

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 24 de noviembre de 2022 (*)

«Incumplimiento de Estado – Impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas – Directiva 92/83/CEE – Exención armonizada de los impuestos especiales – Alcohol etílico utilizado para la fabricación de medicamentos – Artículo 27, apartado 1, letra d) – Exención supeditada a la inclusión del alcohol en un régimen suspensivo – Imposibilidad de obtener la devolución del impuesto especial pagado – Principio de proporcionalidad»

En el asunto C-166/21,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 12 de marzo de 2021,

Comisión Europea, representada inicialmente por los Sres. C. Perrin y M. Siekierzyńska, posteriormente por los Sres. C. Perrin y A. Stobiecka-Kuik, en calidad de agentes,

Solicitante

contra

República de Polonia, representada por los Sres. B. Majczyna^y A. Kramarczyk-Szaładzińska, en calidad de agentes,

Acusado

Con el apoyo de:

República Checa, representada por los Sres. O. Serdula, M. Smolek y J. Vlácil, en calidad de agentes,

Parte coadyuvante

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. M.L. Arastey Sahún (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. N. Wahl y J. Passer, Jueces;

Abogado General: Sr. A.M. Collins;

Secretaria: Sra. R. Stefanova-Kamisheva, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 4 de mayo de 2022;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de julio de 2022;

representa el presente

Parar

1 Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República de Polonia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 27 al privar a un importador que no opta por un régimen suspensivo de impuestos especiales de la exención obligatoria

del impuesto especial para el alcohol etílico utilizado en la fabricación de medicamentos. el apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO L 316, p. 21), y del principio de proporcionalidad.

El marco jurídico

Derecho de la UE

Directiva 92/83

número arábigo A tenor de los considerandos decimoctavo a vigésimo, vigésimo segundo y vigésimo tercero de la Directiva 92/83:

«Considerando que conviene autorizar a los Estados miembros a devolver los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas que hayan dejado de consumirse;

Considerando que es necesario definir a nivel comunitario las exenciones aplicables a las mercancías transportadas entre Estados miembros ;

Considerando, no obstante, que conviene autorizar a los Estados miembros a aplicar exenciones de destino final en su territorio;

[...]

Considerando que los Estados miembros deben disponer de medios para prevenir posibles evasiones, evasivas o abusos en el ámbito de las exenciones;

Considerando que conviene autorizar a los Estados miembros a aplicar las exenciones previstas en la presente Directiva en concepto de restitución; »

3 El artículo 25 de dicha Directiva dispone:

«Los Estados miembros podrán devolver el impuesto especial pagado por las bebidas alcohólicas retiradas del mercado por su estado o edad que las hagan impropias para el consumo humano.»

4 El artículo 27, apartados 1, letra d), y 6, de dicha Directiva dispone:

«1. Los Estados miembros eximirán de los impuestos especiales armonizados a los productos regulados por la presente Directiva en las condiciones que ellos mismos determinen para garantizar la aplicación correcta y directa de dichas exenciones y evitar todo fraude, evasión o abuso cuando:

[...]

d) utilizados para la fabricación de medicamentos, tal como se definen en la Directiva 65/65/CEE [del Consejo, de 26 de enero de 1965, relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre especialidades farmacéuticas (DO 1965 de 22, p. 369];

[...]

6. Los Estados miembros podrán aplicar las medidas de exención antes mencionadas mediante la devolución de los impuestos especiales pagados. »

Directiva 2008/118/CE

5 El artículo 1, apartado 1, de 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/CEE (DO 2009, L 9, p. 12), tiene el siguiente tenor:

«La presente Directiva establece el régimen general de los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los siguientes productos, denominados en lo sucesivo "productos sujetos a impuestos especiales":

[...]

b) el alcohol y las bebidas alcohólicas reguladas por la Directiva [92/83];

[...] »

6 El artículo 2 de dicha Directiva dispone:

«Los productos sujetos a impuestos especiales estarán sujetos a impuestos especiales cuando:

a) su producción, incluida, en su caso, la extracción, en el territorio de la Comunidad;

b) su importación en el territorio de la Comunidad. »

7 El artículo 4 de dicha Directiva dispone:

«A efectos de la presente Directiva y de sus disposiciones de aplicación, se entenderá por:

[...]

