



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 24 de febrero de 2021 *

«Procedimiento prejudicial — Directiva 76/308/CEE — Artículos 6, 8 y 12, apartados 1 a 3 — Asistencia mutua en materia de cobro de ciertos créditos — Impuesto especial exigible en dos Estados miembros por las mismas operaciones — Directiva 92/12/CE — Artículos 6 y 20 — Puesta a consumo de productos — Falsificación del documento administrativo de acompañamiento — Infracción o irregularidad cometida en el curso de la circulación de productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo — Salida irregular de productos del régimen suspensivo — “Duplicación del crédito fiscal” relativo a los impuestos especiales — Control llevado a cabo por los órganos jurisdiccionales del Estado miembro donde la autoridad requerida tiene su sede — Denegación de la petición de asistencia presentada por las autoridades competentes de otro Estado miembro — Requisitos»

En el asunto C-95/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia), mediante resolución de 23 de mayo de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de febrero de 2019, en el procedimiento entre

Agenzia delle Dogane

y

Silcompa SpA,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič (Ponente), E. Juhász, C. Lycourgos e I. Jarukaitis, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Pikamäe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. A. Grumetto, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;

* Lengua de procedimiento: italiano.

- en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. H. Shev, H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, J. Lundberg y A. Falk, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. C. Perrin y F. Tomat, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 8 de octubre de 2020;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 12, apartado 3, de la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (DO 1976, L 73, p. 18; EE 02/03 p. 46), en su versión modificada por la Directiva 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001 (DO 2001, L 175, p. 17) (en lo sucesivo, «Directiva 76/308»), en relación con el artículo 20 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992 (DO 1992, L 390, p. 124) (en lo sucesivo, «Directiva 92/12»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Agenzia delle Dogane (Agencia de Aduanas, Italia; en lo sucesivo, «Agencia») y Silcompa SpA, sociedad fabricante de alcohol etílico establecida en Italia, en relación con dos liquidaciones emitidas con el fin de proceder al cobro de impuestos especiales sobre la base de una petición de asistencia presentada a dicha Agencia por la Administración tributaria griega en virtud del artículo 6, apartado 1, de la Directiva 76/308, en relación con varias ventas de alcohol etílico llevadas a cabo por Silcompa durante el período comprendido entre los años 1995 y 1996, en régimen suspensivo de impuestos especiales, con destino a Grecia.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 76/308

- 3 Según su séptimo considerando, la Directiva 76/308 tiene por objeto, en particular, dar una definición limitativa de las circunstancias especiales que en uno u otro caso permitan a la autoridad requerida no dar trámite a las solicitudes de asistencia por la autoridad requirente.
- 4 A tenor del décimo considerando de esta Directiva, cuando, en el curso del procedimiento de cobro en el Estado miembro donde la autoridad requerida tenga su sede, se impugne el crédito o el título que permita la ejecución de su cobro, emitidos en el Estado miembro donde la autoridad requirente tenga su sede, la acción de impugnación deberá ser planteada por el interesado ante la instancia competente de este último Estado miembro, y la autoridad requerida debe suspender el procedimiento de ejecución que haya iniciado hasta que se produzca la decisión de esta instancia competente.
- 5 La referida Directiva es aplicable, en virtud de su artículo 2, letra f), a todos los créditos correspondientes a los impuestos especiales sobre, entre otras cosas, el alcohol y las bebidas alcohólicas.

6 A tenor del artículo 6 de la misma Directiva:

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

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

7 El artículo 7, apartados 1 y 2, de la Directiva 76/308 establece:

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

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

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

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

8 El artículo 8 de esta Directiva está redactado en los siguientes términos:

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

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

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

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

9 El artículo 12, apartados 1 a 3, de la referida Directiva establece lo siguiente:

«1. Si durante el procedimiento de cobro, un interesado impugna el crédito o el título que permita la ejecución de su cobro emitido en el Estado miembro en que la autoridad requirente tenga su sede, la acción se entablará ante la [instancia] competente del Estado miembro donde la autoridad requirente

tenga su sede con arreglo a las disposiciones jurídicas vigentes en este último. Esta acción deberá ser notificada por la autoridad requirente a la autoridad requerida. Podrá ser notificada, además, por el interesado a la autoridad requerida.

2. Tan pronto como la autoridad requerida haya recibido la notificación mencionada en el apartado 1 por parte de la autoridad requirente o del interesado, suspenderá el procedimiento de ejecución en espera de la decisión de la [instancia] competente en la materia, salvo que la autoridad requirente solicite lo contrario con arreglo a lo dispuesto en el párrafo segundo. Si lo estimare necesario y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 13, podrá recurrir a medidas cautelares para garantizar el cobro, en la medida en que las disposiciones legales o reglamentarias vigentes en el Estado miembro donde tenga su sede lo permitan para créditos similares.

