

CIPRIANI

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 12 de diciembre de 2002 *

En el asunto C-395/00,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Tribunale di Trento (Italia), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Distillerie Fratelli Cipriani SpA

y

Ministero delle Finanze,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 20, apartados 2 y 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 (DO L 76, p. 1)

* Lengua de procedimiento: italiano.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por el Sr. J.-P. Puissochet, Presidente de la Sala Sexta, en funciones de Presidente, los Sres. M. Wathelet, R. Schintgen y C.W.A. Timmermans, Presidentes de Sala, y los Sres. C. Gulmann, D.A.O. Edward, A. La Pergola, P. Jann y V. Skouris y las Sras. F. Macken (Ponente) y N. Colneric, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mischo;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Distillerie Fratelli Cipriani SpA, por la Sra. N. Tonolli, y los Sres. W. Valentini y W. Wielander, avvocati;

— en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Fernandes y la Sra. C. Pimentel Coelho, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. E. Traversa, en calidad de agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Distillerie Fratelli Cipriani SpA y de la Comisión, expuestas en la vista de 29 de enero de 2002;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 21 de marzo de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 20 de octubre de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de octubre siguiente, el Tribunale di Trento planteó, con arreglo al artículo 234 CE, tres cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación del artículo 20, apartados 2 y 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 (DO L 76, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva»).
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Distillerie Fratelli Cipriani SpA (en lo sucesivo, «Cipriani») y el Ministero delle Finanze (Ministerio de Hacienda) en relación con varias providencias de apremio mediante las cuales éste requirió a aquélla el pago de los impuestos especiales correspondientes a determinadas partidas de alcohol que circulaba en el marco del régimen suspensivo.

Marco jurídico

- 3 La Directiva es aplicable, conforme a su artículo 3, apartado 1, al alcohol y las bebidas alcohólicas, entre otros productos.
- 4 En virtud del artículo 4, letra a), de la Directiva, se entiende por «depositario autorizado» toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal.
- 5 Con arreglo al artículo 4, letra c), de la Directiva, se entiende por «régimen suspensivo» el régimen fiscal aplicable a la producción, transformación, tenencia y circulación de productos en suspensión de impuestos especiales.
- 6 En virtud del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, estarán sujetas a los impuestos especiales la fabricación en el territorio de la Comunidad y la importación en dicho territorio de los productos a que se refiere el artículo 3, apartado 1.
- 7 El artículo 6 de la Directiva dispone:

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

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

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

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

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

2. Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe la puesta a consumo o la comprobación de pérdidas. El impuesto especial se liquidará y pagará con arreglo a los procedimientos establecidos por cada Estado miembro, teniendo presente que los Estados miembros aplicarán a los productos nacionales los mismos procedimientos de liquidación y pago que a los procedentes de los restantes Estados miembros.»

8 En virtud del artículo 13, letra a), de la Directiva, el depositario autorizado deberá prestar una garantía eventual en materia de producción, transformación y tenencia, así como una garantía obligatoria en materia de circulación cuyos requisitos serán establecidos por las autoridades fiscales del Estado miembro en que se haya autorizado el depósito fiscal.

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

«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.»

10 Conforme al 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 irá acompañado de un documento cumplimentado por el expedidor. Podrá tratarse de un documento administrativo o de un documento comercial. La forma y el contenido de este documento se establecerán conforme al procedimiento previsto en el artículo 24 de la Directiva.

11 El artículo 19, apartado 4, de la Directiva prevé 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 ésta. Dicha oficina deberá remitir al expedidor, debidamente certificado o visado, el ejemplar del documento de acompañamiento a él destinado.

- 12 Según el 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 tres meses a partir de la fecha de envío de las mercancías.
- 13 El artículo 20 de la Directiva dispone:

«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.»

