

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. JEAN MISCHO

presentadas el 21 de marzo de 2002¹

Introducción

1. El Tribunale di Trento (Italia) ha planteado ante el Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial que versa sobre determinados productos alcohólicos que han circulado en régimen de suspensión de los impuestos especiales.

autorizado» toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal. Con arreglo al artículo 4, letra c), se entiende por «régimen suspensivo» el régimen fiscal aplicable a la producción, transformación, tenencia y circulación de productos en suspensión de impuestos especiales.

La normativa comunitaria aplicable

2. Con arreglo al artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales² (en lo sucesivo, «Directiva»), ésta es aplicable al alcohol y las bebidas alcohólicas.

4. A tenor del artículo 15, apartado 3, de la Directiva:

3. En virtud del artículo 4, letra a), de la Directiva, se entiende por «depositario

«Los riesgos inherentes a la circulación intracomunitaria estarán cubiertos por la garantía, prevista en el artículo 13, aportada por el depositario autorizado expedidor y, en su caso, por una garantía solidaria entre expedidor y transportista. Llegado el caso, los Estados miembros podrían exigir una garantía al destinatario. Los Estados miembros determinarán las modalidades de la garantía que deberá ser válida en toda la Comunidad.»

¹ — Lengua original: francés.

² — DO L 76, p. 1.

5. En virtud del artículo 18, apartado 1, de la Directiva, sin perjuicio de la posible utilización de procedimientos informatizados, todo producto objeto de impuestos especiales que circule en régimen suspensivo entre territorios de distintos Estados miembros ha de ir acompañado de un documento cumplimentado por el expedidor. Puede tratarse de un documento administrativo o de un documento comercial. La forma y el contenido de este documento debían establecerse conforme al procedimiento previsto en el artículo 24 de la Directiva.

6. El artículo 19, apartado 4, de la Directiva establece que, «en el caso de que los productos objeto de impuestos especiales que circulen bajo el régimen suspensivo definido en la letra c) del artículo 4 se exporten, dicho régimen se ultimaré mediante una certificación, expedida por la oficina de aduanas de salida de la Comunidad, en la que se hará constar que los productos han salido realmente de la Comunidad. Dicha oficina deberá remitir al expedidor, debidamente certificado o visado, el ejemplar del documento de acompañamiento a él destinado». Conforme al apartado 5 del mismo artículo, «en caso de falta de ultimación, el expedidor deberá informar de ello a las autoridades fiscales de su Estado miembro en el plazo que las mismas determinen. No obstante, dicho plazo no podrá ser superior a 3 meses a partir de la fecha de envío de las mercancías».

7. El artículo 20 de la Directiva está redactado en los siguientes términos:

«1. Cuando se cometa una irregularidad o infracción en el curso de la circulación que

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

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

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

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6, cuando los productos objeto de impuestos especiales no lleguen a destino y no sea posible determinar el lugar en que fue cometida la infracción o irregularidad, se considerará que ésta se produjo en el Estado miembro de salida, el cual procederá a la recaudación de los impuestos especiales al tipo impositivo vigente en la fecha de envío de los productos, a no ser que, en un plazo de cuatro meses a partir de la fecha de envío de los productos, se presente la prueba, a

satisfacción de las autoridades competentes, de la regularidad de la operación o del lugar en que se cometió realmente la infracción o irregularidad.

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

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

8. La sociedad Distillerie Fratelli Cipriani SpA (en lo sucesivo, «Cipriani») ejerce actividades de destilación de alcohol desde hace varios años. En su calidad de depositario autorizado expedidor a efectos del artículo 15, apartado 3, de la Directiva, Cipriani realizó, entre diciembre de 1996 y noviembre de 1997, diferentes operaciones que implican la circulación en régimen de suspensión de impuestos especiales de productos alcohólicos destinados a la exportación a países no comunitarios pasando por uno o más Estados miembros. Estos productos iban acompañados del documento administrativo de acompañamiento (en lo sucesivo, «DAA») previsto en la Directiva.

