e 20.º, n.º 1, da Diretiva 92/12, em consequência de uma infração ou irregularidade cometida em Itália. Daqui resulta que, enquanto se aguarda pelas verificações assim descritas pelo órgão jurisdicional do Estado-Membro requerente, o órgão jurisdicional do Estado-Membro requerido deve, em conformidade com o artigo 12.º, n.º 2, da Diretiva 76/308, suspender a instância quanto à execução do pedido de assistência.

56 V., por analogia, no que respeita à dicotomia entre a existência da dívida fiscal e a sua cobrança em matéria de direitos aduaneiros, Acórdão de 20 de outubro de 2005, Transport Maatschappij Traffic (C-247/04, EU:C:2005:628, n.os 26 e segs.).

V. Conclusão

80. Tendo em conta as considerações que precedem, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à questão prejudicial submetida pela Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação, Itália), do seguinte modo:

O artigo 12.º, n.º 3, da Diretiva 76/308/CEE do Conselho, de 15 de março de 1976, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola, bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos aduaneiros, e relativa ao imposto sobre o valor acrescentado e a determinados impostos especiais de consumo, conforme alterada pela Diretiva 2001/44/CE do Conselho, de 15 de junho de 2001, lido em conjugação com os artigos 6.º e 20.º da Diretiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, conforme alterada pela Diretiva 92/108/CEE do Conselho, de 14 de dezembro de 1992, deve ser interpretado no sentido de que as condições relativas ao local onde a infração ou a irregularidade foi efetivamente cometida, na aceção do artigo 20.º da Diretiva 92/12, não podem ser objeto de análise pelo órgão jurisdicional do Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede, no qual foi intentada uma ação contra medidas de execução da cobrança de um crédito nos termos desse artigo 12.º, n.º 3. Todavia, uma vez que a dupla tributação do imposto especial de consumo sobre os mesmos produtos, por vários Estados-Membros, não respeita a sistemática geral da Diretiva 92/12, incumbe ao órgão jurisdicional do Estado-Membro onde foi intentada uma ação relativa ao crédito fiscal correspondente aos impostos especiais de consumo referentes às mesmas transações e aos mesmos produtos que já foram tributados noutro Estado-Membro, verificar se as autoridades requerentes eram competentes para cobrar esse imposto especial de consumo.