

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TJUE (Sala Quinta) Caso Scandic Distilleries SA contra Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili. Sentencia de 30 mayo 2013

TJCE\2013\193

POLITICA FISCAL COMUNITARIA: Impuestos especiales: Régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales: Directiva 92/12/CE: Devolución Supuestos: productos puestos a consumo en un Estado miembro en el que se pagaron los impuestos especiales y esos mismos productos son transportados a otro Estado miembro en los que es exigible otro impuesto especial y ha sido pagado: Arts. 22. 3: vulneración: estimación: normativa nacional que deniega la devolución de los impuestos especiales pagados en el Estado miembro de salida únicamente porque no se presentó la solicitud de devolución antes del envío de los mencionados productos: en cambio, la solicitud podrá denegarse sobre la base de los apartados 1 y 2 del citado artículo si los impuestos indirectos no se han pagado en el Estado miembro de destino.

Jurisdicción:Comunitario

Cuestión prejudicial /

Ponente:E. Juhász

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 30 de mayo de 2013^{*}

^{*} Lengua de procedimiento: rumano.

«Procedimiento prejudicial - Directiva 92/12/CEE - Impuestos especiales - Productos puestos a consumo en un Estado miembro en el que se pagaron los impuestos especiales - Mismos productos transportados a otro Estado miembro en el que también se han pagado los impuestos especiales - Solicitud de devolución de los impuestos pagados en el primer Estado miembro - Denegación de la solicitud por no haber sido ésta presentada antes del envío de los productos - Compatibilidad con el Derecho de la Unión»

En el asunto C-663/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel Oradea (Rumanía), mediante resolución de 13 de diciembre de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de diciembre de 2011, en el procedimiento entre

Scandic Distilleries SA

y

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. A. Rosas, E. Juhász (Ponente), D. Šváby y C. Vajda, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Scandic Distilleries SA, por Me C.F. Costăș, avocat;
- en nombre del Gobierno rumano, por el Sr. R.H. Radu y por las Sras. I. Bara y R.-I. Munteanu, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno polaco, por los Sres. M. Szpunar y B. Majczyna, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Inez Fernandes y la Sra. M. Rebelo, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Mölls y por las Sras. L. Keppenne y C. Barslev, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 31 de enero de 2013;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de las disposiciones de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (LCEur 1992, 789), relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992 (LCEur 1992, 4089) (DO L 390, p. 124) (en lo sucesivo, «Directiva 92/12»).

2. Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre Scandic Distilleries SA (en lo sucesivo, «Scandic») y la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Dirección General de administración de grandes contribuyentes; en lo sucesivo, «Direcția Generală») en relación con la devolución de impuestos especiales tras la entrega de productos, objeto de los mencionados impuestos, destinados al consumo en un Estado miembro distinto de Rumanía.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. Con arreglo al décimo octavo considerando de la Directiva 92/12, «el pago del impuesto especial en el Estado miembro donde haya tenido lugar la puesta a consumo debe poder dar lugar a la devolución del impuesto cuando los productos no están destinados a consumo en dicho Estado miembro».

4. El artículo 6, apartado 1, de dicha Directiva (LCEur 1992, 789) dispone:

«El impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo o cuando se comprueben las diferencias que deberán someterse a impuestos especiales [...]».

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.»

5. Con arreglo al artículo 7, apartados 1 a 6, de la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789):

«1. En caso de que productos objeto de impuestos especiales, que ya hayan sido puestos a consumo en un Estado miembro, sean detentados con fines comerciales en otro Estado miembro distinto, el impuesto especial se percibirá en el Estado miembro en que se encuentren dichos productos.

2. Con este fin y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6, en caso de que productos que ya hayan sido puestos a consumo en un Estado miembro, tal como se define en dicho artículo, se entreguen o se destinen a la entrega en el interior de otro Estado miembro, o afectación en el interior de otro Estado miembro a las necesidades de un operador que lleve a cabo de forma independiente una actividad económica o a las necesidades de un organismo de derecho público, el impuesto especial será exigible en ese otro Estado miembro.

3. Está obligada al pago del impuesto, según los casos, la persona que, en el interior de un Estado miembro distinto de aquel en que los productos hayan sido puestos a consumo, tenga los productos destinados a ser entregados o la persona que realice la entrega o efectúe la afectación, así como el operador profesional o el organismo de derecho público.