- 14 El Derecho italiano fue adaptado a la Directiva mediante el Decreto Legislativo n° 504, texto refundido de las disposiciones legales relativas a los impuestos sobre la producción y sobre el consumo y a las correspondientes sanciones penales y administrativas, adoptado el 26 de octubre de 1995 (GURI n° 279, de 29 de noviembre de 1995, suplemento ordinario n° 143, p. 5), cuyo artículo 7 se corresponde con el artículo 20 de la Directiva.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 15 Cipriani ejerce actividades de destilación de alcohol desde hace varios años.
- 16 En su condición de depositario autorizado expedidor en el sentido 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 terceros pasando por uno o más Estados miembros.

- 17 Se adjuntaba a estos productos el documento administrativo de acompañamiento (en lo sucesivo, «DAA») previsto en el artículo 18, apartado 1, de la Directiva.
- 18 Las autoridades fiscales italianas solicitaron a las autoridades alemanas la comprobación de una serie de DAA en el marco de la cooperación administrativa en materia de impuestos especiales. A raíz de las citadas comprobaciones, resultó que el sello estampado en dichos DAA, utilizado para certificar la salida de las mercancías del territorio de la Comunidad, era falso.
- 19 Por constituir este hecho una irregularidad con arreglo a la Directiva y a las normas nacionales aplicables, el Ufficio Tecnico di Finanza (Agencia Técnica Tributaria) di Trento, mediante providencia de apremio notificada a Cipriani el 16 de marzo de 1998, requirió a esta última, que, en su condición de depositario autorizado expedidor, estaba obligada a garantizar el pago de los impuestos especiales en caso de irregularidad comprobada, el pago de 6.448.573.296 ITL en concepto de impuestos especiales correspondientes a veinte envíos de alcohol neutro de melaza que circulaban en régimen suspensivo.
- 20 El 6 de abril de 1998 se notificaron a Cipriani otras dos providencias de apremio con el fin de obtener 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 que circulaban asimismo en régimen suspensivo.
- 21 Estas notificaciones se produjeron cuando ya había expirado el plazo de cuatro meses contados a partir de la fecha de expedición de los productos, fijado en el artículo 20, apartado 3, de la Directiva.
- 22 De los autos del procedimiento principal se desprende que Cipriani sólo tuvo o pudo tener conocimiento de la falsificación del sello estampado en los DAA cuando se le notificaron las providencias de apremio mediante las cuales las autoridades fiscales italianas le requerían el pago de los impuestos especiales.

- 23 Mediante cédula de emplazamiento notificada al Ministero delle Finanze el 30 de marzo de 1998, 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 probada la puesta a consumo de los productos en 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 las autoridades italianas para proceder a la recaudación, dado que no habían aportado la prueba de haber comprobado, con resultado negativo, el destino efectivo de los productos.
- 24 Cipriani también impugnó, por las mismas razones, las dos providencias de apremio notificadas el 6 de abril de 1998.
- 25 El Ministero delle Finanze sostiene, por un lado, que la falsificación de los DAA equivale a la puesta a consumo de los productos en Italia, por lo que se trata de una salida irregular del régimen de suspensión que conlleva la exigibilidad del impuesto especial.
- 26 Por otro lado, alega que la obligación de pago de dicho impuesto recae sobre Cipriani, en su calidad de depositario autorizado expedidor, y que el Estado miembro de salida, en este caso, la República Italiana, está facultado para exigir el pago de dicho impuesto.
- 27 Además, el Ministero delle Finanze afirma que la carga de la prueba de la regularidad de la operación o del lugar de la puesta a consumo recae sobre el expedidor y sustenta la competencia de la República Italiana para recaudar los impuestos especiales por tratarse del Estado de salida y del Estado en el que se considera cometida la irregularidad o la infracción a la expiración del plazo de cuatro meses previsto en el artículo 20, apartado 3, de la Directiva. Según el Ministero delle Finanze, una vez transcurrido dicho plazo, el expedidor ya no puede aportar la referida prueba con el fin de impugnar la competencia del Estado miembro afectado para percibir dichos impuestos.

28 Al considerar que la solución del litigio del que conocía requiere la interpretación del artículo 20, apartados 2 y 3, de la Directiva, el Tribunale di Trento 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, sin que 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, 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?
- 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?»

