

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. ANTHONY MICHAEL COLLINS
presentadas el 7 de julio de 2022(1)

Asunto C-166/21

**Comisión Europea
contra
República de Polonia**

«Incumplimiento de Estado — Impuestos especiales sobre el alcohol etílico y las bebidas alcohólicas — Directiva 92/83/CEE — Exención del impuesto armonizado — Artículo 27, apartado 1, letra d) — Alcohol utilizado para la producción de medicamentos — Artículo 27, apartado 6 — Condición que exige la circulación de un producto en régimen suspensivo — Proporcionalidad — Carga de la prueba»

I. Introducción

1. En virtud del artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83/CEE, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, (2) el alcohol etílico utilizado para la producción de medicamentos está exento del impuesto especial.

2. Con el fin de garantizar la correcta aplicación de esta exención y de evitar fraudes, evasiones y abusos, la República de Polonia supedita la aplicación de la exención al requisito de que el producto mencionado circule en régimen suspensivo. (3)

3. La Comisión Europea considera que esta exigencia es incompatible con el artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83 y que constituye una violación del principio de proporcionalidad en la medida en que es el único medio para poder acogerse a dicha exención. En consecuencia, inició un procedimiento contra la República de Polonia con arreglo al artículo 258 TFUE con objeto de que se declarara que dicho Estado miembro había incumplido sus obligaciones.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. Los considerandos decimonoveno, vigésimo, vigésimo segundo y vigésimo tercero de la Directiva 92/83 tienen el siguiente tenor:

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

Considerando, no obstante, que es posible autorizar a los Estados miembros a aplicar exenciones en función de los usos finales dentro de su territorio;

[...]

Considerando que los Estados miembros deberían disponer de los medios de evitar el fraude, la evasión y los abusos que puedan producirse en materia de exenciones;

Considerando que se debería permitir que los Estados miembros apliquen las exenciones previstas en la presente Directiva mediante devolución.»

5. El artículo 19, apartado 1, de la Directiva 92/83 dispone que los Estados miembros aplicarán un impuesto especial al alcohol etílico (4) con arreglo a lo dispuesto en dicha Directiva.

6. La sección VII de la Directiva 92/83, titulada «Exenciones», dispone en el artículo 27, apartados 1, letra d), y 6 lo siguiente:

«1. Los Estados miembros eximirán a los productos contemplados en la presente Directiva del impuesto especial armonizado, siempre que reúnan las condiciones que fijen con el fin de garantizar la correcta aplicación de tales exenciones y de evitar fraudes, evasiones y abusos:

[...]

d) cuando se utilicen para la producción de medicamentos, de acuerdo con la Directiva del Consejo 65/65/CEE;

[...]

6. Los Estados miembros podrán aplicar las exenciones antes mencionadas mediante la devolución del impuesto especial abonado.»

B. Derecho polaco

7. De conformidad con el artículo 30, apartado 9, punto 4, de la ustawa o podatku akcyzowym (Ley de Impuestos Especiales), de 6 de diciembre de 2008 (Dz. U. de 2009, n.º 254, posición 11), en su versión consolidada (Dz. U. de 2019, posición 864; en lo sucesivo, «Ley de Impuestos Especiales»), «estará exento del pago de impuestos especiales el alcohol etílico [...] contenido en los medicamentos, en el sentido de la prawo farmaceutyczne (Ley relativa al Derecho Farmacéutico), de 6 de septiembre de 2001 [...]».

8. Habida cuenta de su pertinencia a efectos de las presentes conclusiones, el artículo 32 de la Ley de Impuestos Especiales dispone:

«1. Los siguientes productos sujetos a impuestos especiales estarán exentos de su pago por razón de su destino:

[...]

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

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

[...]

4) adquisición intracomunitaria por un destinatario registrado, a menos que disponga de una autorización para adquirir de forma puntual productos sujetos a impuestos especiales en calidad

de destinatario registrado y utilizarlos como usuario; o

[...]