4. Los productos a que se hace referencia en el apartado 1 circularán entre los territorios de los distintos Estados miembros al amparo de un documento de acompañamiento que mencionará los principales elementos del documento contemplado en el apartado 1 del artículo 18. La forma y el contenido se establecerán con arreglo al procedimiento establecido en el artículo 24 de la presente Directiva.

5. La persona, operador u organismo a que se refiere el anterior apartado 3 deberá cumplir las siguientes obligaciones:

- a) presentar, antes de la expedición de la mercancía, una declaración ante la autoridad fiscal del Estado miembro de destino y garantizar el pago de los impuestos especiales;
- b) pagar el impuesto correspondiente al Estado miembro de destino de acuerdo con los procedimientos establecidos por dicho Estado miembro;
- c) someterse a cualquier control que permita a la administración del Estado miembro de destino cerciorarse de la recepción de las mercancías así como del pago de los impuestos especiales de que las mismas son objeto.

6. Los impuestos especiales pagados en el primer Estado miembro a que se hace referencia en el apartado 1 se devolverán de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22.»

6. El artículo 22 de la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789) es del tenor siguiente:

«1. Cuando proceda, y a instancias de cualquier operador en el ejercicio de su profesión, los productos objeto de impuestos especiales puestos a consumo podrán ser objeto de una devolución del impuesto por parte de las autoridades fiscales del Estado miembro en que tenga lugar la puesta a consumo, cuando no estén destinados a ser consumidos en dicho Estado miembro.

No obstante, los Estados miembros podrán no dar curso a la solicitud de devolución cuando no se cumplan los requisitos de regularidad que hayan establecido.

2. Para la aplicación del apartado 1, serán de aplicación las siguientes disposiciones:

a) el expedidor deberá presentar una solicitud de devolución ante las autoridades competentes de su Estado miembro antes del envío de las mercancías y justificar que el impuesto ha sido pagado. No obstante, las autoridades competentes no podrán rechazar la devolución si la única razón es que no se les ha presentado el documento expedido por ellas mismas que certifique el pago inicial;

b) la circulación de las mercancías a que se refiere la letra a) se efectuará de conformidad con lo dispuesto en el título III;

c) el expedidor presentará a las autoridades competentes de su Estado miembro el ejemplar de reenvío del documento a que se refiere la letra b) debidamente cumplimentado por el destinatario, junto con un documento que acredite el cargo de los impuestos especiales en el Estado miembro de consumo o con una diligencia acreditativa de los siguientes datos:

- la dirección de la oficina competente de las autoridades fiscales del Estado miembro de destino;
- la fecha en que dicha oficina aceptó la declaración y el número de referencia o de registro de esta declaración;

d) los productos objeto de impuestos especiales y puestos a consumo en un Estado miembro y por este concepto provistos de una marca fiscal o de una marca de reconocimiento de dicho Estado, podrán ser objeto de devolución del impuesto por parte de las autoridades fiscales del Estado miembro que haya expedido dichas marcas fiscales o de reconocimiento, siempre que la destrucción de estas marcas sea comprobada por dichas autoridades.

3. En los casos contemplados en el artículo 7, el Estado miembro de salida procederá a la devolución del impuesto ya pagado con la única condición de que dicho impuesto ya haya sido pagado en el Estado miembro de destino con arreglo al procedimiento previsto en el apartado 5 del artículo 7.

No obstante, los Estados miembros podrán no cursar la solicitud de devolución cuando ésta no cumpla con los criterios de regularidad que ellos mismos establezcan.

[...]

5. Las autoridades fiscales de los Estados miembros determinarán los procedimientos y normas de control aplicables a las devoluciones efectuadas en sus respectivos territorios. Los Estados miembros velarán por que la devolución del impuesto especial no exceda de la cantidad realmente pagada.»