9. Las autoridades tributarias italianas solicitaron a las autoridades alemanas la inspección de una serie de DAA en el marco de la cooperación administrativa en materia de impuestos especiales. A raíz de las comprobaciones realizadas, resultó que el sello estampado en dichos DAA, utilizado para certificar la salida de las mercancías del territorio de la Comunidad, era falso. Por constituir este hecho una irregularidad con arreglo a las normas nacionales aplicables, mediante providencia de apremio notificada el 16 de marzo de 1998, el Ufficio Tecnico di Finanza di Trento requirió a Cipriani el pago de 6.448.573.296 ITL en concepto de impuestos especiales (al tipo vigente en la fecha de envío de los productos) correspondientes a veinte envíos de alcohol neutro de melaza que circulaban en régimen suspensivo. Por las mismas razones, el 6 de abril de 1998 se notificaron a Cipriani otras dos providencias de apremio mediante las que se le requería el pago de 19.044.116.432 ITL y 947.034.352 ITL, respectivamente, en concepto de impuestos especiales correspondientes a sesenta y dos envíos adicionales de alcohol neutro de melaza.

10. De los documentos obrantes en autos se desprende que Cipriani no tuvo conocimiento de la falsificación del sello estampado en los DAA hasta después de que se le notificaran las providencias de apremio mediante las que la administración tributaria italiana le requería el pago de los impuestos especiales. Dicha notificación se produjo cuando ya había expirado el plazo de cuatro meses contados a partir de la fecha de expedición, fijado en el artículo 20, apartado 3, de la Directiva.

11. Cipriani interpuso ante el órgano jurisdiccional remitente un recurso que tiene

por objeto impugnar, en primer lugar, la exigibilidad de los impuestos especiales, basándose en que no estaba probado el despacho al consumo de los productos en el territorio del Estado miembro de salida (en el presente caso, Italia); en segundo lugar, la aplicabilidad de la norma nacional de ejecución del artículo 20 de la Directiva, alegando que los impuestos especiales únicamente pueden ser exigidos cuando sea posible imputar la irregularidad o la infracción, y, en tercer lugar, la competencia de la administración italiana para proceder a la recaudación, dado que no había aportado la prueba de haber comprobado, con resultado negativo, el destino efectivo de los productos. Cipriani también impugnó, por las mismas razones, las dos providencias de apremio notificadas en abril de 1998.

12. El Ministero delle Finanze sostuvo, por un lado, que la falsificación de los DAA equivalía al despacho al consumo de los productos en el territorio del Estado y que se trataba, por tanto, de una salida irregular del régimen de suspensión, por lo que se devengaba el impuesto especial. Por otro lado, alegó que la obligación de pago del impuesto especial recaía sobre Cipriani, en su calidad de expedidor garante, y que la República Italiana estaba facultada para exigir el pago. Además, el Ministero delle Finanze afirmó que la carga de la prueba de la regularidad de la operación o del lugar del despacho al consumo recaía sobre el expedidor y sustentaba la competencia de las autoridades italianas para recaudar el impuesto especial, por tratarse del Estado miembro de salida y del Estado en el que se comprobó la irregularidad o la infracción a la expiración del plazo de cuatro meses. Una vez transcurrido dicho plazo, el expedidor ya no podría aportar la referida prueba para impugnar la competencia del Estado para percibir el impuesto especial.

13. Por considerar que la solución del litigio del que conocía requería la interpretación de la Directiva, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 20, apartado 3, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, en el caso de circulación de productos en régimen suspensivo a efectos del artículo 4, letra c), de la misma Directiva, destinados a la exportación a través de uno o más Estados miembros pero que no han llegado a su destino, y en el que no sea posible determinar el lugar en que fue cometida la infracción o irregularidad, en el sentido de que el Estado miembro de salida puede proceder a la recaudación de los impuestos especiales únicamente si a la persona que garantizó el pago se le ha comunicado a tiempo que no se produjo la ultimación del régimen suspensivo, de modo que pueda presentar en el plazo de cuatro meses a partir de la fecha de envío de los productos la prueba satisfactoria de la regularidad de la operación o del lugar en que se cometió realmente la infracción o irregularidad?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe darse la misma interpretación, en el mismo supuesto, aun en el caso de que el Estado miembro de salida coincida con el Estado miembro en el que se ha comprobado la infracción o la irregularidad, o rige en tal caso, en el mismo

supuesto, la presunción contenida en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva? En este último caso, ¿puede presentarse la prueba de la regularidad de la operación o del lugar en que se cometió realmente la infracción o la irregularidad y está sujeta dicha prueba al plazo establecido en el apartado 3?