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

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

Directiva 92/12

- 10 El cuarto considerando de la Directiva 92/12 indica que, para garantizar la creación y el funcionamiento del mercado interior, el devengo de los impuestos especiales debe ser idéntico en todos los Estados miembros.
- 11 Con arreglo a su artículo 3, apartado 1, esta Directiva es aplicable, a escala de la Unión Europea, en particular, al alcohol y a las bebidas alcohólicas.
- 12 El artículo 4 de esta Directiva establece lo siguiente:

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

- a) *depositario autorizado*: toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal;
- b) *depósito fiscal*: todo lugar en el que un depositario autorizado produzca, transforme, almacene, reciba o envíe, en el ejercicio de su profesión, mercancías objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo bajo determinadas condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que esté situado dicho depósito fiscal;
- c) *régimen suspensivo*: el régimen fiscal aplicable a la producción, transformación, tenencia y circulación de productos en suspensión de impuestos especiales;

[...].»

13 El artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva dispone que:

«Estarán sujetas a los impuestos especiales la fabricación, en el territorio de la [Unión], tal como se define en el artículo 2, y la importación en dicho territorio de los productos a que se refiere el apartado 1 del artículo 3.»

14 A tenor del artículo 6, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12:

«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 [...]».

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

16 A tenor del artículo 15, apartados 3 y 4, de la referida Directiva:

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

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

17 De conformidad con el artículo 18, apartado 1, de dicha Directiva:

«[...] todo producto objeto de impuestos especiales que circule en régimen suspensivo entre territorios de distintos Estados miembros, incluida la circulación por vía marítima o aérea directa entre dos puertos o aeropuertos [de la Unión], irá acompañado de un documento cumplimentado por el expedidor, de tipo administrativo o comercial [...]».

18 El artículo 19, apartado 1, párrafos primero y tercero, de la Directiva 92/12 dispone:

«Los operadores de cada Estado miembro deberán informar a las autoridades fiscales sobre los envíos expedidos y recibidos, mediante el documento contemplado en el artículo 18 o una referencia al mismo. Dicho documento se formalizará en cuatro ejemplares con los destinos siguientes:

- un ejemplar para el expedidor;
- un ejemplar para el destinatario;

- un ejemplar que se reenviará al expedidor para ultimación del régimen;
- un ejemplar para las autoridades competentes del Estado miembro de destino.

[...]

El Estado miembro de destino podrá exigir que el ejemplar que deberá remitirse al expedidor para ultimación del régimen sea debidamente certificado o visado por sus propias autoridades.»

19 El artículo 19, apartados 2 y 3, de esta Directiva tiene el siguiente tenor:

«2. Cuando los productos objeto de impuestos especiales circulen en régimen suspensivo con destino a un depositario autorizado, a un operador registrado o a un operador no registrado, el destinatario remitirá al expedidor, para ultimación del régimen, un ejemplar del documento administrativo de acompañamiento o una copia del documento comercial debidamente cumplimentado, a más tardar en un plazo de quince días siguientes al mes de la recepción por parte del destinatario.

[...]

3. El régimen de suspensión definido en la letra c) del artículo 4 se ultimaré mediante la inclusión de los productos objeto de impuestos especiales en una de las situaciones a que se refiere el apartado 2 del artículo 5 y de conformidad con dicho apartado, una vez que el expedidor haya recibido el ejemplar que se le deberá remitir del documento administrativo de acompañamiento, o bien una copia del documento comercial, con la debida indicación acerca de dicha inclusión.»

20 El artículo 20 de la citada Directiva establece lo siguiente:

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

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

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

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

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

Derecho italiano

21 La asistencia mutua en materia de cobro de impuestos especiales está regulada en Derecho italiano, en particular, por el Decreto Legislativo n.º 69, — Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOGA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all'IVA ed a talune accise (Decreto Legislativo n.º 69, relativo a la aplicación de la Directiva 2001/44/CE, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del FEOGA, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, y en relación con el IVA y determinados impuestos especiales), de 9 de abril de 2003 (suplemento ordinario de la GURI n.º 87, de 14 de abril de 2003; en lo sucesivo, «Decreto Legislativo n.º 69/2003»).

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

«1. A petición de la autoridad requirente, el Ministero dell'economia e delle finanze [(Ministerio de Economía y Hacienda, Italia)] procederá, sobre la base de los títulos ejecutivos recibidos, al cobro de los créditos a que se refiere el artículo 1 nacidos en el Estado miembro donde dicha autoridad tenga su sede, con arreglo a la normativa vigente para el cobro de créditos similares nacidos en territorio nacional; estos títulos, que tienen eficacia ejecutiva directa e inmediata, se equiparán a los registros a que hace referencia el decreto del Presidente della Repubblica [n.º 602 — Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito (Decreto del presidente de la República n.º 602 por el que se establecen disposiciones relativas a la percepción del impuesto sobre la renta), de 29 de septiembre de 1973 (suplemento ordinario de la GURI n.º 268, de 16 de octubre de 1976)].

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

- a) si el crédito o el título que permita su ejecución no hubieren sido impugnados en el Estado miembro donde tenga su sede, salvo que se haya indicado expresamente la voluntad de proceder al cobro aun en caso de impugnación;
- b) cuando haya puesto en práctica en el Estado miembro donde tenga su sede procedimientos de cobro y con las medidas tomadas no se logre el pago íntegro del crédito.

[...]»