Derecho rumano

7. Con arreglo al artículo 192 *sexties* del Código fiscal, relativo a la devolución de impuestos especiales por productos por los que se hayan pagado impuestos especiales:

«1. En el ejercicio de su actividad, un operador puede solicitar la devolución de los impuestos especiales correspondientes a los productos sujetos a ellos que han sido puestos a consumo en Rumanía cuando dichos productos están destinados al consumo en otro Estado miembro, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) antes de enviar los productos el operador expedidor deberá presentar una solicitud de devolución ante la autoridad fiscal competente y demostrar el pago del impuesto especial;

b) la entrega de los productos en el Estado miembro de destino deberá realizarse de acuerdo con lo establecido en el artículo 192 *quater* ;

c) el operador expedidor deberá presentar ante la autoridad fiscal competente la copia devuelta del documento previsto en el artículo 192 *quinquies* , certificada por el destinatario, que deberá ir acompañada de un documento que acredite el pago del impuesto especial en el Estado miembro de destino. El operador expedidor también comunicará la dirección de la oficina de la autoridad fiscal competente del Estado miembro de destino y la fecha de aceptación de la declaración del destinatario por la autoridad fiscal competente del Estado miembro de destino, junto con el número de registro de dicha declaración.

2. La autoridad fiscal competente podrá devolver los impuestos especiales pagados por los productos objeto de impuestos especiales, marcados y puestos a consumo en Rumanía si determina que las marcas respectivas fueron destruidas conforme a lo previsto en la norma.

3. En los casos establecidos en el artículo 192 *ter* , la autoridad fiscal competente devolverá el impuesto especial pagado sólo cuando los impuestos especiales hubieran sido pagados previamente en el Estado miembro de destino, según el procedimiento previsto en el artículo 192 *ter* , apartado 5.

4. En los supuestos mencionados en el artículo 192 *octies* , apartado 1, la autoridad fiscal competente podrá devolver el impuesto especial, a instancias del vendedor, cuando éste haya observado los procedimientos previstos en el artículo 192 *octies* , apartado 4.»

8. El punto 18 *quater* de las reglas metodológicas de aplicación del Código fiscal, aprobadas mediante decisión del Gobierno rumano nº 44/2004 (en lo sucesivo, «punto 18 *quater* de las reglas metodológicas»), que se refiere al artículo 192 *sexties* del Código fiscal, es del tenor siguiente:

«1. El operador expedidor que desee solicitar la devolución de los impuestos especiales pagados por los productos que van a ser enviados para su consumo en otro Estado miembro deberá presentar ante la autoridad fiscal territorial donde esté registrado como pagador de impuestos y tasas, antes del envío de los productos, una solicitud de devolución cuyo impreso está previsto en el anexo nº 11, y demostrar el pago de los impuestos especiales por esos productos.

2. Una vez recibidos los productos por el destinatario y pagado el impuesto especial en el Estado miembro de destino, el operador expedidor presentará ante la autoridad fiscal territorial donde esté registrado como pagador de impuestos y tasas, con vistas a obtener la devolución de los impuestos especiales, los documentos previstos en el artículo 192 *sexties* , apartado 1, letra c), del Código fiscal.

3. El impuesto especial que debe devolverse se corresponderá con las cantidades enviadas y efectivamente recibidas.

4. La devolución de los impuestos especiales se llevará a cabo según lo dispuesto en el Código de procedimiento fiscal.

5. En el caso de los productos objeto de impuestos especiales, marcados y puestos a consumo en Rumanía que estén destinados al consumo en otro Estado miembro, la autoridad fiscal territorial podrá devolver los impuestos especiales con el límite del importe de los impuestos especiales correspondientes a la cantidad de productos expedidos. La apertura de las marcas se llevará a cabo bajo vigilancia de las autoridades fiscales, a instancias del operador expedidor.

6. Cuando un operador de Rumanía vaya a recibir productos objeto de impuestos especiales puestos a consumo en otro Estado miembro declarará tal hecho ante la autoridad fiscal territorial antes de que el proveedor envíe sus productos. Sobre la base de esa declaración, la autoridad fiscal territorial tomará nota de la operación que va a desarrollarse, por la que nace la exigibilidad de los impuestos especiales en el momento de recibirse los productos, expirando su plazo de pago el primer día laborable que sigue al de recepción de los productos.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9. Scandic es una sociedad rumana que comercializa productos alcohólicos en Rumanía y en otros Estados miembros. En febrero, marzo, mayo, junio y julio de 2009, dicha sociedad puso a consumo en Rumanía productos alcohólicos destinados a su consumo en la República Checa, pagando impuestos especiales sobre esos productos en Rumanía.