básicamente que se dilucide si, cuando la operación no se ha llevado a término, la autoridad competente que está facultada para proceder a la recaudación de los impuestos especiales debe informar previamente al expedidor de que no se ha producido la ultimación del régimen suspensivo, para que aquél pueda aportar, en el plazo de cuatro meses fijado en el artículo 20, apartado 3, de la Directiva, la prueba de la regularidad de la operación o del lugar en que se ha cometido realmente la infracción.

- 3) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 20, apartado 3, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, en el mismo supuesto, en el sentido de que la persona que ha garantizado el pago de los impuestos especiales puede, si no se le ha comunicado a tiempo que no se ha producido la ultimación del régimen suspensivo, presentar la prueba de la regularidad de la operación o del lugar en que se cometió realmente la irregularidad o la infracción aun cuando haya expirado el plazo de cuatro meses a partir de la fecha de envío de los productos?»

15. Cipriani considera que dicha información debe ser enviada al expedidor y se apoya, a este respecto, en la sentencia *Lensing & Brockhausen*³ en la que el Tribunal de Justicia interpretó las disposiciones aplicables en materia de tránsito comunitario cuando las mercancías no se presentan en la aduana de destino. En efecto, al igual que la Comisión, Cipriani insiste en la analogía entre el régimen de tránsito comunitario y el de circulación de las mercancías en régimen suspensivo de impuestos especiales.

16. Pues bien, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que la normativa aplicable al tránsito comunitario debía interpretarse en el sentido de que el Estado miembro del que depende la aduana de partida únicamente podrá proceder a la recaudación de los derechos de importación si indicó al principal obligado que disponía

Apreciación

Sobre la primera cuestión

14. Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende

3 — Sentencia de 21 de octubre de 1999 (C-233/98, Rec. p. I-7349). Véase el artículo 11 *bis* del Reglamento (CEE) n° 1429/90 de la Comisión, de 29 de mayo de 1990, por el que se modifica el Reglamento (CEE) n° 1062/87 por el que se establecen disposiciones de aplicación y medidas de simplificación del régimen de tránsito comunitario (DO L 137, p. 21).

de un plazo de tres meses para aportar la prueba de la regularidad de la operación de tránsito o del lugar en que se cometió realmente la infracción o la irregularidad.

17. Tanto Cipriani como la Comisión alegan que dicho principio debería extenderse al régimen suspensivo de los impuestos especiales, habida cuenta de las analogías que tiene éste con el régimen de tránsito comunitario.

18. No obstante, es preciso señalar que este último presenta dos diferencias importantes con respecto a la Directiva sobre impuestos especiales.

19. En primer lugar, el régimen de tránsito comunitario establece que, cuando no se haya presentado un envío en la aduana de destino, ésta lo notificará a la aduana de partida. Corresponde entonces a esta última notificar dicho hecho al principal obligado.

20. El artículo 19, apartado 4, de la Directiva dispone, por el contrario, que la oficina de aduanas de salida de la Comunidad ha de remitir el ejemplar certificado del DAA directamente al expedidor y no a la oficina competente del Estado miembro de salida.

21. Dicha remisión debe hacerse a más tardar dentro de los quince días siguientes al mes de la recepción del DAA por parte de la oficina de aduanas de salida. Si no se realiza dentro de dicho plazo —lo que significa que no se ha ultimado la operación— es el expedidor quien está obligado a informar de ello a las autoridades tributarias de su Estado miembro en el plazo que éstas determinen. Con arreglo al artículo 19, apartado 5, de la Directiva, dicho plazo no puede ser superior a tres meses a partir de la fecha de envío de las mercancías.

22. El expedidor es, pues, el primer informado de la falta de ultimación del régimen suspensivo de los impuestos especiales y es él quien debe transmitir dicha información a las autoridades tributarias competentes de su Estado miembro. La lógica del sistema excluye, por consiguiente, la necesidad de una notificación dirigida por la autoridad tributaria competente al operador económico.