23 El artículo 6 de este Decreto Legislativo, titulado «Impugnación del crédito», dispone:

«1. El interesado que desee impugnar el crédito o el título ejecutivo emitido en el Estado miembro requirente deberá dirigirse al órgano competente en dicho Estado, con arreglo a la normativa vigente en el mismo. En tal caso, el Ministerio de Economía y Hacienda, una vez recibida la notificación de la impugnación a través de la autoridad requirente o del interesado, suspenderá, salvo solicitud en sentido contrario de la propia autoridad requirente, el procedimiento ejecutivo hasta que dicho órgano se pronuncie al respecto. No obstante, cuando el procedimiento de cobro del crédito impugnado haya sido incoado a instancia de la autoridad requirente y el resultado de la impugnación resulte favorable al deudor, la autoridad requirente deberá devolver la totalidad del importe cobrado, así como cualquier otro importe debido, de conformidad con la normativa italiana. Cuando un órgano jurisdiccional se

pronuncie sobre la impugnación y su resolución sea favorable a la autoridad requirente y permita el cobro del crédito en el mismo Estado, el procedimiento ejecutivo se reanudará sobre la base de dicha resolución.

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

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

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 24 Durante los años 1995 y 1996, Silcompa vendía alcohol etílico, en régimen suspensivo de impuestos especiales, que se destinaba a Grecia.
- 25 En enero del año 2000, a raíz de una inspección efectuada por el Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (Oficina Técnica Tributaria de Reggio Emilia, Italia), se constató, en el marco del procedimiento de cooperación administrativa previsto en el artículo 19 de la Directiva 92/12, que las autoridades aduaneras griegas no habían recibido los documentos administrativos de acompañamiento (en lo sucesivo, «DAA») de las partidas de alcohol expedidas por Silcompa para la expedición de los documentos oficiales y que los sellos de la Oficina de Aduanas de Corinto (Grecia) estampados en los DAA, que se hallaban en los locales de Silcompa, eran falsos. En consecuencia, la Agencia giró tres liquidaciones para proceder al cobro de los impuestos especiales no pagados por un importe total de 6 296 495,47 euros.
- 26 Silcompa interpuso recurso contra estas liquidaciones ante el Tribunale di Bologna (Tribunal de Bolonia, Italia), cuya resolución, favorable a Silcompa, fue recurrida por la Agencia ante la Corte d'appello di Bologna (Tribunal de Apelación de Bolonia, Italia). Según el órgano jurisdiccional remitente, en la fecha de la petición de decisión prejudicial, el procedimiento relativo a dicho recurso seguía en curso.
- 27 Además, a raíz de una petición de información remitida a Silcompa en abril de 2001 por las autoridades aduaneras griegas al objeto de obtener aclaraciones sobre las operaciones relativas a las partidas de alcohol de que se trata, y en vista de la respuesta dada por Silcompa a dicha petición, las referidas autoridades informaron a la Agencia, en febrero de 2004, de que las entregas de productos expedidos por Silcompa a una empresa griega debían considerarse irregulares.
- 28 Así, el 27 de marzo de 2004, la Oficina Técnica Tributaria de Reggio Emilia giró la liquidación complementaria n.º 6/2004, que cubría tanto los créditos fiscales italianos en que se basaban las liquidaciones emitidas en enero de 2000 mencionadas en el apartado 25 de la presente sentencia como una rectificación tributaria adicional por un importe de 473 410,66 euros, adeudada a raíz de la comunicación de las autoridades aduaneras griegas de febrero de 2004. Silcompa impugnó la liquidación complementaria n.º 6/2004 ante la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia (Comisión Tributaria Provincial de Reggio Emilia, Italia). Este procedimiento dio lugar a la celebración, en septiembre de 2017, de un acuerdo transaccional entre la Agencia y Silcompa, por el que se imputaba a cargo de esta última el importe total de 1 554 181,23 euros en concepto del crédito reclamado por la Administración tributaria italiana.
- 29 Por otra parte, en enero de 2005, la Oficina de Aduanas de Atenas (Grecia) emitió, en relación con las mismas operaciones de exportación dentro de la Unión, dos «actos de adeudo de los impuestos especiales», por considerar que la puesta a consumo ilegal en el territorio griego del alcohol etílico

expedido por Silcompa a sociedades «ficticias» había quedado demostrada. Esta Oficina se basó, según afirmaron las partes en el litigio principal, en las investigaciones penales que dieron lugar a una sentencia dictada en primera instancia por la que se confirmó la llegada de la mercancía de Silcompa a los operadores griegos y la puesta a consumo fraudulenta de esta.