Sobre las cuestiones primera y tercera

- 29 Mediante sus cuestiones primera y tercera, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 20, apartado 3, de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que el plazo de cuatro meses previsto en dicha disposición para aportar la prueba de la regularidad de la operación o del lugar en que efectivamente se cometió la irregularidad o la infracción puede oponerse a un operador que garantizó el pago de los impuestos especiales pero que no pudo saber a tiempo que no se había producido la ultimación del régimen suspensivo.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

- 30 Cipriani sostiene que el plazo de cuatro meses previsto en el artículo 20, apartado 3, de la Directiva sólo puede computarse a partir del momento en que el interesado tuvo o pudo tener conocimiento de la infracción o de la irregularidad y no a partir de la expedición de los productos objeto de impuestos especiales. En caso contrario, se vería privado de la posibilidad de defenderse cuando las eventuales irregularidades se descubrieran con posterioridad a la expiración de dicho plazo.

- 31 Según Cipriani, o bien el plazo durante el cual puede presentar sus alegaciones todavía no ha expirado, o bien el acto que se le notificó está viciado, ya que no menciona dicho plazo.
- 32 El Gobierno portugués destaca que el sistema de circulación intracomunitaria en régimen suspensivo previsto por la Directiva establece que los riesgos inherentes a dicha circulación estarán cubiertos por la garantía aportada por el depositario autorizado expedidor o, en su caso, por una garantía solidaria entre expedidor y transportista. En virtud del artículo 15, apartado 4, de la Directiva, estos últimos sólo quedan exentos de responsabilidad si se prueba que el destinatario se ha hecho cargo de los productos, principalmente mediante el DAA, en las condiciones determinadas en el artículo 19 de la citada Directiva.
- 33 No obstante, el Gobierno portugués reconoce que, para el operador afectado en el litigio principal, hubiera sido difícil respetar el plazo de cuatro meses previsto en el artículo 20, apartado 3, de la Directiva, ya que únicamente fue posible probar la irregularidad de las operaciones de circulación, debida a la falsificación del sello utilizado para certificar la salida de la mercancía del territorio de la Comunidad, con posterioridad a la expiración de dicho plazo.
- 34 Dado que, en caso de que se detecte una irregularidad, el Estado puede recaudar en todo momento los impuestos especiales de que se trate, siempre que los plazos de prescripción del derecho a proceder a la liquidación no hayan expirado, el Gobierno portugués considera que el plazo de cuatro meses previsto en el artículo 20, apartado 3, de la Directiva no constituye un plazo imperativo durante el cual debe producirse la recaudación de los impuestos especiales.
- 35 La Comisión afirma que se desprende del tenor del artículo 20, apartado 3, de la Directiva que las autoridades fiscales nacionales no están obligadas en modo alguno a notificar al expedidor la falta de presentación de los productos objeto de

impuestos especiales en su lugar de destino. En consecuencia, el plazo de cuatro meses concedido al expedidor para probar la regularidad de la operación y para determinar el lugar en que se ha cometido la irregularidad no puede computarse a partir del momento en que se produzca una notificación que no está prevista en la citada Directiva, sino que dicho plazo comenzará a correr en la fecha de expedición de los productos, tal y como resulta expresamente de lo dispuesto en el artículo 20, apartado 3, de la Directiva.

- 36 No obstante, la Comisión admite que, en la vida económica real, un período de tiempo de cuatro meses a partir de la expedición de los productos objeto de impuestos especiales con frecuencia resulta demasiado breve para descubrir irregularidades en la circulación de dichos productos y un plazo que, en la práctica, casi siempre ha expirado antes de que el operador pueda expresar adecuadamente su punto de vista, según ella, difícilmente puede calificarse de «razonable».
- 37 La Comisión recuerda en este sentido que existe un principio general de respeto del derecho de defensa en relación con los actos adoptados por las instituciones comunitarias y, por tanto, en relación con un acto de imposición decidido por una autoridad fiscal nacional al aplicar una norma de Derecho comunitario como la del artículo 20, apartado 3, de la Directiva.
- 38 En consecuencia, la Comisión considera que, en caso de que el expedidor conozca o haya sido informado, de una manera o de otra, de la eventual irregularidad o infracción cometida durante la circulación de los productos objeto de impuestos especiales, no hay ninguna razón para no interpretar literalmente el artículo 20, apartado 3, de la Directiva y computar el plazo de cuatro meses a partir de la fecha de expedición de los productos.
- 39 En cambio, en caso de que el expedidor, de buena fe y sin incurrir en negligencia, no tenga o no pueda tener conocimiento de la irregularidad comprobada durante

la circulación de los productos objeto de impuestos especiales, la Comisión entiende que el plazo de cuatro meses sólo comenzará a correr a partir de la fecha en la que el expedidor conozca efectivamente la eventual irregularidad o infracción.