7) "régimen suspensivo": un régimen fiscal aplicable a la producción, transformación, tenencia o circulación de productos sujetos a impuestos especiales no cubiertos por un régimen aduanero suspensivo o por un régimen aduanero suspensivo, suspendido el impuesto especial;

[...]

11) "depósito fiscal": el lugar en el que un depositario autorizado en el ejercicio de su actividad produce productos sujetos a impuestos especiales en determinadas condiciones establecidas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que esté situado el depósito fiscal. »

8 El artículo 7, apartados 1 y 2, de dicha Directiva tiene el siguiente tenor:

« 1. El impuesto especial será exigible en el momento del despacho a consumo y en el Estado miembro en el que tenga lugar.

2. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por "despacho a consumo":

a) la suspensión, incluida la salida irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo;

[...] »

9 El artículo 11 de la Directiva 2008/118 dispone:

"Además de los casos... previsto en las directivas contempladas en el artículo 1, el impuesto especial aplicable a los productos objeto de impuestos especiales que hayan sido despachados a consumo podrá, a petición de un interesado, ser devuelto o condonado por las autoridades competentes del Estado miembro en el que los productos de que se trate hayan sido despachados a^{consumo}, en situaciones definidas por los Estados miembros y en las condiciones que éstos establezcan para prevenir cualquier posible forma de fraude o abuso.

[...] »

Derecho polaco

10 A tenor del artículo 30, apartado 9, punto 4, de la ustawa o podatku akcyzowym (Ley de impuestos especiales), de 6 de diciembre de 2008, en su versión consolidada (Dz. U. de 2019, partida 864; en lo sucesivo, «Ley de impuestos especiales»), «el alcohol etílico estará exento del impuesto especial [...] contenidos en medicamentos en el sentido de la [Prawo Farmaceutyczne (Ley sobre la regulación de los medicamentos), de 6 de septiembre de 2001]».

11 El artículo 32, apartados 1, 3 y 4, de la Ley de impuestos especiales dispone:

«1. Estarán exentos de impuestos especiales los siguientes productos sujetos a impuestos especiales en razón de su destino:

[...]

3. La exención de impuestos especiales prevista en el apartado 1 sólo se aplicará a los productos de que se trate en los casos siguientes:

1) entrega al usuario desde un depósito fiscal ubicado en el territorio nacional; o

[...]

4) la adquisición intracomunitaria por un destinatario registrado, a menos que dicho destinatario disponga de una autorización para la adquisición única de productos sujetos a impuestos especiales como destinatario registrado, con vistas a su utilización por dicho destinatario como usuario; o

[...]

8) utilización por el operador del depósito fiscal como usuario; o

[...]

4. También estarán exentos de impuestos especiales por razón de su destino:

[...]

3. Bebidas alcohólicas utilizadas:

[...]

b) para la fabricación de los medicamentos a que se refiere el artículo 30, apartado 9, punto 4;

[...]

— únicamente en los casos contemplados en el apartado 3, apartados 1, 4 u 8 [...] »

Procedimiento administrativo previo y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

12 El 8 de diciembre de 2016, la Comisión remitió a la República de Polonia un escrito de requerimiento en el que cuestionaba la compatibilidad de determinadas disposiciones de la Ley de impuestos especiales, en particular su artículo 32, apartado 4, punto 3, letra b) (en lo sucesivo, «legislación polaca controvertida»), con el artículo 27. El artículo 1, letra d), de la Directiva 92/83 y el principio de proporcionalidad, en la medida en que la normativa polaca controvertida priva al importador de alcohol etílico utilizado para la fabricación de medicamentos de la exención del impuesto especial si no opta por un régimen suspensivo.