- 30 El 31 de enero de 2005, la Administración tributaria griega presentó, con arreglo al artículo 6, apartado 1, de la Directiva 76/308, una petición de asistencia ante la Agencia para el cobro de los créditos correspondientes a los impuestos especiales de que se trata.
- 31 El 13 de septiembre de 2005, la Agencia, en su condición de autoridad requerida competente, giró a Silcompa, de conformidad con el artículo 5 del Decreto Legislativo n.º 69/2003, dos requerimientos de pago, mediante los que solicitaba de forma amistosa las cantidades de 10 280 291,66 euros (requerimiento RP. 05/14) y de 64 218,25 euros (requerimiento RP. 05/12), que son el objeto del litigio principal.
- 32 El recurso interpuesto por Silcompa contra dichos requerimientos de pago fue declarado inadmisibile en primera instancia por la Commissione tributaria provinciale di Roma (Comisión Tributaria Provincial de Roma, Italia), si bien posteriormente fue estimado por la Commissione tributaria regionale del Lazio (Comisión Tributaria Regional del Lacio, Italia), ante quien Silcompa había interpuesto recurso alegando que las autoridades griegas no habían notificado los «actos preliminares» y que los referidos requerimientos adolecían de una insuficiencia de motivación, puesto que no mencionaban los procedimientos iniciados de manera paralela en Italia para proceder al cobro de impuestos especiales sobre las mismas operaciones de exportación.
- 33 En consecuencia, la Agencia interpuso recurso de casación ante la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia).
- 34 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en particular, si, en el marco de un recurso relativo a un procedimiento de ejecución instado en el ámbito de la asistencia mutua en materia de cobro de créditos relativos a impuestos especiales, puede apreciarse una «eventual duplicación del crédito fiscal» debido a que se han presentado demandas paralelas basadas en los mismos hechos imposables en el Estado miembro donde la autoridad requirente tiene su sede y en el Estado miembro donde la autoridad requerida tiene la suya.
- 35 Al tiempo que reconoce que, en virtud del artículo 12 de la Directiva 76/308, cuando la impugnación recae sobre las medidas de ejecución en el Estado miembro en que la autoridad requerida tiene su sede quien conoce del asunto es la instancia competente de dicho Estado miembro, mientras que, cuando la impugnación recae sobre el crédito o sobre el título que permite su ejecución, quien conoce del asunto es la instancia competente del Estado miembro donde la autoridad requirente tiene su sede, el órgano jurisdiccional remitente recuerda que, de conformidad con el artículo 20, apartado 4, de la Directiva 92/12, se procederá a la devolución del impuesto especial inicialmente recaudado en un Estado miembro si se llega a determinar el Estado miembro en que realmente se cometió la irregularidad o infracción. No obstante, según dicha disposición, tal determinación del Estado miembro en que realmente se cometió la irregularidad o infracción debe producirse antes de que expire un plazo de tres años a partir de la fecha de expedición del DAA, plazo que, en el caso de autos, expiró hace mucho tiempo.
- 36 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en particular, si, en el marco del procedimiento de cobro previsto en el artículo 12, apartado 3, de la Directiva 76/308, que tiene por objeto dar cumplimiento a una petición de asistencia presentada sobre la base del artículo 6, apartado 1, de dicha Directiva, también deben examinarse los requisitos establecidos en el artículo 20 de la Directiva 92/12, como el lugar en el que se cometió la infracción o la irregularidad, al menos en las circunstancias particulares que caracterizan el litigio principal. Se trata, en efecto, según dicho

órgano jurisdiccional, de un examen que no parece referirse al crédito o al título extranjero, como prevé el artículo 12, apartado 1, de la Directiva 76/308, sino que se refiere a la legalidad de la petición de asistencia y, por consiguiente, a la de todas las medidas de ejecución de dicho crédito.

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

«¿Debe interpretarse el artículo 12, apartado 3, de la Directiva [76/308], en relación con el artículo 20 de la Directiva [92/12], en el sentido de que, en el procedimiento incoado contra los actos ejecutivos de recaudación, puede examinarse el presupuesto fáctico del lugar (de puesta a consumo efectiva) en el que se ha cometido efectivamente la irregularidad o la infracción, y en caso afirmativo, con qué límites, cuando, como ocurre en el supuesto considerado, la misma pretensión, basada en las mismas operaciones de exportación, se formule frente al contribuyente, de manera autónoma, por [la autoridad] requirente y por [la autoridad requerida], y en este último se encuentren pendientes simultáneamente tanto el procedimiento sobre la pretensión interna como el relativo a la actividad de recaudación a favor del otro Estado, de modo que la conclusión de ese examen pueda impedir dar curso a la petición de asistencia y, por lo tanto, a todos los actos ejecutivos?»

Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

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

39 El 31 de diciembre de 2019, el órgano jurisdiccional remitente respondió a esta solicitud de información.

40 Debido a la crisis sanitaria y a la incertidumbre que esta hizo pesar sobre la fecha en la que el Tribunal de Justicia podría reanudar su actividad jurisdiccional en condiciones normales, la vista oral, cuya celebración se había fijado inicialmente para el 26 de marzo de 2020, fue anulada y las preguntas que se habían planteado para respuesta oral pasaron a ser preguntas para responder por escrito. Los Gobiernos italiano, español y sueco, y la Comisión Europea, respondieron a las preguntas planteadas dentro del plazo señalado por el Tribunal de Justicia a tal efecto.