10. Entre el mes de septiembre de 2009 y el mes de febrero de 2010, Scandic solicitó a la Direcția Generală la devolución de los mencionados impuestos, con arreglo al artículo 22 de la Directiva 92/12 y al artículo 192 *sexties* del Código fiscal. Las solicitudes de devolución se presentaron conforme a lo establecido en el citado artículo del Código fiscal y en el punto 18 *quater* de las reglas metodológicas. Scandic cumplió todos los requisitos que figuran en el anexo nº 11 del título VII del Código fiscal, puesto que proporcionó información sobre el nombre y el número de identificación fiscal del destinatario, la descripción de los productos enviados, la fecha de recepción de los productos, la cantidad recibida y el pago de los impuestos especiales en el Estado miembro de destino.

11. Las solicitudes de devolución fueron presentadas una vez que los productos habían llegado a la República Checa. Scandic explicó este retraso aduciendo que no podía disponer de todos los documentos mencionados en el anexo nº 11 del título VII del Código fiscal hasta que los productos hubieran llegado a destino y se hubieran pagado los impuestos especiales en el Estado miembro de destino. Scandic afirmó que, al obrar de ese modo, quería evitar el riesgo de que sus solicitudes de devolución fueran denegadas por falta de pruebas suficientes, aunque ello implicara recibir con bastante retraso la devolución de las cantidades que había adelantado.

12. Según Scandic, dado que la información mencionada en el citado anexo nº 11 se refiere, en particular, a la fecha de recepción de los productos y a la cantidad recibida, era evidente que no podía proporcionar dicha información ni los documentos relativos a ésta hasta que los productos hubieran sido entregados en el Estado miembro de destino. Dicha sociedad sostiene que, por lo tanto, no era posible presentar una solicitud de devolución completa hasta que se hubieran entregado y recibido los productos de que se trata en la República Checa. Scandic señaló asimismo que del impreso de solicitud de devolución que figura en el citado anexo nº 11 se desprende que las solicitudes de devolución debían presentarse mensualmente, y no antes del envío a otro Estado miembro de los productos objeto de impuestos especiales.

13. Al no tramitar la Direcția Generală las solicitudes de devolución de Scandic, esta última interpuso recurso ante el Tribunalul Bihor, solicitando que se condenara a la Direcția Generală a devolver los impuestos especiales de que se trata y a pagar los intereses correspondientes.

14. En su defensa, la Direcția Generală indicó que se habían presentado todos los documentos necesarios requeridos en el artículo 192 *sexties* del Código fiscal. Sin embargo, precisó que se negaba a aceptar la solicitud de devolución porque Scandic no había solicitado dicha devolución antes de que los productos fueran enviados a otro Estado miembro, conforme a lo dispuesto en el artículo 22 de la Directiva 92/12.

15. El Tribunalul Bihor desestimó el recurso de Scandic, por lo que ésta recurrió en apelación la sentencia dictada por dicho órgano jurisdiccional ante el órgano jurisdiccional remitente.

16. Al estimar que la interpretación de las disposiciones de la [Directiva 92/12 \(LCEur 1992, 789\)](#) es necesaria para dictar sentencia, la Curtea de Apel Oradea decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Infringe el Derecho de la Unión Europea (los artículos 7 y 22 de la Directiva 92/12 [...], y los considerandos de ésta) la negativa de las autoridades fiscales rumanas a aceptar una solicitud de devolución de impuestos especiales cuando:

a) el operador que solicita la devolución de los impuestos especiales ha demostrado el cumplimiento de todos los requisitos técnicos previstos por la legislación nacional para que sea aceptada la solicitud de devolución, en especial los relativos a:

i) la prueba del pago de los impuestos especiales en Rumanía; y

ii) la prueba del envío a otro Estado miembro de los productos objeto de impuestos especiales;

b) según lo exigido por la normativa tributaria rumana (artículo 192 *sexties* del Código fiscal, punto 18 *quater* de las reglas metodológicas [...], y anexo nº 11 al título VII del Código fiscal), algunos de los documentos que debían acompañar la solicitud de devolución sólo podían presentarse una vez entregados en otro Estado miembro los productos objeto de impuestos especiales;