13 En su respuesta de 7 de febrero de 2017, la República de Polonia indicó, en esencia, que el sistema de exención polaco era administrativamente más ventajoso que un sistema de devolución y que era necesario para garantizar la correcta recaudación de los impuestos especiales y evitar el fraude o el abuso fiscal.

- 14 Con ocasión de la transmisión de información adicional los días 7 y 18 de enero de 2019, la República de Polonia alegó que, a efectos de control, estaba justificado que el alcohol etílico procedente de otros Estados miembros o terceros países estuviera sujeto a un régimen suspensivo.
- 15 El 7 de junio de 2019, la Comisión envió un dictamen motivado a la República de Polonia, recibido el mismo día, en el que mantenía las alegaciones expuestas en su escrito de requerimiento. Dicha institución solicitó a la República de Polonia que adoptara las medidas necesarias para atenerse a dicho dictamen en un plazo de dos meses a partir de su recepción.
- 16 Mediante escrito de 31 de julio de 2019, la República de Polonia mantuvo su postura y alegó que la normativa polaca controvertida aplicaba la obligación establecida en el artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83 y respetaba el principio de proporcionalidad.
- 17 Al no convencerse de esta respuesta, la Comisión interpuso, el 12 de marzo de 2021, el presente recurso por incumplimiento.
- 18 Mediante resolución del Presidente del Tribunal de Justicia de 22 de julio de 2021, se admitió la intervención de la República Checa en apoyo de las pretensiones de la República de Polonia.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

- 19 En apoyo de su recurso, la Comisión formula una única imputación, basada en el incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83 y del principio de proporcionalidad al privar al alcohol etílico utilizado para la fabricación de medicamentos de la exención obligatoria de los impuestos especiales. un importador que no opta por un sistema de suspensión de derechos.
- 20 La Comisión señala que la facultad conferida a los Estados miembros por dicha disposición de establecer los requisitos de exención no puede cuestionar el carácter incondicional de la obligación de exención establecida en ella. Así, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, más concretamente, de la sentencia de 9 de diciembre de 2010, Répertoire culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752), se desprende que, en el ejercicio de esta facultad, el Estado miembro de que se trate debe basarse en elementos concretos, objetivos y verificables que respalden la existencia de un riesgo grave de fraude, evasión o abuso y, Además, los requisitos establecidos no pueden ir más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.
- 21 Dicha institución considera que la República de Polonia no ha invocado tales elementos concretos, objetivos y verificables que respalden la existencia de tal riesgo en caso de no aplicación del régimen de suspensión del impuesto sobre el alcohol destinado a la fabricación de medicamentos y, más concretamente, si la exención se tradujo en la devolución del impuesto especial después de su pago. Dicho Estado miembro se limitó a referirse a la especial vulnerabilidad de los productos sujetos a impuestos especiales frente al fraude y a las irregularidades, sin aportar ningún elemento concreto.
- 22 La Comisión indica que algunos importadores pueden preferir no incluir el alcohol importado en un régimen suspensivo y pagar impuestos especiales, en particular para evitar costes adicionales relacionados con el acceso a un depósito fiscal.
- 23 El Tribunal de Justicia ya declaró, en la sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403), que la denegación de la exención de los impuestos especiales por el mero hecho de que no se ha aplicado un régimen suspensivo, sin que se haya comprobado, sobre la base de las pruebas aportadas, si se cumplen los requisitos materiales para que el alcohol se utilice con fines que dan lugar a la exención en el momento de la solicitud de devolución de impuestos especiales, vaya más allá de lo necesario para garantizar la aplicación correcta y clara de las exenciones y evitar el fraude, la elusión o el abuso.