Sobre la cuestión prejudicial

41 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 12, apartado 3, de la Directiva 76/308, en relación con el artículo 20 de la Directiva 92/12, debe interpretarse en el sentido de que, en el marco de una acción por la que se impugnan las medidas de ejecución adoptadas en el Estado miembro donde la autoridad requerida tiene su sede, la instancia competente de dicho Estado miembro puede denegar la petición de recaudación de impuestos especiales presentada por las autoridades competentes de otro Estado miembro en relación con productos que han salido irregularmente de un régimen suspensivo, en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12, y que se basan en las mismas operaciones de exportación sobre las que ya se han recaudado impuestos especiales en el Estado miembro donde la autoridad requerida tiene su sede.

42 En el caso de autos, basándose en las irregularidades cometidas durante una misma serie de operaciones de exportación en régimen suspensivo de impuestos especiales realizadas durante los años 1995 y 1996, las autoridades de dos Estados miembros, a saber, la República Italiana y la República Helénica, se consideran competentes, en virtud del artículo 20 de la Directiva 92/12, para reclamar los impuestos especiales que gravan dichas operaciones.

- 43 En este contexto, procede señalar, con carácter preliminar, que la Directiva 76/308 fue derogada y codificada por la Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (DO 2008, L 150, p. 28), que fue derogada y sustituida, a su vez, por la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (DO 2010, L 84, p. 1). Por otra parte, la Directiva 92/12 fue derogada y sustituida por la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12 (DO 2009, L 9, p. 12). Sin embargo, habida cuenta de la fecha en que ocurrieron los hechos del litigio principal, la presente petición de decisión prejudicial ha de examinarse a la luz de las Directivas 76/308 y 92/12.
- 44 Por lo que respecta, en primer lugar, a la Directiva 92/12, procede señalar que su objeto es establecer algunas normas sobre la tenencia, la circulación y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales, como el alcohol y las bebidas alcohólicas, en el sentido del artículo 3, apartado 1, de esta, especialmente, según se desprende de su cuarto considerando, con el fin de garantizar que la exigibilidad de los impuestos especiales sea idéntica en todos los Estados miembros. Esta armonización permite, en principio, evitar la doble imposición en las relaciones entre Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2015, Prankl, C-175/14, EU:C:2015:142, apartado 20 y jurisprudencia citada).
- 45 A este respecto, el artículo 20 de la Directiva 92/12 tiene por objeto, entre otras cosas, determinar el Estado miembro que es el único que puede percibir los impuestos especiales sobre los productos de que se trate cuando, en el curso de la circulación, se ha cometido una infracción o una irregularidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2002, Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751, apartado 46, y de 13 de diciembre de 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, apartado 44).
- 46 El hecho imponible, en el sentido de la Directiva 92/12, consiste, con arreglo a su artículo 5, apartado 1, en la fabricación en el territorio de la Unión y en la importación en dicho territorio de los productos objeto de impuestos especiales (sentencia de 5 de abril de 2001, Van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, apartado 29).
- 47 En cambio, en virtud del artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12, el impuesto se devengará, en particular, en el momento de la puesta a consumo de los productos objeto de impuestos especiales. A tenor del artículo 6, apartado 1, párrafo segundo, letra a), de esta Directiva, este concepto abarca igualmente cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo, que se define en el artículo 4, letra c), de dicha Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de abril de 2001, Van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, apartados 30, 31 y 34 a 36; de 12 de diciembre de 2002, Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751, apartados 42 y 43, y de 13 de diciembre de 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, apartado 29).
- 48 Con arreglo al artículo 4, letra c), de la Directiva 92/12, el régimen suspensivo constituye un régimen fiscal aplicable a la producción, transformación, tenencia y circulación de productos en suspensión de impuestos especiales.
- 49 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. En consecuencia, en lo que respecta a los productos sujetos a impuestos especiales, dicho régimen retrasa el devengo de los impuestos especiales hasta que se cumpla un supuesto de devengo como el descrito en el apartado 47 de la presente sentencia (véase, por analogía, la sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, apartado 22 y jurisprudencia citada).