23. En segundo lugar, en el marco del régimen de tránsito comunitario, el texto pertinente, a saber, el artículo 11 *bis* del Reglamento nº 1062/87, establece que, cuando la aduana de partida notifica al principal obligado que el envío no se ha presentado en la aduana de destino y no puede determinarse el lugar de la infracción o irregularidad, debe al mismo tiempo indicar el plazo en que puede presentarse a la aduana de partida la prueba de la regularidad de la operación de tránsito o del lugar en que se ha cometido la infracción o irregularidad.

24. Como la fijación de dicho plazo no está prevista por el sistema implantado por la Directiva ni entra en la lógica de éste, que establece una relación directa entre la aduana de partida y el expedidor, la autoridad tributaria competente del Estado miembro de salida no debe cursar notificación al expedidor ni fijarle un plazo que comience a contar a partir de dicha notificación.

25. Pero, ¿puede dicha norma aplicarse incluso en el supuesto contemplado en la primera cuestión del Tribunale, es decir, cuando el mecanismo previsto no haya funcionado correctamente porque el ejemplar del DAA, remitido al expedidor, había sido falsificado y el expedidor no podía darse cuenta de ello? Esto nos conduce a la tercera cuestión, que está tan relacionada con la primera que prefiero tratarla antes de la segunda y responder conjuntamente a las cuestiones primera y tercera.

Sobre la tercera cuestión

26. Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende básicamente que se dilucide si el plazo de cuatro meses dentro del cual un operador debe haber aportado la prueba de la regularidad de la operación o del lugar en que se cometió la irregularidad o la infracción puede oponerse a un operador que no haya sido informado a su debido tiempo de que no se produjo la ultimación regular del régimen suspensivo.

27. Procede recordar de nuevo, con carácter preliminar, que normalmente el expedidor es informado de la existencia de una infracción o de una irregularidad cuando el ejemplar del DAA a él destinado no le es remitido por la aduana de partida.

28. Si no recibe el documento, ha de deducir necesariamente que las mercancías no llegaron a su destino e inmediatamente debe hacer lo posible por aclarar la situación. Dado que, en tal supuesto, se le informa de la probable existencia de la infracción dentro del plazo de cuatro meses a partir de la fecha de expedición, la Directiva establece que ha de aportar también dentro de dicho plazo la prueba de la regularidad de la operación o del lugar en que se cometió realmente la infracción o la irregularidad.

29. El caso de autos es, sin embargo, muy distinto. En efecto, el operador de que se trata recibió un DAA con los sellos y firmas que normalmente deben figurar en él. Pudo suponer, en consecuencia, que todo estaba en regla y que no tenía que tomar ningún tipo de iniciativa.

30. La resolución de remisión subraya a este respecto que Cipriani no tenía ninguna razón para dudar de la autenticidad del documento. Señala que le resultaba objetivamente imposible darse cuenta de la existencia de una irregularidad, a saber, la falsificación de tampones que figuran en el DAA.

31. De lo antedicho se deduce que, en el presente caso, el operador no es en forma alguna responsable de no haber descubierto la existencia de una irregularidad hasta que expiró el plazo de cuatro meses, tras recibir una liquidación de la autoridad nacional competente enviada después de que expirase dicho plazo.

32. Podría objetarse aquí, en efecto, que según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a los derechos de aduana,⁴ corresponde al operador económico y no a la colectividad soportar las consecuencias de eventuales incumplimientos de la otra parte contratante. Lo mismo sucede, además, cuando dicho operador ha resultado engañado con certificados falsos.

33. Sin embargo, es preciso subrayar que dicha jurisprudencia se refería a una cuestión diferente, a saber, la posibilidad de que dicho operador eludiese el pago de los derechos en las circunstancias descritas *supra*.

34. Pues bien, en este caso se trata de si, en tal situación, el operador económico conserva sus derechos procesales fundamentales. La cuestión de su obligación de pagar sólo se plantea ulteriormente. No procede, pues, ampliar la aplicación de dicha jurisprudencia al caso de autos. En efecto, el

hecho de que, según dichas sentencias, el operador continúe soportando el riesgo económico inherente a las transacciones de que se trata no tiene incidencia alguna en la suerte que corran sus derechos procesales.