- 24 La Comisión afirma que no existe riesgo de fraude en la circulación de mercancías tras el pago del impuesto, puesto que ya se han recaudado impuestos especiales. En tal caso, el único riesgo de fraude estaría vinculado a las solicitudes de reembolso relativas al alcohol que no se hubiera utilizado para la fabricación de medicamentos. Por lo tanto, el control por parte de las autoridades tributarias podría limitarse a comprobar si el alcohol se ha utilizado efectivamente con ese fin, lo que el operador económico tendría que probar mediante documentos o certificados.
- 25 De este modo, el sujeto pasivo debe poder demostrar que el alcohol importado y gravado se ha utilizado efectivamente para la fabricación de medicamentos y, en tal caso, las autoridades polacas deben conceder la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83 mediante la devolución del impuesto especial pagado.
- 26 A este respecto, la Comisión reconoce que el artículo 27, apartado 6, de la Directiva 92/83 no obliga a los Estados miembros a aplicar la exención mediante una devolución. No obstante, habida cuenta del carácter incondicional de la obligación de exención cuando el alcohol se ha utilizado para la fabricación de medicamentos, la denegación de la exención en concepto de reembolso y su supeditación a la inclusión del alcohol en un régimen suspensivo de derechos debe considerarse injustificada, ya que pueden privar de facto al sujeto pasivo de dicha exención.
- 27 La Comisión señala que no cuestiona el régimen suspensivo aplicado por la República de Polonia, siempre que se complete con un sistema paralelo de devolución de impuestos especiales.
- 28 La República de Polonia afirma que el único límite que deben respetar los Estados miembros al establecer los requisitos para la aplicación de una exención de los impuestos especiales es el de garantizar la aplicación correcta y directa de la exención y evitar todo fraude, evasión o abuso.
- 29 Según dicho Estado miembro, si bien la Directiva 92/83 no supedita el beneficio de la exención al recurso a un sistema de suspensión de derechos, tampoco lo prohíbe. Tal régimen se introdujo en la legislación polaca controvertida para evitar frecuentes abusos, fraudes e irregularidades en relación con los impuestos especiales sobre el alcohol.
- 30 La República de Polonia se refiere a una estimación de que aproximadamente tres millones de litros de etanol puro para uso técnico se venden ilegalmente como bebidas alcohólicas cada año. En 2019 y 2020, los Ministerstwo Finansów (Ministerio de Finanzas, Polonia) llevaron a cabo, respectivamente, 25 000 y 20 000 controles del alcohol etílico desnaturalizado.
- 31 La posibilidad de comercializar alcohol etílico con impuestos especiales pagados perturbaría el proceso de control de la comercialización del alcohol y daría lugar a la penalización del alcohol etílico desnaturalizado purificado.
- 32 En respuesta a la alegación de la Comisión según la cual las cifras comunicadas por la República de Polonia no proporcionan ninguna información sobre la magnitud del fraude en el caso específico del alcohol utilizado para la fabricación de medicamentos, dicho Estado miembro indica que ha llevado a cabo el siguiente número de controles sobre el uso de dicho alcohol: 165 entre septiembre y diciembre de 2019, 545 durante 2020 y 194 durante 2021 (esta cifra data de agosto de 2021). Sólo se detectaron irregularidades en dos casos, lo que demostró la eficacia del régimen de suspensión de derechos para prevenir el fraude.
- 33 La República de Polonia subraya asimismo la eficacia del régimen suspensivo, en la medida en que afecta al propietario de un depósito fiscal, que está sujeto a la verificación de los Estados miembros y está sujeto a una responsabilidad objetiva, incluido el pago de impuestos especiales en caso de irregularidades o infracciones durante la circulación de mercancías.
- 34 Además, por lo que respecta al artículo 27, apartado 6, de la Directiva 92/83, dicho Estado miembro precisa que esta disposición deja a los Estados miembros la facultad de aplicar la exención controvertida mediante una devolución o una exención directa. Dado que los Estados miembros no están obligados a aplicar la exención mediante devolución, no puede exigirse a ellos que demuestren que el recurso al régimen suspensivo de derechos es necesario para garantizar la aplicación correcta y directa de la exención y evitar todo fraude, evasión o abuso.