8) utilización por el depositario fiscal como usuario; o

[...]

4. Los siguientes productos estarán exentos del pago 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;

[...]

– solo en los casos previstos en el apartado 3, puntos 1, 4 u 8, si se cumplen las condiciones establecidas en los apartados 5 a 6 *ter*, 12 y 13 [...]

5. La exención de los productos sujetos a impuestos especiales por razón de su destino también estará supeditada a las siguientes condiciones:

1) los productos sujetos a impuestos especiales comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención estarán cubiertos por la garantía de impuestos especiales —o, en el caso de las importaciones, por una garantía depositada según lo previsto en la normativa aduanera con respecto a la garantía de los derechos de aduana— constituida por el depositario fiscal, el intermediario o el destinatario registrado (salvo que este último disponga de una autorización para adquirir de forma puntual productos sujetos a impuestos especiales en calidad de destinatario registrado), hasta el importe de la deuda tributaria derivada de la utilización de los productos de que se trate, que no corresponda al objeto de la exención del impuesto especial, o del incumplimiento de las condiciones de la exención, hasta que el usuario o el intermediario confirmen la recepción de los productos sujetos a impuestos especiales; esta condición no se aplicará en las situaciones contempladas en el apartado 3, puntos 4 u 8;

2) los productos sujetos a impuestos especiales circularán cubiertos por una carta de porte electrónica o por un documento que la sustituya, y su circulación finalizará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46 *ter*, apartado 2, y en el plazo mencionado en el artículo 46 *ter*, apartado 3;

[...]»

9. A tenor del artículo 40, apartado 1, de la Ley de Impuestos Especiales:

«El régimen suspensivo se aplicará en las situaciones siguientes:

1) los productos sujetos a impuestos especiales:

a) se encuentran en un depósito fiscal, en particular después de que hayan sido devueltos por el intermediario o el usuario,

b) circulan entre depósitos fiscales situados en el territorio nacional,

c) circulan, con fines de exportación, entre un depósito fiscal situado en el territorio nacional y un puesto aduanero situado en el territorio nacional que controla su salida efectiva del territorio de la Unión,

- d) circulan entre el depósito fiscal situado en el territorio nacional y el sujeto pasivo beneficiario de la exención de impuestos especiales en virtud del artículo 31, apartado 1;

[...]»

III. Procedimiento administrativo previo y pretensiones

10. En un escrito de requerimiento dirigido a la República de Polonia el 8 de diciembre de 2016, la Comisión alegó que determinadas disposiciones de la Ley de Impuestos Especiales infringían el artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83 y violaban el principio de proporcionalidad. En su respuesta de 7 de febrero de 2017, la República de Polonia explicó los motivos por los que discrepaba de la postura de la Comisión.

11. El 7 de junio de 2019, la Comisión remitió un dictamen motivado a la República de Polonia en el que reiteraba la postura expresada en el escrito de requerimiento. En el escrito se la instaba a adoptar las medidas necesarias para ajustar su Derecho nacional a dicho dictamen. Mediante escrito de 31 de julio de 2019 dirigido a la Comisión, la República de Polonia mantuvo su postura.

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

12. La Comisión interpuso el presente recurso el 30 de octubre de 2020. Solicita que se declare que la República de Polonia ha incumplido las obligaciones dimanantes del Derecho de la Unión y que se la condene en costas. En su escrito de contestación, la República de Polonia solicita que se desestime el recurso por infundado y que se condene en costas a la Comisión.

13. El 22 de julio de 2021, se admitió la intervención de la República Checa en apoyo de las pretensiones de la República de Polonia. En la vista de 4 de mayo de 2022 se oyeron los informes de las partes y sus respuestas a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia.