35. En consecuencia, comparto la opinión expresada tanto por la Comisión como por el Gobierno portugués y Cipriani, que han sostenido todos ellos que un plazo que había expirado ya en el momento en el que el operador, cuya diligencia y buena fe están fuera de duda, fue informado de que se había producido una irregularidad o una infracción difícilmente puede ser calificado de razonable.

36. En efecto, según reiterada jurisprudencia, el principio fundamental del respeto del derecho de defensa exige, aun cuando no existan normas procesales específicas, que se proporcione a toda persona contra la que deba adoptarse una medida que le perjudique la posibilidad de exponer adecuadamente su opinión.⁵

37. Así sucede también, como señala con razón la Comisión, en el caso de que la medida de que se trate sea adoptada por una autoridad nacional que aplique, en el marco de una competencia conexa, el Derecho comunitario.

4 — Véanse, a título de ejemplo, las sentencias de 13 de noviembre de 1984, *Van Gend & Loos* (asuntos acumulados 98/83 y 230/83, Rec. p. 3763), y de 18 de enero de 1996, *SEIM* (C-446/93, Rec. p. I-73).

5 — Sentencia de 21 de septiembre de 2000, *Mediocurso/Comisión* (C-462/98 P, Rec. p. I-7183).

38. De lo antedicho se deduce que, en el supuesto de que fuese objetivamente imposible que el operador garante del pago de los impuestos especiales se diese cuenta, a su debido tiempo, de la existencia de una supuesta irregularidad o infracción, no podría oponérsele el plazo previsto en el artículo 20, apartado 3, de la Directiva.

39. De ello se deduce que dicho operador deberá disponer de un nuevo plazo que comenzará a contar a partir del momento en que la autoridad fiscal le haya informado oficialmente de que no se ha efectuado regularmente la ultimación del régimen suspensivo.

40. Es preciso señalar a este respecto, como hace la Comisión, que lo que plantea problemas no es la existencia en sí de un plazo. En efecto, tanto la eficacia del Derecho fiscal como la seguridad jurídica exigen que, transcurrido un plazo razonable, el operador que no haya conseguido aportar la prueba exigida por la normativa pierda el derecho a oponerse al pago de los impuestos especiales. En efecto, en caso contrario, resultaría ilusoria la percepción de éstos.

41. Por otra parte, no es tampoco la duración del plazo lo que origina la dificultad. En efecto, como se ha señalado *supra* y subraya, además, la Comisión, en otras circunstancias, el hecho de disponer de cuatro meses para aportar la prueba necesaria no deja de ser razonable, si bien procede señalar a este respecto que, en la práctica, el operador dispondrá de un

período más corto, ya que hay que dejar que transcurra el tiempo durante el cual se transportan los productos hasta el destinatario y tener en cuenta que la Directiva concede a éste un plazo para remitir el DAA.

42. De lo antedicho se deduce que el verdadero problema planteado por el artículo 20, apartado 3, de la Directiva es el del *dies a quo* del plazo de cuatro meses.

43. La Comisión estima que puede aportar una solución a dicho problema a través de una interpretación de la Directiva. En otros términos, a su juicio, no hay que considerar que ésta es inválida sino únicamente es, en cierto modo, incompleta y, en consecuencia que puede ser interpretada en un sentido conforme al principio fundamental del respeto del derecho de defensa.

44. En este contexto, expone dos argumentos.

45. La Comisión subraya, en primer lugar, que la aplicación literal de la Directiva implica la imposición de un plazo que, habida cuenta de la práctica mercantil, la mayor parte de las veces habrá expirado antes de que el operador haya tenido la posibilidad de invocarlo. De ello se desprende que dicha interpretación pondría en tela de juicio la eficacia del artículo 20, apartado 3, de la Directiva.

46. Pues bien, según reiterada jurisprudencia, una de las normas de interpretación del Derecho comunitario es la interpretación conforme a la eficacia de una norma. A juicio de la Institución, se trata por tanto de dar a ésta una interpretación que salve su eficacia.