- 35 La República Checa observa que la circulación de productos en libre circulación fiscal se realiza utilizando documentos en papel, que están sujetos a modificación o reutilización. A la inversa, el régimen de suspensión de derechos utilizaría un sistema electrónico que permitiría la vigilancia en tiempo real.
- 36 Además, la normativa polaca controvertida debe distinguirse de la normativa nacional que el Tribunal de Justicia consideró desproporcionada en las sentencias de 19 de abril de 2007, Profisa (C-63/06, EU:C:2007:233), de 9 de diciembre de 2010, Répertoire culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752), en el auto de 9 de febrero de 2015, Asprod (C-313/14, no publicado). EU:C:2015:76), y en la sentencia de 15 de octubre de 2015, Biovet (C-306/14, EU:C:2015:689). Según la República Checa, los requisitos establecidos por dicha normativa nacional excluían a priori a determinados operadores de la posibilidad de beneficiarse de las exenciones y no presentaban ningún vínculo real con la lucha contra el fraude. En cambio, por lo que respecta a la normativa polaca controvertida, la suspensión de derechos podría ser aplicada por cualquier importador y contribuiría claramente a prevenir el fraude.
- 37 Dicho Estado miembro señala, por último, que el mecanismo de devolución de los impuestos especiales afecta generalmente más al importador que al régimen suspensivo, ya que exige el pago previo del importe a menudo significativo de los impuestos especiales, lo que afecta significativamente al flujo de caja del importador.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 38 Con carácter preliminar, procede recordar, en primer lugar, que, con arreglo a su artículo 1, apartado 1, la Directiva 2008/118 tiene por objeto establecer el régimen general de los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de productos sujetos a impuestos especiales, entre los que se incluyen el alcohol y las bebidas alcohólicas, que están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 92/83 (véase: por analogía, sentencia de 9 de junio de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA (C-55/21, EU:C:2022:459), apartado 38 y jurisprudencia citada).
- 39 A continuación, en virtud del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118, los impuestos especiales serán exigibles, en particular, en el momento del despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales y en el Estado miembro en el que tengan lugar los impuestos especiales. A tenor del artículo 7, apartado 2, letra a), de dicha Directiva, este concepto comprende también toda sustracción, incluida la salida irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo, definido en el artículo 4, apartado 7, de dicha Directiva (sentencia de 9 de junio de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, apartado 40 y jurisprudencia citada).
- 40 Tal sistema se caracteriza por el hecho de que los impuestos especiales correspondientes a los productos a los que se refiere aún no son exigibles, aunque el devengo ya se haya producido. Por consiguiente, por lo que respecta a los productos objeto de impuestos especiales, dicho régimen aplaza el devengo de los impuestos especiales hasta que se cumpla un requisito de exigibilidad (sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, apartado 22 y jurisprudencia citada).
- 41 Por último, con arreglo al artículo 4, apartado 11, de la Directiva 2008/118, un depósito fiscal es un lugar en el que un depositario autorizado produce, transforma, conserva, recibe o expide productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo.
- 42 Por lo que respecta a la Directiva 92/83, procede señalar que su artículo 27, apartado 1, letra d), establece una exención del impuesto especial para los productos utilizados para la fabricación de medicamentos. Esta exención tiene por objeto neutralizar la incidencia del impuesto especial armonizado sobre el alcohol utilizado para la fabricación de medicamentos, tanto si dicho alcohol se utiliza en la composición de dichos medicamentos como si sólo es necesario para su producción sin estar incluido en su composición (sentencia de 15 de octubre de 2015, Biovet, C-306/14, EU:C:2015:689, tema 23).
- 43 Del mismo modo, el artículo 27, apartado 1, en relación con el vigésimo segundo considerando de la Directiva 92/83, establece que los Estados miembros podrán establecer las condiciones para la aplicación correcta y directa de las exenciones previstas en dicha disposición y para evitar todo fraude,

evasión o abuso (sentencia de 9 de diciembre de 2010, Répertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, apartado 50).