V. Alegaciones de las partes

A. Comisión

14. La Comisión parte de la premisa de que el objetivo que persiguen las exenciones previstas en el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83 es neutralizar la incidencia de los impuestos especiales sobre el alcohol etílico en su calidad de producto intermedio en la fabricación de otros productos. Así pues, la aplicación de estas exenciones por parte de los Estados miembros depende de cuál sea el uso final de los correspondientes productos. (5)

15. La Comisión admite que el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83, interpretado a la luz del vigésimo segundo considerando de esa misma Directiva, establece expresamente que los Estados miembros podrán definir las condiciones que permitan garantizar la correcta aplicación de las exenciones previstas en esta disposición y evitar fraudes, evasiones y abusos. No obstante, subraya que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la exención de los productos a los que se refiere el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83 constituye el principio, y la denegación de dicha exención la excepción. El ejercicio de la facultad reconocida a los Estados miembros por esa disposición no obsta al carácter incondicional de la obligación de exención. (6)

16. De las anteriores consideraciones puede concluirse que, en el ejercicio de esta facultad conferida por el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83, corresponde a los Estados miembros invocar elementos concretos, objetivos y comprobables que demuestren la existencia de un riesgo serio de fraude, evasión o abuso y que las condiciones establecidas no pueden exceder de lo necesario para alcanzar los objetivos descritos en dicha disposición. (7) Por consiguiente, los Estados miembros no pueden supeditar la aplicación de la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra d), de la mencionada Directiva al cumplimiento de requisitos que no se haya demostrado, a partir de elementos

concretos, objetivos y comprobables, que sean necesarios para garantizar la correcta aplicación de dicha exención y para evitar fraudes, evasiones y abusos.

17. El Derecho polaco exige que, para acogerse a la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83, el producto en cuestión debe circular en régimen suspensivo. Según la Comisión, este requisito priva a los operadores que utilizan alcohol etílico en la producción de medicamentos del beneficio de acogerse a una exención incondicional cuando dicho producto no circula en régimen suspensivo. La República de Polonia no ha demostrado, a partir de elementos concretos, objetivos y comprobables, que el requisito de recurrir al régimen suspensivo sea necesario para garantizar la correcta aplicación de la exención y para evitar fraudes, evasiones y abusos.

18. Además, la Comisión afirma que el régimen suspensivo viola el principio de proporcionalidad porque los fraudes, evasiones o abusos pueden evitarse a través de medidas que no obliguen a los operadores a soportar el coste añadido que supone que el producto circule en dicho régimen. Cuando el producto circula después del pago de los impuestos especiales, como en el régimen de devolución, ya no existe riesgo de fraude. El posible riesgo de fraude puede evitarse exigiendo a los operadores la presentación de documentos y certificados que demuestren en qué se ha utilizado el producto.

19. En su escrito de réplica, la Comisión admite que el régimen suspensivo aplicado por la República de Polonia cumple los requisitos establecidos en el artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83. No obstante, para subsanar el incumplimiento de sus obligaciones, la República de Polonia debe establecer un régimen paralelo en virtud del cual los operadores que no puedan acogerse a la exención del impuesto especial prevista en dicha disposición, porque el producto controvertido no circuló en régimen suspensivo, puedan beneficiarse de esta exención mediante la devolución del impuesto especial abonado.

B. República de Polonia y República Checa

20. La República de Polonia, apoyada por la República Checa, coincide con la Comisión en que el artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83 establece una exención incondicional de los impuestos especiales. No obstante, alega que, en virtud de dicha Directiva, corresponde a los Estados miembros establecer los requisitos necesarios para evitar fraudes, evasiones y abusos. El artículo 27, apartado 6, de la Directiva 92/83 establece expresamente que los Estados miembros podrán aplicar las exenciones mediante un régimen de devolución. Es evidente que esta disposición no obliga a los Estados miembros a establecer un régimen de devolución de los impuestos especiales abonados.