47. La Comisión añade, en segundo lugar, que es también jurisprudencia reiterada que una norma debe recibir una interpretación que la haga compatible con el Tratado y, en consecuencia, *a fortiori*, con los principios fundamentales del Derecho comunitario, entre los que se encuentra el respeto del derecho de defensa.

48. Sin embargo, aunque puedan parecer atractivos, estos argumentos tan sólo son indiscutibles en apariencia. En efecto, nos indican claramente lo que podría considerarse deseable, pero no necesariamente lo que resulta posible.

49. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia,⁶ a la que hace referencia la Comisión, se desprende, en efecto, que debe darse a la norma una interpretación conforme al principio de la eficacia y a los derechos fundamentales, cuando ello sea posible.

50. En cambio, dicha jurisprudencia, que se refería a casos en los que la norma controvertida no era tan clara como en el presente asunto, no nos indica cuándo hay que considerar que se está ante dicho caso.

51. Pues bien, la propia argumentación de la Comisión suscita dudas al respecto.

52. La Comisión se contradice, en efecto, al afirmar que, en un caso normal, nada se opone a la aplicación literal del artículo 20, apartado 3, de la Directiva, al tiempo que señala, en el marco de su argumentación basada en la eficacia, que tal interpretación daría lugar a que dicha disposición fuese «letra muerta» en muchos casos.

53. De todos modos, el hecho de que la normativa pueda aplicarse en determinado número de casos no me parece relevante, sea cual fuere, por otra parte, la magnitud de dicho número. En efecto, el hecho de que la incompatibilidad de la normativa con los derechos fundamentales se deba a su carácter meramente incompleto o a otra causa no tiene ninguna influencia en la existencia ni en la gravedad de la incompatibilidad. El alcance de ésta es independiente de la cuestión de si la violación de los derechos fundamentales resulta de lo que figura o de lo que no figura en el texto.

⁶ — Sentencias de 5 de mayo de 1982, Schul (15/81, Rec. p. 1409), y de 29 de junio de 1995, España/Comisión (C-135/93, Rec. p. I-1651).

54. Así, una violación grave de los derechos fundamentales puede derivarse perfectamente del hecho de que el legislador simplemente no haya previsto un determinado caso, aunque éste sea poco frecuente. En este sentido, el Tribunal de Justicia ya ha declarado inválida una disposición, y no una parte de su contenido, por lo que no preveía.⁷

57. Así, un operador que fuese informado una semana antes de la expiración del plazo de cuatro meses contados a partir de la fecha de envío de las mercancías dispondría en total de una semana para intentar aportar la prueba que exige la normativa. En cambio, un operador informado una semana más tarde, inmediatamente después de la expiración del plazo, dispondría, por su parte, de cuatro meses para aportar la misma prueba.

55. Hay que señalar, además, que la solución propuesta por la Comisión sobre la base de los argumentos analizados *supra*, difícilmente puede escapar a toda crítica relativa al respeto de los derechos fundamentales. Aquella sugiere, en efecto, la aplicación de la norma general, a saber, un plazo de cuatro meses a partir del envío de los productos, siempre y cuando el operador haya sido informado, de una u otra manera, de la existencia de la infracción o de la irregularidad antes de la expiración de dicho plazo. En cambio, si hubiese sido informado de ello después de expirado dicho plazo, debería disponer, según la Comisión, de un plazo de cuatro meses contados a partir de la fecha en que el operador hubiese tenido realmente conocimiento de la infracción o la irregularidad.

58. La Comisión no invoca ningún argumento para justificar dicha diferencia de trato y costaría mucho encontrarlo.

59. ¿Significa esto, por consiguiente, que queda excluida en el presente caso la vía de la interpretación y que al Tribunal de Justicia no le cabe sino declarar la invalidez del artículo 20, apartado 3, de la Directiva? Eso es lo que creo.

56. Da inmediatamente la sensación de que esta solución da lugar a una diferencia de trato considerable entre los operadores, según el momento en que hayan tenido conocimiento de la irregularidad o la infracción. Pues bien, no veo ninguna justificación para dicha diferencia de trato.

60. En efecto, hay que señalar que la solución propuesta por la Comisión equivale a añadir a dicha disposición un párrafo adicional que abarcaría, mediante una excepción a la regla general, el supuesto que constituye el objeto del presente asunto.