- 44 En este contexto, el Tribunal de Justicia declaró, por una parte, que la exención de los productos contemplados en el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83 constituye el principio, siendo la excepción la denegación de tal exención y, por otra parte, que la facultad conferida a los Estados miembros por dicha disposición para establecer condiciones cuyo objetivo es «garantizar la aplicación correcta y directa de dichas exenciones y evitar todo fraude, evasión o abuso» no puede cuestionar el carácter incondicional de la obligación de exención establecida en dicha disposición (sentencia de 9 de diciembre de 2010, Répertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, apartado 51 y jurisprudencia citada).
- 45 De ello se deduce que, en el ejercicio de esta facultad, corresponde al Estado miembro de que se trate basarse en elementos concretos, objetivos y verificables que respalden la existencia de un riesgo grave de fraude, evasión o abuso y que los requisitos establecidos por dicho Estado miembro en el marco de la facultad así conferida no pueden ir más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (sentencia de 9 de diciembre de 2010, Repertorio culinario (C-163/09, EU:C:2010:752), apartado 52).
- 46 Por consiguiente, los Estados miembros no pueden supeditar la aplicación de la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83 al cumplimiento de requisitos que no se haya demostrado, sobre la base de pruebas concretas, objetivas y verificables, necesarias para garantizar la aplicación correcta y directa de dicha exención y evitar el fraude, fugas o abusos (véanse, en este sentido, la sentencia de 9 de diciembre de 2010, Répertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, apartado 53, y el auto de 9 de febrero de 2015, Asprod, C-313/14, no publicado, EU:C:2015:76, apartado 22).
- 47 En el caso de autos, la Comisión, basándose en esta jurisprudencia, afirma que la República de Polonia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83, en la medida en que no ha invocado un conjunto de elementos concretos, objetivos y verificables que respalden la existencia de un riesgo grave de fraude, evasión o abuso en caso de no aplicación del régimen de suspensión del impuesto sobre el alcohol etílico destinado a la fabricación de medicamentos previsto por la normativa polaca de que se trate y, más concretamente, si la exención adopta la forma de la devolución del impuesto especial después de su pago.
- 48 A este respecto, procede recordar que los motivos expuestos en los apartados 52 y 53 de la sentencia de 9 de diciembre de 2010, Répertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752), forman parte de un asunto en el que, como se desprende del apartado 54 de dicha sentencia, los requisitos para tener derecho a una exención en virtud de dicho artículo 27, El apartado 1 de dicha Directiva, tal como estaba previsto por la normativa nacional controvertida en dicho asunto, a saber, la limitación de las personas facultadas para presentar una solicitud de reembolso, un plazo de cuatro meses para presentar tal solicitud y la fijación de un importe mínimo de reembolso, no eran necesarios tanto para garantizar la aplicación correcta y directa de la exención como para prevenir el fraude, escapes o abusos.
- 49 Del mismo modo, en el auto de 9 de febrero de 2015, Asprod (C-313/14, no publicado, EU:C:2015:76), apartado 26, el Tribunal de Justicia declaró que el requisito establecido por la normativa nacional controvertida en el asunto que dio lugar a dicha resolución es poder acogerse a una exención con arreglo al artículo 27, apartado 1, a saber, que el operador de que se trate disponga de una decisión de la Administración tributaria por la que se fijen los límites máximos para la utilización de los productos exentos en virtud de dicha disposición, no parecía necesario para garantizar la aplicación correcta y directa de dicha exención ni para prevenir el fraude, la evasión o el abuso.
- 50 En cambio, en el caso de autos, y como reconoce la propia Comisión, el requisito establecido por la normativa polaca controvertida, según el cual el importador debe recurrir a un régimen suspensivo, es, como tal, conforme con las exigencias contempladas en el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83. De ello se deduce que este requisito puede garantizar la aplicación correcta y directa de la exención prevista en la letra d) de dicha disposición y evitar el fraude, el fraude o el abuso.
- 51 En estas circunstancias, como señaló en esencia el Abogado General en el punto 32 de sus conclusiones, no puede exigirse a la República de Polonia que justifique, sobre la base de elementos concretos,

objetivos y verificables que demuestren la existencia de un riesgo grave de fraude, evasión o abuso, el recurso a tal requisito.