- 50 En virtud del artículo 15, apartado 1, de la Directiva 92/12, la circulación en régimen suspensivo de los productos sujetos a impuestos especiales habrá de efectuarse, en principio, entre depósitos fiscales, definidos en el artículo 4, letra b), de dicha Directiva y explotados por los depositarios autorizados, en el sentido del artículo 4, letra a), de esta.
- 51 A tenor del artículo 15, apartado 4, de la referida Directiva, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 20, la responsabilidad del depositario autorizado expedidor solo finalizará una vez que se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos, principalmente mediante el DAA a que se refiere el artículo 18 de la misma Directiva en las condiciones determinadas en el artículo 19 de esta.
- 52 De este modo, el legislador de la Unión ha conferido una función central al depositario autorizado en el marco del procedimiento de circulación de los productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo, lo que se traduce en un régimen de responsabilidad por el conjunto de riesgos inherentes a esa circulación. En consecuencia, se le considera obligado al pago de los impuestos especiales cuando, durante la circulación de dichos productos, se cometa una irregularidad o infracción que implique la exigibilidad de tales impuestos. Además, dicha responsabilidad es objetiva y no se basa en la culpa probada o presunta del depositario, sino en su participación en una actividad económica (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, apartados 31 y 32).
- 53 Cuando se cometa una irregularidad o infracción en el curso de la circulación que implique la exigibilidad del impuesto especial, el artículo 20, apartado 1, de la Directiva 92/12 atribuye la facultad de percibir dicho impuesto, con carácter principal, al Estado miembro en que se haya cometido la irregularidad o infracción.
- 54 Si, por el contrario, no es posible determinar el lugar en que se cometió la infracción o irregularidad, el artículo 20, apartados 2 y 3, de esta Directiva establece presunciones en lo que respecta a la determinación de ese lugar, respectivamente, a favor del Estado miembro en que se comprobó la infracción o irregularidad o, cuando los productos objeto de impuestos especiales no llegan a destino y no es posible determinar el lugar en que fue cometida la infracción o irregularidad, a favor del «Estado miembro de salida».
- 55 Por otra parte, tal como observa la Comisión y al igual que señaló el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, el artículo 20, apartado 4, de la Directiva 92/12 establece un mecanismo «corrector», que permite determinar el Estado miembro en el que se cometió efectivamente la infracción o la irregularidad, antes de que expire un plazo de tres años a partir de la fecha de expedición del DAA de conformidad con los artículos 18, apartado 1, y 19, apartado 1, de esta. En tal caso, una vez presentada la prueba de dicha recaudación, se devolverá el impuesto especial cobrado inicialmente por otro Estado miembro sobre la base del artículo 20, apartados 2 y 3, de dicha Directiva.
- 56 Por consiguiente, este mecanismo corrector previsto en el artículo 20, apartado 4, de la Directiva 92/12 no tiene por objeto una situación de conflicto de competencias entre, por una parte, un Estado miembro en el que se ha cometido una infracción o irregularidad en el curso de la circulación de productos objeto de impuestos especiales que implica la exigibilidad del impuesto especial y, por otra parte, un Estado miembro en el que, posteriormente, se ha producido una puesta a consumo de dichos productos, sino que se aplica, como señaló, en esencia, el Abogado General en el punto 63 de sus conclusiones, a aquellos supuestos en los que está claro que el lugar en que realmente se cometió la irregularidad o infracción se halla en un Estado miembro distinto de aquel inicialmente determinado.

- 57 En el caso de autos, según se desprende de la resolución de remisión, las autoridades aduaneras italianas constataron, en enero del año 2000, la falta de ultimación del régimen suspensivo, en el sentido del artículo 19, apartado 3, de la Directiva 92/12, en la medida en que los DAA recibidos por Silcompa relativos a las entregas de los productos expedidos adolecían de irregularidades, pues los sellos de la Oficina de Aduanas de Corinto estampados en ellos eran falsos.
- 58 Sin embargo, la resolución de remisión no precisa si, a efectos de la recaudación del impuesto especial, dichas autoridades aduaneras pudieron efectivamente demostrar que la irregularidad consistente en la colocación de sellos aduaneros griegos falsos había sido cometida en Italia para basarse en el artículo 20, apartado 1, de la Directiva 92/12 o si estas tuvieron que aplicar alguna de las presunciones previstas en el artículo 20, apartados 2 y 3, de dicha Directiva.
- 59 Por otra parte, como señaló el Abogado General en el punto 62 de sus conclusiones, el Tribunal de Justicia no dispone de ningún dato concreto para evaluar la posible comisión de la infracción o de la irregularidad en el territorio de un Estado miembro distinto de la República Italiana. Es cierto que la comercialización ilegal en el territorio griego del alcohol etílico expedido por Silcompa debe considerarse una infracción o una irregularidad en lo que concierne a los productos de que se trata, pero también puede considerarse una consecuencia de la infracción o irregularidad cometida anteriormente en Italia, extremo que corresponde dilucidar al órgano jurisdiccional remitente.
- 60 En función de la conclusión a la que se llegue, caben dos hipótesis.
- 61 La primera de ellas se refiere al supuesto de que se haya producido una pluralidad de infracciones o irregularidades.
- 62 En tal caso, en una situación en la que se han cometido consecutivamente varias infracciones o irregularidades en el territorio de varios Estados miembros, dos o incluso más Estados miembros pueden considerarse competentes, sobre la base de la Directiva 92/12, para percibir los impuestos especiales derivados de la infracción o irregularidad cometida en sus territorios respectivos.
- 63 No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado que no puede afirmarse válidamente que el legislador de la Unión pretendiese priorizar la prevención de los abusos y fraudes permitiendo, de modo general, a todos los Estados miembros en que se hubiera producido el transporte irregular de productos sujetos a impuestos especiales, recaudar el impuesto especial (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2015, Prankl, C-175/14, EU:C:2015:142, apartado 27).
- 64 Asimismo, en una situación que implique una salida irregular del régimen suspensivo, que se haya producido en un Estado miembro y que conlleve, con arreglo al artículo 6, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/12, una puesta a consumo de productos objeto de impuestos especiales y, posteriormente, una puesta a consumo efectiva en otro Estado miembro, no puede admitirse que este último pueda percibir igualmente los impuestos especiales por las mismas operaciones de exportación.
- 65 En efecto, tal como señaló el Abogado General en el punto 56 de sus conclusiones, de conformidad con el sistema general de la Directiva 92/12, la puesta a consumo de los productos objeto de impuestos especiales solo puede producirse una vez. De ello se desprende que, si bien en la práctica pueden producirse varias infracciones o irregularidades sucesivas en diferentes Estados miembros en el curso de la circulación de un mismo producto objeto de impuestos especiales, solo la primera de ellas, es decir, la que dio lugar a la salida de los productos en curso de circulación del régimen suspensivo de impuestos especiales, debe tomarse en consideración a efectos de la aplicación del artículo 20 de esta Directiva, en la medida en que dicha infracción o irregularidad tuvo como consecuencia la puesta a consumo de los productos, en el sentido del artículo 6 de la referida Directiva.