c) la normativa tributaria rumana (artículo 18 *quater*, apartado 4, de las reglas metodológicas, que remite al artículo 135 del Código de procedimiento fiscal) establece un plazo general de cinco años para cualquier solicitud de devolución/reembolso?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 22, [apartado 2], letra a), de la Directiva 92/12 [...] en el sentido de que el hecho de que un operador no solicite la devolución de impuestos especiales en el Estado miembro en que éstos se pagaron, antes de que los productos objeto de impuestos especiales fueran entregados en otro Estado miembro donde están destinados al consumo, da lugar a la pérdida del derecho del operador a obtener la devolución de los impuestos especiales pagados?

3) En caso de que el Tribunal de Justicia responda afirmativamente a la segunda cuestión, ¿respeto el principio de neutralidad fiscal la solución de que el operador pierda su derecho a obtener la devolución de los impuestos especiales, en el contexto de una doble imposición sobre los mismos productos objeto de impuestos especiales (tanto en el Estado miembro donde fueron inicialmente puestos a consumo como en el Estado miembro donde están destinados a ser consumidos)?

4) En caso de que el Tribunal de Justicia responda afirmativamente a la segunda cuestión, ¿puede considerarse conforme con los principios de equivalencia y de efectividad el plazo extremadamente corto comprendido entre la fecha de pago de los impuestos especiales por productos puestos a consumo en un Estado miembro y la fecha de envío de los productos objeto de impuestos especiales a otro Estado miembro donde están destinados a ser consumidos? ¿Es relevante a este respecto el hecho de que el plazo general en que puede solicitarse la devolución/reembolso de un impuesto, tasa o contribución sea significativamente más largo en el Estado miembro de que se trata?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

17. Con carácter preliminar, procede señalar que la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789) fue derogada por la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008 (LCEur 2009, 27), relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12 (DO L 9, p. 12). Sin embargo, según el artículo 48, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2008/118, los Estados miembros podían darle cumplimiento mediante la adopción de disposiciones con efecto de 1 de abril de 2010. Por consiguiente, el litigio principal sigue rigiéndose por las disposiciones de la Directiva 92/12.

18. El Gobierno rumano considera que la primera cuestión prejudicial no es admisible, en cuanto tal, puesto que supone la manifestación de una obviedad: el hecho de que la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789) se opone a una práctica nacional consistente en denegar una solicitud de devolución del impuesto especial cuando se han cumplido todos los requisitos establecidos por la legislación nacional, adoptada en virtud de dicha Directiva, cuya transposición no se impugna.

19. Dicho Gobierno sostiene que el contexto fáctico del litigio es diferente e indica que la cuestión jurídica a la que debe darse respuesta para poder resolver el litigio principal está contenida en las otras cuestiones prejudiciales.

20. Dado que procede tratar conjuntamente las cuestiones planteadas y que debe dárseles una respuesta conjunta, no procede examinar la admisibilidad de la primera cuestión.

21. Mediante sus cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789) debe interpretarse en el sentido de que, cuando productos objeto de impuestos especiales y puestos a consumo en un Estado miembro, por los que se han pagado dichos impuestos, se han transportado a otro Estado miembro, en el que dichos productos están sujetos a impuestos especiales, la solicitud de devolución de los impuestos especiales pagados en el Estado miembro de salida puede denegarse únicamente porque no se presentó antes del envío de los mencionados productos.

22. El objetivo de la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789) consiste en establecer algunas normas sobre la tenencia, la circulación y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales, y ello, especialmente, con el fin de garantizar que la exigibilidad de los impuestos especiales sea idéntica en todos los Estados miembros (véase la sentencia de 23 de noviembre de 2006 [TJCE 2006, 338], Joustra, C-5/05, Rec. p. I-11075, apartado 27 y jurisprudencia citada).

23. Esta armonización permite, en principio, evitar la doble imposición en las relaciones entre Estados miembros (véase, en este sentido la sentencia de 26 de abril de 2007 [TJCE 2007, 92], Alevizos, C-392/05, Rec. p. I-3505, apartado 38).