- 52 La Comisión señala que, si bien no cuestiona el régimen suspensivo aplicado por la República de Polonia, la República de Polonia debe aplicar un sistema paralelo de devolución de impuestos especiales en los casos en que se haya utilizado alcohol etílico para la fabricación de medicamentos.
- 53 Ello presupone que, según dicha institución, la República de Polonia esté obligada, para no cumplir las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 27 de la Directiva 92/83, a establecer, en cualquier caso, un sistema de devolución de los impuestos especiales pagados.
- 54 A este respecto, procede recordar que del artículo 27, apartado 6, de dicha Directiva se desprende que los Estados miembros «podrán» aplicar las medidas de exención contempladas en los demás apartados de dicho artículo mediante la devolución de los impuestos especiales pagados.
- 55 Así pues, del propio tenor de esta disposición se desprende que la Directiva 92/83 autoriza, pero no obliga, a los Estados miembros a aplicar dichas exenciones en concepto de devolución.
- 56 Ciertamente, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, al interpretar una disposición del Derecho de la Unión es preciso tener en cuenta no solo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (sentencia de 9 de junio de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, EU, C-55/21: C:2022:459, apartado 44 y jurisprudencia citada).
- 57 Dicho esto, el contexto y los objetivos de la Directiva 92/83 respaldan la interpretación según la cual los Estados miembros no están obligados a aplicar las exenciones previstas por dicha Directiva en concepto de devolución.
- 58 Por lo que respecta, en primer lugar, al contexto del artículo 27, apartado 6, de la Directiva 92/83, procede recordar que el vigésimo tercer considerando de ésta precisa que los Estados miembros deben «estar autorizados» a aplicar las exenciones previstas por dicha Directiva en concepto de reembolso.
- 59 Del mismo modo, según el decimoctavo considerando de dicha Directiva, los Estados miembros deben estar «autorizados» a devolver el impuesto especial sobre las bebidas alcohólicas que hayan quedado en condiciones de no ser aptas para el consumo. Dicho considerando remite al artículo 25 de dicha Directiva, que dispone que los Estados miembros «podrán» devolver el impuesto especial pagado por las bebidas alcohólicas retiradas del mercado por su estado o antigüedad que las hace impropias para el consumo humano.
- 60 Además, en lo que atañe a la interpretación, en particular, del artículo 11 de la Directiva 2008/118, que establece que, además de los supuestos previstos, en particular, por la Directiva 92/83, los impuestos especiales aplicables a los productos sujetos a impuestos especiales que hayan sido despachados a consumo podrán ser reembolsados, a petición de un interesado, en las situaciones definidas por los Estados miembros y en las condiciones establecidas por éstos para evitar cualquier posible forma de fraude. o abuso, el Tribunal de Justicia ha declarado que esta disposición sólo prevé una facultad en materia de devolución de impuestos especiales sobre determinadas categorías de productos, de modo que no obliga a los Estados miembros a establecer tal devolución (véanse, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, temas 49 y 62).
- 61 Por lo que respecta, en segundo lugar, a los objetivos de la Directiva 92/83, procede señalar que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos en el ámbito de las exenciones armonizadas de los impuestos especiales es un objetivo perseguido por dicha Directiva, como se desprende de su artículo 27, apartado 1, en relación con el vigésimo segundo considerando de ésta (véase: por analogía, sentencia de 9 de junio de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA (C-55/21, EU:C:2022:459), apartado 55 y jurisprudencia citada. Por lo tanto, la persecución de este objetivo autoriza a los Estados miembros a establecer condiciones para la exención, como la obligación, establecida en el caso de autos, de recurrir a un régimen de suspensión de derechos, siempre que puedan contribuir, en particular, a la realización de dicho objetivo. Por lo tanto, no puede exigirse a los Estados miembros que establezcan un sistema de reembolso de los impuestos especiales pagados.