- 66 La segunda hipótesis que cabe considerar se refiere a aquellos supuestos en los que las autoridades de un Estado miembro se hayan basado en una de las presunciones del artículo 20, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/12 y las autoridades de otro Estado miembro comprueben que la infracción o irregularidad se cometió realmente en este último Estado miembro. En tal supuesto, las autoridades de esos Estados miembros deben aplicar el mecanismo corrector previsto en el artículo 20, apartado 4, de esta Directiva, respetando los requisitos establecidos a tal efecto, en un plazo de tres años a partir de la fecha de expedición del DAA de conformidad con los artículos 18, apartado 1, y 19, apartado 1, de dicha Directiva.
- 67 Una vez transcurrido ese plazo de tres años, ningún Estado miembro distinto del que se haya basado en una de esas presunciones previstas en el artículo 20, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/12 puede invocar válidamente la competencia prevista en el artículo 20, apartado 4, de esta.
- 68 En lo que concierne, en segundo lugar, a la Directiva 76/308, procede recordar, por una parte, que esta Directiva establece reglas comunes relativas a la asistencia mutua para garantizar el cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos e impuestos (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 44 y jurisprudencia citada).
- 69 En virtud de su artículo 2, letra f), esta Directiva se aplica, en particular, a los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.
- 70 Por otra parte, por lo que respecta a las normas relativas a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos correspondientes, en particular, a los impuestos especiales, procede recordar que el artículo 12, apartados 1 y 3, de la Directiva 76/308 prevé un reparto de las competencias para conocer de las impugnaciones referidas, respectivamente, al crédito o al título que permita la ejecución de su cobro, y a las medidas de ejecución de estos, entre las instancias del Estado miembro en el que tiene su sede la autoridad requirente y las del Estado miembro en el que tiene su sede la autoridad requerida (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de enero de 2010, Kyrian, C-233/08, EU:C:2010:11, apartado 37).
- 71 Ese reparto de competencias es el corolario del hecho de que el crédito y el título que permite la ejecución de su cobro se han constituido conforme al Derecho vigente en el Estado miembro en el que tiene su sede la autoridad requirente, en tanto que, respecto a las medidas de ejecución en el Estado miembro donde tiene su sede la autoridad requerida, esta aplica, en virtud de los artículos 5 y 6 de la Directiva 76/308, las disposiciones que su Derecho nacional establece para los actos correspondientes, ya que esta autoridad se encuentra en mejores condiciones para valorar la legalidad de un acto en función de su Derecho nacional (sentencia de 14 de enero de 2010, Kyrian, C-233/08, EU:C:2010:11, apartado 40).
- 72 Por ello, conforme al artículo 8, apartado 1, de la Directiva 76/308, el título que permita la ejecución del cobro del crédito será directamente reconocido y tratado automáticamente como un título que permite la ejecución de un crédito del Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requerida (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de enero de 2010, Kyrian, C-233/08, EU:C:2010:11, apartado 36).
- 73 El referido reparto de competencias también es una expresión del principio de confianza mutua entre las autoridades nacionales de que se trata (véase, por analogía, en lo que concierne a la Directiva 2010/24, la sentencia de 26 de abril de 2018, Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282, apartados 40 a 46).
- 74 De ello se sigue, como señaló el Abogado General en los puntos 76 y 77 de sus conclusiones, que las autoridades del Estado miembro requerido no pueden cuestionar la apreciación de las autoridades del Estado miembro requirente en lo que respecta al lugar en el que se cometió la irregularidad o infracción, ya que tal apreciación forma parte del objeto mismo del crédito cuyo cobro solicita el Estado miembro requirente y, por lo tanto, compete exclusivamente a este último.