21. La República de Polonia señala que su régimen se basa en el que establece la Unión para la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, una de cuyas justificaciones es la prevención del fraude. (8) Los productos circulan entre depósitos fiscales, explotados por personas autorizadas, que deben cumplir numerosas obligaciones y demostrar un alto grado de profesionalidad y prudencia. (9) Las autoridades tributarias controlan la circulación de los productos dentro del sistema mediante documentos electrónicos, lo que facilita la intervención en caso de riesgo concreto de fraude. Por lo tanto, el requisito según el cual, para beneficiarse de la exención de los impuestos especiales, el alcohol etílico utilizado para la producción de medicamentos debe circular en régimen suspensivo no impide, en modo alguno, que los operadores puedan acogerse a dicha exención. De la información facilitada al Tribunal de Justicia también se desprende que el régimen de Polonia elimina prácticamente el riesgo de fraude, evasión y abuso. En el contexto específico de la exención aplicada al alcohol etílico utilizado para la producción de medicamentos, la República de Polonia aportó datos de su Ministerio de Finanzas para demostrar que se efectuaron 165 controles aduaneros y fiscales en 2019, 545 en 2020 y 194 en 2021. Se notificaron irregularidades en dos casos. Habida cuenta del grave riesgo de fraude existente en lo que respecta al alcohol etílico exento de impuestos especiales, el hecho de que el alcohol etílico utilizado para la producción de medicamentos deba circular en régimen suspensivo respeta los requisitos establecidos en la Directiva 92/83 y el principio de proporcionalidad.

22. En respuesta a la alegación de la Comisión en el sentido de que el régimen suspensivo genera costes más elevados para los operadores, la República de Polonia explica que, en tal régimen, nunca se abonan los impuestos especiales. En cambio, la obligación de abonar por adelantado dichos impuestos

inherente al régimen de devolución puede incidir negativamente en los flujos de caja de los operadores. Así pues, la República de Polonia considera que el régimen suspensivo resulta ventajoso desde el punto de vista administrativo, aplica correctamente la exención y evita cualquier posible fraude, evasión o abuso.

23. La República Checa añade que el requisito de que los productos circulen en régimen suspensivo difiere sustancialmente de las condiciones que el Tribunal de Justicia ha considerado incompatibles con el Derecho de la Unión debido a que no están relacionadas con el objetivo de evitar los fraudes. La República Checa reprocha a la Comisión haber considerado que las condiciones impuestas por la República de Polonia son desproporcionadas por el único motivo de que este país no establece un régimen de devolución. La Comisión no ha aportado ningún elemento que demuestre que el régimen que propugna sea menos gravoso para los operadores que el régimen suspensivo.

24. Según la República de Polonia, la exigencia de la Comisión de que establezca un régimen de devolución de forma paralela a su régimen suspensivo la privaría de la libertad, expresamente prevista por la Directiva 92/83, de fijar las condiciones para la aplicación de las exenciones establecidas en su artículo 27. Además, estima que no está obligada a permitir que los operadores elijan los mecanismos para poder acogerse a la exención contenida en el artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83. En realidad, el funcionamiento de dicho régimen paralelo pondría en peligro la prevención del fraude.

VI. Apreciación jurídica

A. Infracción del artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83

1. Artículo 27, apartado 1, letra d)

25. El tenor del artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83 es claro. Obliga a los Estados miembros («eximirán») a eximir los productos contemplados en la Directiva 92/83 del impuesto especial armonizado. Los Estados miembros cumplirán esta obligación estableciendo («fijen») las condiciones necesarias con dos fines: garantizar la correcta aplicación de las exenciones y evitar fraudes, evasiones y abusos. El vigésimo segundo considerando de la Directiva 92/83, según el cual los Estados miembros deberían disponer de los medios de evitar el fraude, la evasión y los abusos que puedan producirse en materia de exenciones, apunta en el mismo sentido. El artículo 27, apartado 1, de dicha Directiva contiene a continuación una lista de exenciones específicas, entre ellas la prevista en su letra d), por lo que respecta al alcohol etílico utilizado para la producción de los medicamentos.