24. Con el fin de garantizar que el cobro de los impuestos especiales sólo se efectúe en un Estado miembro -aquel en el que tenga lugar el consumo- el artículo 22 de la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789) prevé la devolución de los impuestos especiales pagados en otro Estado miembro siempre que se cumplan determinados requisitos.

25. De las disposiciones del artículo 22, apartados 1 a 3, de la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789) se desprende que éstas establecen dos regímenes de devolución distintos.

26. Esta distinción resulta del tenor, por una parte, de los apartados 1 y 2 del artículo 22 de la citada Directiva (LCEur 1992, 789) y, por otra parte, del apartado 3 del artículo 22.

27. El régimen de devolución previsto en el artículo 22, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789) se aplica a las situaciones en las que los productos objeto de impuestos especiales en un Estado miembro, cuando se han pagado los impuestos, se transportan en régimen suspensivo a otro Estado miembro en el que los productos también están sujetos a impuestos especiales, sin que sea preciso que los impuestos ya se hayan pagado allí. En cambio, en las situaciones comprendidas en el artículo 22, apartado 3, de dicha Directiva, los impuestos especiales sólo se devuelven cuando se han pagado tanto en el Estado miembro de salida como en el de destino.

28. Parece razonable que el legislador de la Unión haya establecido requisitos más estrictos para las situaciones en las que la devolución se solicita antes de que se haya satisfecho el impuesto especial en el Estado miembro de destino. Entre dichos requisitos figura el de que la solicitud de devolución debe presentarse antes del envío de las mercancías de que se trate. El otro requisito se contempla en el artículo 22, apartado 2, letra b), de la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789), según el cual la circulación de las mercancías debe efectuarse de conformidad con lo dispuesto en el título III de dicha Directiva, es decir, que esas mercancías deben estar en régimen suspensivo.

29. En cambio, el artículo 22, apartado 3, de la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789) no impone ninguna obligación respecto del momento en que debe presentarse la solicitud de devolución. Además, las mercancías no

están sometidas a la obligación de circular en régimen suspensivo, sino únicamente a la de ir acompañadas del documento mencionado en el artículo 7, apartado 4, de la citada Directiva.

30. El hecho de que, por una parte, el artículo 22, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789) y, por otra parte, el artículo 22, apartado 3, de ésta establecen dos regímenes diferentes también queda demostrado si se repara en que los segundos párrafos de los mencionados apartados 1 y 3 contienen la misma disposición, que determina que, «no obstante, los Estados miembros podrán no dar curso a la solicitud de devolución cuando no se cumplan los requisitos de regularidad que hayan establecido». Esta repetición no sería necesaria si los apartados 1 a 3 del citado artículo 22 describieran un solo régimen de devolución.

31. Por otra parte, la existencia de estos dos regímenes diferentes se explica y se pone de relieve en la propuesta de Directiva del Consejo, de 7 de noviembre de 1990, relativa al régimen general, tenencia y circulación de los productos sujetos a impuestos especiales [COM(90) 431 final], presentada por la Comisión de las Comunidades Europeas y que dio lugar a la adopción de la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789), en la que se precisa, en su parte dedicada a los comentarios de los artículos, que el primer tipo de procedimiento de devolución ofrece a todo expedidor la posibilidad de colocar o volver a colocar en régimen suspensivo productos objeto de impuestos especiales, permitiendo de ese modo que la devolución del impuesto especial tenga lugar en el primer Estado miembro antes del pago del impuesto especial en un segundo Estado miembro. Se añade que, cuando ese primer tipo de procedimiento no es aplicable, un segundo tipo de procedimiento prevé una devolución posterior al pago de los impuestos especiales en el segundo Estado miembro, facultad vinculante desde el punto de vista económico, pero que permite evitar tener que colocar o volver a colocar los productos en régimen suspensivo.

32. En la exposición de motivos de dicha propuesta de Directiva, el punto 16 determina que esos dos distintos procedimientos permiten evitar la doble imposición derivada de dos puestas a consumo en dos Estados miembros diferentes. Se añade que, de ese modo se garantiza el cobro de los impuestos especiales por el Estado de consumo real y que los operadores distintos de aquellos que cuentan con autorización no queden excluidos del comercio intracomunitario de los productos objeto de impuestos especiales.