- 62 En estas circunstancias, el artículo 27, apartado 6, de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que permite, pero no obliga, a los Estados miembros a aplicar las exenciones previstas por dicha Directiva en concepto de devolución.
- 63 Por último, la Comisión alega que la normativa polaca controvertida vulnera el principio de proporcionalidad, invocando a tal efecto el apartado 52 de la sentencia de 9 de diciembre de 2010, *Répertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752), según el cual el Tribunal de Justicia declaró que los requisitos que tienen por objeto la aplicación correcta y directa de las exenciones y la prevención de cualquier fraude, La evasión o el abuso, establecidos por un Estado miembro en virtud de la facultad que le confiere el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83, no pueden ir más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.
- 64 Dicha institución precisa que, cuando el alcohol étílico circula después del pago de los impuestos especiales, el único riesgo de fraude, evasión o abuso está vinculado a las solicitudes de reembolso relativas al alcohol que no se ha utilizado para la fabricación de medicamentos. Por lo tanto, el control por parte de las autoridades tributarias podría limitarse a comprobar si el alcohol se ha utilizado efectivamente con ese fin, lo que el operador económico tendría que probar mediante documentos o certificados. Esto sería menos oneroso que la obligación de utilizar un régimen de suspensión de derechos.
- 65 Por lo que respecta al principio de proporcionalidad, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia precisa que, cuando se ofrece a elegir entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la medida menos gravosa y que los inconvenientes causados no deben ser desproporcionados en relación con los objetivos perseguidos (sentencia de 13 de enero de 2022, *MONO*, C-326/20, EU:C:2022:7, apartado 35 y jurisprudencia citada).
- 66 De las alegaciones de la Comisión se desprende que el carácter más restrictivo del régimen suspensivo de impuestos en comparación con un sistema de devolución de impuestos especiales se deriva del hecho de que dicho régimen implica costes adicionales para los operadores económicos, vinculados, en particular, al acceso a un depósito fiscal.
- 67 A este respecto, procede recordar que, en el marco de un procedimiento por incumplimiento con arreglo al artículo 258 TFUE, corresponde a la Comisión, a la que corresponde demostrar la existencia del incumplimiento alegado, facilitar al Tribunal de Justicia los elementos necesarios para apreciar si dicho incumplimiento debe ser objeto de una eventual determinación, sin poder invocar presunción alguna (sentencia de 8 de marzo de 2022, *Comisión/Reino Unido (Lucha contra el fraude en la infravaloración)*, C-213/19, EU:C:2022:167, apartado 221 y jurisprudencia citada).
- 68 Por lo que respecta a los costes adicionales que supondría para los operadores económicos el régimen de suspensión de derechos, debe señalarse que la Comisión se limitó a exponer, en sus escritos, declaraciones de carácter general, sin fundamentar dichas afirmaciones, ni siquiera mediante indicios razonables.
- 69 Además, en la vista, la Comisión reconoció que, como señaló la República Checa en sus escritos, el mecanismo de devolución de los impuestos especiales también puede implicar costes significativos, en particular en términos de flujo de tesorería. A diferencia del régimen suspensivo, este mecanismo obliga al importador, en primer lugar, a pagar el impuesto especial antes de proceder a su posterior devolución.
- 70 Por consiguiente, como señaló el Abogado General en el punto 59 de sus conclusiones, procede declarar que la Comisión no ha aportado al Tribunal de Justicia ningún elemento en apoyo de su afirmación de que un régimen de suspensión de impuestos implica costes adicionales en comparación con un sistema de devolución de impuestos especiales.
- 71 En estas circunstancias, procede declarar que la Comisión no ha acreditado de modo suficiente en Derecho que la República de Polonia haya incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83 y del principio de proporcionalidad.

72 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede desestimar por infundada la imputación única de la Comisión y, en consecuencia, el recurso en su totalidad.

Costos

73 A tenor del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la República de Polonia que se condene en costas a la Comisión y haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

74 A tenor del artículo 140, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, según el cual los Estados miembros que intervengan como coadyuvantes en el litigio cargarán con sus propias costas, la República Checa cargará con sus propias costas.

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

1) Desestimar el recurso.

2) La Comisión Europea cargará con sus propias costas y con las de la República de Polonia.

3) La República Checa cargará con sus propias costas.

Firmas

*Lengua de procedimiento: polaco.