- 40 Según la Comisión, sólo esta última interpretación del artículo 20, apartado 3, de la Directiva es conforme con el principio general de respeto del derecho de defensa y con el efecto útil de esta norma.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 41 Es preciso recordar que la Directiva tiene por objeto establecer algunas normas sobre la tenencia, circulación y controles de los productos sujetos a impuestos especiales (véase la sentencia de 2 de abril de 1998, EMU Tabac y otros, C-296/95, Rec. p. I-1605, apartado 22).
- 42 El régimen suspensivo, definido en el artículo 4, letra c), de la Directiva, es el régimen fiscal aplicable a la producción, transformación, tenencia y circulación de productos en suspensión de impuestos especiales. Este régimen se caracteriza por el hecho de que los impuestos especiales relativos a los productos comprendidos en dicho régimen todavía no son exigibles, aunque el hecho imponible ya se haya producido.
- 43 En virtud del artículo 6, apartado 1, de la Directiva, la exigibilidad del impuesto especial sobre los productos que están sometido a dicho régimen, como el alcohol, depende, concretamente, de la puesta a consumo. Se considera puesta a consumo no sólo toda fabricación o importación de productos objeto de impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo, sino también cualquier salida, incluso irregular, de dicho régimen (véase la sentencia de 5 de abril de 2001, Van de Water, C-325/99, Rec. p. I-2729, apartado 35).

- 44 Cuando los productos objeto de impuestos especiales que circulen bajo el régimen suspensivo se exporten, se desprende del artículo 19, apartado 4, de la Directiva que 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 ésta. Dicha oficina deberá remitir al expedidor, debidamente certificado o visado, el ejemplar del DAA previsto en el artículo 18, apartado 1, de la Directiva, a él destinado.
- 45 Se desprende de la resolución de remisión que la infracción de que se trata en el litigio principal consiste en la falta de ultimación del régimen suspensivo conforme al artículo 19, apartado 4, de la Directiva, ya que el DAA que Cipriani recibió con arreglo a dicha disposición relativo a los productos que iban a exportarse había sido falsificado estampándose en él un sello falso.
- 46 Dado que las autoridades nacionales deben velar por que se recaude efectivamente la deuda tributaria, una vez sea exigible el impuesto especial (véase la sentencia Van de Water, antes citada, apartado 41), el artículo 20 de la Directiva tiene por objeto, en particular, determinar el Estado miembro competente para recaudar los impuestos especiales sobre los productos cuando, en el curso de la circulación, se cometa una infracción o una irregularidad.
- 47 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, el artículo 20, apartado 3, de la Directiva establece, concretamente, que se considerará que esta infracción o esta irregularidad se produjo en el Estado miembro de salida, el cual es, por tanto, competente para proceder a la recaudación de los impuestos especiales.
- 48 No obstante, esta disposición de la Directiva prevé que, en un plazo de cuatro meses a partir de la fecha de envío de los productos, los interesados puedan presentar 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.