- 75 No obstante, procede señalar, por una parte, que ni la Directiva 76/308 ni la jurisprudencia relativa a esta se refieren a una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que se invocan dos créditos concurrentes basados, en esencia, en las mismas operaciones de exportación, una comprobada por una instancia del Estado miembro donde la autoridad requerida tiene su sede y la otra comprobada por una instancia del Estado miembro donde la autoridad requirente tiene su sede y que goza, en el primer Estado miembro, de un trato nacional. En efecto, las normas de reparto de competencias en tal situación están previstas en la Directiva 92/12.
- 76 Por otra parte, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que, con carácter excepcional, las instancias del Estado miembro en el que la autoridad requerida tiene su sede están facultadas para verificar si la ejecución de dicho título puede vulnerar, en especial, el orden público de ese último Estado y, en su caso, para denegar la asistencia en todo o en parte, o para someterla a la observancia de ciertas condiciones (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de enero de 2010, *Kyrian*, C-233/08, EU:C:2010:11, apartado 42, y de 26 de abril de 2018, *Donnellan*, C-34/17, EU:C:2018:282, apartado 47).
- 77 En efecto, debido al trato nacional que se concede, en virtud de los artículos 6 y 8 de la Directiva 76/308, al crédito objeto de una petición de cobro y al título que permite la ejecución del cobro de dicho crédito, es difícil concebir que tal título sea ejecutado por el Estado miembro en que la autoridad requerida tiene su sede si tal ejecución puede vulnerar el orden público de este último (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de enero de 2010, *Kyrian*, C-233/08, EU:C:2010:11, apartado 43, y, en lo que respecta a la Directiva 2010/24, la sentencia de 26 de abril de 2018, *Donnellan*, C-34/17, EU:C:2018:282, apartado 48).
- 78 Asimismo, a pesar de este trato nacional, es difícilmente concebible que el título que permite la ejecución del cobro del crédito se ejecute en el Estado miembro donde la autoridad requerida tiene su sede si dicha ejecución puede dar lugar a una situación en la que podría procederse a la doble percepción de los impuestos especiales que gravan sustancialmente las mismas operaciones relativas a los mismos productos, lo que vulneraría la Directiva 92/12.
- 79 Para evitar que se produzca tal situación, es necesario permitir que la instancia competente del mismo Estado miembro deniegue la ejecución de dicho título.
- 80 Adoptar una solución contraria equivaldría a admitir que, en un mismo sistema nacional, podrían coexistir dos resoluciones definitivas sobre la tributación de los mismos productos objeto de impuestos especiales, una basada en su salida irregular del régimen suspensivo y la otra en su posterior puesta a consumo.
- 81 En la medida en que de la resolución de remisión se desprende que siguen estando pendientes el procedimiento basado en la salida irregular del régimen suspensivo y el relativo a la petición de asistencia, el órgano jurisdiccional remitente debería, en principio, en un primer momento, suspender el procedimiento relativo a la petición de asistencia hasta que se resuelva el procedimiento sobre la salida irregular del régimen suspensivo y, en un segundo momento, y solo en caso de que exista, en el Estado miembro requerido, una resolución judicial firme que tenga por objeto el gravamen de los mismos productos objeto de impuestos especiales que aquellos objeto del título ejecutivo del Estado miembro requirente, podrá dicho órgano jurisdiccional denegar la asistencia.
- 82 Esta interpretación no queda desvirtuada por el hecho de que, en el apartado 55 de la sentencia de 13 de diciembre de 2007, *BATIG* (C-374/06, EU:C:2007:788), el Tribunal de Justicia considerara que, si bien la Directiva 92/12 tiene por finalidad efectivamente armonizar las modalidades de percepción del impuesto especial persiguiendo un doble objetivo de gravamen efectivo de los impuestos especiales en un solo Estado miembro, que es aquel en el que se produce la puesta a consumo, el legislador de la Unión no ha hecho de la prevención de la doble imposición un principio absoluto.

- 83 En efecto, tales motivos se inscriben en el contexto fáctico particular del asunto que dio lugar a la sentencia citada, que se refería a la hipótesis de una salida ilícita del régimen suspensivo debido al robo de los productos sobre los que se habían puesto marcas fiscales en el «Estado miembro de partida», que, según se desprende del apartado 32 de dicha sentencia, tenían un valor intrínseco que las distinguía de los simples documentos que prueban el pago de una suma de dinero a las autoridades fiscales del Estado miembro de entrega de esas marcas (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2015, Prankl, C-175/14, EU:C:2015:142, apartados 28 y 29).
- 84 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 12, apartado 3, de la Directiva 76/308, en relación con el artículo 20 de la Directiva 92/12, debe interpretarse en el sentido de que, en el marco de una acción por la que se impugnan las medidas de ejecución adoptadas en el Estado miembro donde la autoridad requerida tiene su sede, la instancia competente de dicho Estado miembro puede denegar la petición de recaudación de impuestos especiales presentada por las autoridades competentes de otro Estado miembro en relación con productos que han salido irregularmente de un régimen suspensivo, en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12, cuando dicha petición se base en hechos referidos a las mismas operaciones de exportación sobre las que ya se hayan recaudado impuestos especiales en el Estado miembro donde la autoridad requerida tiene su sede.

Costas

- 85 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

El artículo 12, apartado 3, de la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, en su versión modificada por la Directiva 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001, en relación con el artículo 20 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, debe interpretarse en el sentido de que, en el marco de una acción por la que se impugnan las medidas de ejecución adoptadas en el Estado miembro donde la autoridad requerida tiene su sede, la instancia competente de dicho Estado miembro puede denegar la petición de recaudación de impuestos especiales presentada por las autoridades competentes de otro Estado miembro en relación con productos que han salido irregularmente de un régimen suspensivo, en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12, en su versión modificada por la Directiva 92/108, cuando dicha petición se base en hechos referidos a las mismas operaciones de exportación sobre las que ya se hayan recaudado impuestos especiales en el Estado miembro donde la autoridad requerida tiene su sede.

Firmas