61. Pues bien, me parece que dicha solución va claramente más allá de lo que debe

⁷ — Sentencia de 19 de octubre de 1977, Ruckdeschel (asuntos acumulados 117/76 y 16/77, Rec. p. 1753).

entenderse por el concepto de interpretación. Es preciso recordar aquí que la disposición de que se trata es sumamente clara. El propio sentido de las palabras no deja lugar, en este caso, a ninguna duda. El legislador no ha hecho la distinción que propone la Comisión y no existe ningún indicio de su intención de hacerla.

62. La situación sería distinta si se hubiera realizado una distinción que hubiese que aclarar. En tal caso, entraríamos sin duda en el terreno de la interpretación. Por el contrario, no corresponde al juez, so pretexto de efectuar una interpretación, sustituir al legislador introduciendo en la norma controvertida distinciones que éste no haya hecho.

63. El viejo adagio romano «*Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*» no ha perdido su vigencia.

64. Considero, por tanto, que el intento de la Comisión de «interpretar» dicha disposición en lugar de declarar su invalidez está condenado al fracaso.

65. Es cierto que el órgano jurisdiccional remitente tan sólo hace alusión a la interpretación de la norma y no a su validez. No obstante, según reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia está facultado para dar una nueva formulación a una cuestión con

el fin de poder proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil para la solución del litigio. En el caso de autos, únicamente puede darse dicha respuesta si se examina la validez de la norma controvertida, aunque el órgano jurisdiccional remitente tan sólo haga alusión a su interpretación.

66. Dado que corresponde al Tribunal de Justicia delimitar los elementos de Derecho comunitario necesarios para dar una respuesta útil al referido órgano jurisdiccional, no puede estar vinculado a este respecto por la decisión de dicho órgano de plantear una cuestión de interpretación en lugar de una cuestión de apreciación de validez.⁸

67. De lo antedicho se desprende que el órgano jurisdiccional remitente debe excluir la aplicación del artículo 20, apartado 3, de la Directiva por su incompatibilidad con el principio fundamental del respeto del derecho de defensa, incompatibilidad que no puede evitarse por la vía de la interpretación conforme propuesta por la Comisión.

68. Al no deberse dicha incompatibilidad a la fijación de un plazo en cuanto tal, sino a la elección de su *dies a quo*, corresponde,

8 — Véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de diciembre de 1965, Schwarze (16/65, Rec. p. 1081), y de 15 de octubre de 1980, Roquette (145/79, Rec. p. 2917).

en consecuencia, al órgano jurisdiccional remitente abrir el plazo concedido por la Directiva al operador para aportar la prueba que exige a partir de la fecha en que aquél haya sido informado por la autoridad fiscal, por ejemplo a través de una liquidación, de que no se ha producido una ultimación regular.

general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, es inválido en la medida en que no prevé la posibilidad de que el referido operador aporte esta prueba.

Sobre la segunda cuestión

69. He de señalar asimismo que, para resolver el problema en el futuro, corresponderá, en su caso, al legislador comunitario extraer las conclusiones oportunas de la sentencia del Tribunal de Justicia.

71. Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende básicamente que se dilucide si la posibilidad de que el operador pruebe la regularidad de la operación o demuestre en qué lugar se cometió la infracción o la irregularidad, prevista en el artículo 20, apartado 3, de la Directiva, existe también en caso de aplicación del apartado 2 de esta disposición.

70. Habida cuenta de lo antedicho, propongo que se dé la siguiente respuesta a las cuestiones prejudiciales primera y tercera:

72. Dicho de otra forma, en este caso se trata en cierto modo de una aplicación acumulativa de los apartados 2 y 3 del citado artículo 20.

El principio fundamental del respeto del derecho de defensa exige que el operador que ha garantizado el pago de los impuestos especiales, pero que no pudo saber, dentro del plazo de cuatro meses contados a partir de la fecha de envío de las mercancías, que la ultimación del régimen suspensivo no se había efectuado regularmente, sea informado oficialmente de ello por la autoridad competente, y que el plazo de cuatro meses para aportar la prueba de la regularidad de la operación o del lugar en que se haya cometido realmente la infracción o la irregularidad únicamente comience a contarse a partir de dicha información. El artículo 20, apartado 3, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen

73. Procede, a este respecto, realizar un examen sistemático del artículo 20 de la Directiva.

74. En efecto, el objetivo de dicho artículo es evitar los conflictos de competencia entre

los Estados miembros que pretenden sujeción a tributación los productos que han sido objeto de la infracción. En consecuencia, designa a un Estado competente en cada uno de los supuestos que contempla.