33. Al parecer, la normativa rumana no tiene en cuenta esta distinción. En efecto, el artículo 192 *sexties*, apartado 1, del Código fiscal, que reproduce, esencialmente, los requisitos de devolución establecidos en el artículo 22, apartados 1, y 2, letras a) a c), de la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789), difiere del citado artículo 22 en lo que respecta a su apartado 1, letra c), al disponer que la solicitud de devolución debe ir acompañada de un documento que acredite el pago del impuesto especial en el Estado miembro de destino, mientras que el mencionado artículo 22, apartado 2, letra c), no exige que se cumpla dicho requisito.

34. Incumbe al juez nacional identificar las disposiciones de la normativa nacional mediante las que se transpone una directiva de la Unión y, si fuera necesario, las disposiciones de dicha directiva aplicables a las circunstancias concretas de un asunto del que conoce.

35. En una situación en que el impuesto ya se ha pagado en el Estado miembro de destino -como parece ser el caso en el litigio principal- procede aplicar el artículo 22, apartado 3, de la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789), que establece que el único requisito para la devolución es que el impuesto especial se haya pagado en el Estado miembro de destino. Esto significa que el operador económico no está obligado a presentar la solicitud de devolución antes de enviar la mercancía de que se trate.

36. En este caso, la reserva según la cual el Estado miembro puede no dar curso a la solicitud de devolución cuando ésta no cumpla los requisitos de regularidad que haya establecido no puede aplicarse si la solicitud de devolución no se ha presentado antes del envío de las mercancías de que se trate. No cabe dar al concepto de «requisitos de regularidad» una interpretación que permitiría dar entrada a un requisito que la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789) únicamente prevé para otra situación de solicitud de devolución y que se ajustaría al artículo

22, apartado 3, párrafo primero, de dicha Directiva.

37. En cambio, en una situación en la que la solicitud de devolución se haya presentado antes de haberse pagado el impuesto especial en el Estado miembro de destino debe aplicarse el artículo 22, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789), lo que significa que el Estado miembro de salida puede exigir que la solicitud de devolución se presente antes del envío de las mercancías de que se trate. En ese caso se está ante un requisito importante establecido expresamente en el artículo 22, apartado 2, letra a), de la citada Directiva, cuya inobservancia puede implicar que se deniegue la devolución.

38. De la lógica interna del artículo 22, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789) se desprende que éste establece un procedimiento en dos fases. Tras la presentación de una solicitud inicial, el operador económico debe tener la posibilidad de presentar los documentos a los que se refiere el artículo 22, apartado 2, letra c), de dicha Directiva.

39. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 22, apartados 1 a 3, de la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789) debe interpretarse en el sentido de que, cuando productos objeto de impuestos especiales y puestos a consumo en un Estado miembro, por los que se han pagado dichos impuestos, se han transportado a otro Estado miembro, en el que dichos productos están sujetos a impuestos especiales y en el que también se han pagado éstos, la solicitud de devolución de los impuestos especiales pagados en el Estado miembro de salida no puede denegarse únicamente porque no se presentó antes del envío de los mencionados productos, sino que debe apreciarse con arreglo al apartado 3 de dicho artículo. En cambio, la solicitud podrá denegarse sobre la base de los apartados 1 y 2 del citado artículo si los impuestos indirectos no se han pagado en el Estado miembro de destino.

Costas

40. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. 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 22, apartados 1 a 3, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (LCEur 1992, 789), 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 (LCEur 1992, 4089), debe interpretarse en el sentido de que, cuando productos objeto de impuestos especiales y puestos a consumo en un Estado miembro, por los que se han pagado dichos impuestos, se han transportado a otro Estado miembro, en el que dichos productos están sujetos a impuestos especiales y en el que también se han pagado éstos, la solicitud de devolución de los impuestos especiales pagados en el Estado miembro de salida no puede denegarse únicamente porque no se presentó antes del envío de los mencionados productos, sino que debe apreciarse con arreglo al apartado 3 de dicho artículo. En cambio, la solicitud podrá denegarse sobre la base de los apartados 1 y 2 del citado artículo si los impuestos indirectos no se han pagado en el Estado miembro de destino.