- 49 Como regla general, el expedidor tendrá conocimiento de la existencia de una infracción o de una irregularidad cuando la oficina de aduanas de salida de la Comunidad no le haya enviado el ejemplar debidamente certificado y visado del DAA previsto en el artículo 19, apartado 4, de la Directiva. En caso de falta de ultimación conforme a esta última norma, dicho expedidor, en virtud del apartado 5 del mismo artículo, deberá informar de ello a las autoridades fiscales de su Estado miembro.
- 50 No obstante, en el caso de un expedidor como el del litigio principal, que recibió el ejemplar certificado del DAA y que únicamente tuvo o pudo tener conocimiento de su falsificación cuando se le notificaron las providencias de apremio mediante las que las autoridades fiscales italianas le requerían el pago de los impuestos especiales, notificaciones efectuadas con posterioridad a la expiración del plazo previsto en el artículo 20, apartado 3, de la Directiva, es necesario examinar si la aplicación de dicho plazo es conforme con los principios generales del Derecho comunitario como el respeto del derecho de defensa. Tal y como ha destacado acertadamente la Comisión, este plazo tiene por objeto otorgar al expedidor o, en su caso, a la persona que garantiza el pago de los impuestos especiales conforme al artículo 15, apartado 3, de la Directiva, un cierto grado de protección en la ejecución del procedimiento de recaudación de dichos impuestos especiales.
- 51 El respeto del principio del derecho de defensa en todo procedimiento incoado contra una persona y que puede terminar en un acto que le sea lesivo y, especialmente, en un procedimiento que puede conllevar la imposición de sanciones constituye, tal y como el Tribunal de Justicia ha afirmado en numerosas ocasiones, un principio fundamental del Derecho comunitario. Este principio exige que se permita a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses expresar de manera adecuada su punto de vista (véanse las sentencias de 24 de octubre de 1996, Comisión/Lisrestal y otros, C-32/95 P, Rec. p. I-5373, apartado 21, y de 21 de septiembre de 2000, Mediocurso/Comisión, C-462/98 P, Rec. p. I-7183, apartado 36).
- 52 Es evidente que el plazo de cuatro meses previsto en el artículo 20, apartado 3, de la Directiva para aportar la prueba de la regularidad de la operación o del lugar en que efectivamente se cometió la irregularidad o la infracción no puede

considerarse razonable si ya ha expirado en el momento en que el expedidor tuvo o pudo tener conocimiento de la irregularidad o la infracción cometida.

- 53 En efecto, la aplicación en estas circunstancias del citado plazo de cuatro meses a partir de la fecha de expedición de los productos de que se trata no es conforme con el principio de respeto del derecho de defensa, dado que el operador que garantizó el pago de los impuestos especiales no pudo informarse a tiempo de que no se había producido la ultimación del régimen suspensivo. En consecuencia, contrariamente a las exigencias de dicho principio, no pudo expresar adecuadamente su punto de vista ni, en concreto, aportar la prueba de la regularidad de la operación o del lugar en que efectivamente se cometió la infracción.
- 54 Por todas las consideraciones que preceden es preciso responder a las cuestiones primera y tercera que el artículo 20, apartado 3, de la Directiva es inválido en la medida en que establece que el plazo de cuatro meses previsto en dicha disposición para aportar la prueba de la regularidad de la operación o del lugar en que efectivamente se cometió la irregularidad o la infracción es oponible a un operador que garantizó el pago de los impuestos especiales pero que no pudo saber a tiempo que no se había producido la ultimación del régimen suspensivo.

Sobre la segunda cuestión

- 55 Teniendo en cuenta la respuesta a las cuestiones primera y tercera y, en concreto, al hecho de que, en el asunto principal, se trata de productos objeto de impuestos especiales que no han llegado a destino en el sentido del artículo 20, apartado 3 de la Directiva, no es necesario responder a la segunda cuestión, relativa a la interpretación del apartado 2 de la citada norma.

Costas

- 56 Los gastos efectuados por el Gobierno portugués y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Tribunale di Trento mediante resolución de 20 de octubre de 2000, declara:

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 establece que el plazo de cuatro meses previsto en dicha disposición para aportar la prueba de la regularidad de la operación o del lugar en que efectivamente se cometió la irregularidad o la infracción es oponible a un operador que garantizó el pago de los impuestos especiales pero que no pudo saber a tiempo que no se había producido la ultimación del régimen suspensivo.

Puissochet	Wathelet	Schintgen
Timmermans	Gulmann	Edward
La Pergola	Jann	Skouris
Macken	Colneric	

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 12 de diciembre de 2002.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

G.C. Rodríguez Iglesias