75. Así, el artículo 20, apartado 2, establece una regla general para el caso en que se compruebe una irregularidad o infracción y no sea posible determinar el lugar en que fue cometida, a saber, la competencia del Estado miembro en cuyo territorio fue comprobada la infracción.

76. En cambio, el artículo 20, apartado 3, únicamente es de aplicación cuando se cumple otro requisito, a saber, que los productos de que se trate no lleguen a su destino. En este caso, se declara competente al Estado de salida.

77. En consecuencia, como destaca la Comisión, si se aplicasen estas dos disposiciones al mismo caso, se designaría a dos Estados miembros competentes para someter los productos a tributación. Resultaría de ello un conflicto de competencia si el Estado miembro en el que se comprueba la infracción no es el mismo que el Estado miembro de salida de los productos, cuando en realidad las dos normas de atribución de competencia previstas en el artículo 20, apartados 2 y 3, de la Directiva tienen precisamente por finalidad evitar y, en cualquier caso, resolver tales conflictos.

78. El hecho de que, en el caso de autos, las dos disposiciones designen al mismo Estado miembro, a saber, Italia, no implica que sea posible aplicarlas acumulativamente, haciendo abstracción tanto de su tenor literal como del sistema de la Directiva.

79. Procede, pues, determinar cuál de esas dos disposiciones es la única aplicable al litigio del que conoce el órgano jurisdiccional nacional.

80. Pues bien, éste precisó en su resolución de remisión que los productos de que se trata no han llegado a su destino en el sentido del artículo 20, apartado 3, de la Directiva. Se cumplen, pues, los requisitos para la aplicación de dicha disposición, por lo que el apartado 2 del citado artículo no es aplicable al presente asunto.

81. Por ello, las reflexiones siguientes se hacen únicamente a mayor abundamiento.

82. Los apartados 1 y 2 del artículo 20 de la Directiva se refieren ambos a aquella situación en la que la irregularidad o infracción se comete en el curso de la circulación. En este contexto, el apartado 1 se refiere al supuesto de que se conozca el

lugar de dicha infracción o irregularidad y el apartado 2 a aquel en que no se conozca.

84. De lo antedicho se desprende que procede dar la siguiente respuesta a la segunda cuestión:

83. La propia lógica de dichos apartados excluye, pues, la posibilidad de demostrar la regularidad de la operación y, por consiguiente, la aplicación de las disposiciones del artículo 20, apartado 3, de la Directiva, relativas a la prueba de aquélla. En efecto, el requisito esencial para la aplicación de los apartados 1 y 2 del citado artículo es la existencia de una irregularidad o de una infracción.

El artículo 20, apartado 2, de la Directiva no es de aplicación cuando los productos de que se trate no hayan llegado a su destino.

Conclusión

85. Por las razones que anteceden, propongo que el Tribunal de Justicia dé las siguientes respuestas a las cuestiones planteadas por el Tribunale di Trento:

Cuestiones primera y tercera

«El principio fundamental del respeto del derecho de defensa exige que el operador que ha garantizado el pago de los impuestos especiales, pero que no pudo saber, dentro del plazo de cuatro meses contados a partir de la fecha de envío de las mercancías, que la ultimación del régimen suspensivo no se había efectuado regularmente, sea informado oficialmente de ello por la autoridad

competente, y que el plazo de cuatro meses para aportar la prueba de la regularidad de la operación o del lugar en que se haya cometido realmente la infracción o la irregularidad únicamente comience a contarse a partir de dicha información. El artículo 20, apartado 3, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, es inválido en la medida en que no prevé la posibilidad de que el referido operador aporte esta prueba.»

Segunda cuestión

«El artículo 20, apartado 2, de la Directiva no es de aplicación cuando los productos de que se trate no hayan llegado a su destino.»