26. Por consiguiente, la Directiva 92/83 impone a los Estados miembros la obligación principal, que la jurisprudencia califica de incondicional, [\(10\)](#) de conceder las exenciones que enumera, y la obligación secundaria de establecer condiciones tendentes a dar cumplimiento a dicha obligación principal. Así pues, el carácter incondicional de la exención coexiste con la obligación secundaria de los Estados miembros de establecer tales condiciones y, por tanto, no la vacía de contenido.

27. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia parece indicar que, en el ejercicio de la facultad de establecer condiciones tendentes a dar cumplimiento a la obligación principal prevista en el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83, corresponde a los Estados miembros invocar elementos concretos, objetivos y comprobables que demuestren la existencia de un riesgo serio de fraude, evasión o abuso. Dichas condiciones no pueden exceder de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.[\(11\)](#)

28. Me pregunto por dos motivos si el requisito según el cual corresponde a los Estados miembros, en las circunstancias particulares del presente asunto, invocar elementos concretos, objetivos y comprobables que demuestren la existencia de un riesgo serio de fraude, evasión o abuso para establecer condiciones con arreglo al artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83 excede de lo exigido por esta disposición.

29. En primer lugar, no hay rastro de este requisito en el tenor del artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83, que habla de que los Estados miembros eviten fraudes, evasiones y abusos y, por lo

tanto, indica que los Estados miembros disponen de cierto margen de apreciación en cuanto a la forma y al contenido de las condiciones que pueden establecer.

30. En segundo lugar, en apoyo de la tesis expuesta en el apartado 51 de la sentencia *Repertoire Culinaire* (12) tal como se describe en el punto 26 de las presentes conclusiones, el Tribunal de Justicia citó una sentencia anterior dictada en el asunto *Italia/Comisión*, (13) que tuvo por objeto un recurso de anulación contra la Decisión 98/617/CE de la Comisión, de 21 de octubre de 1998. (14) En virtud del artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83, un Estado miembro podrá negarse a conceder una exención o anular la ya concedida si considera que un producto exento con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27, apartado 1, letras a) o b), provoca fraudes, elusiones o abusos. El Estado miembro notificará al respecto a la Comisión, que transmitirá la notificación a los demás Estados miembros. La decisión definitiva se adoptará con arreglo al procedimiento establecido en el artículo 24 de la Directiva 92/12/CEE. (15) En ese asunto, Italia había pretendido instaurar la obligación de utilizar alcohol puro para la producción de perfumes y de cosméticos, pero la Comisión decidió que la Directiva 92/83 no incluía disposición alguna que estableciera que los productos exentos en virtud del artículo 27, apartado 1, letra b), debían elaborarse a partir de alcohol puro, y que la utilización de alcohol impuro en la fabricación de productos incluidos en dicho artículo no podía considerarse causa de fraude, evasión o abuso. Por lo tanto, la exención que pedía Italia no estaba comprendida en el ámbito de aplicación de las condiciones que el artículo 27, apartado 1, de la mencionada Directiva, permitía a los Estados miembros imponer.

31. Así pues, la sentencia *Italia/Comisión* (16) se dictó en un contexto en el que Italia había intentado beneficiarse de una decisión de la Comisión para justificar la prohibición de la concesión de una exención a determinados productos. El Tribunal de Justicia consideró que correspondía a Italia convencer a la Comisión de la procedencia de su solicitud. (17) Sin embargo, la Comisión no ha explicado por qué dicha atribución de la carga de la prueba puede trasladarse a los muy diferentes contextos en los que un Estado miembro ejerce una facultad que le ha sido legalmente conferida. Conforme al principio de cooperación leal, (18) cabe aducir que cuando la Comisión pretenda cuestionar el ejercicio aparentemente válido de la facultad de que se trata, debería, al menos, demostrar que existe una justificación a primera vista en este sentido. (19)

32. Sin embargo, en este asunto, la Comisión admite que el régimen suspensivo aplicado por la República de Polonia cumple los requisitos establecidos en el artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83. En estas circunstancias, no está claro el motivo por el cual la República de Polonia está obligada a invocar elementos concretos, objetivos y comprobables que demuestren la existencia de un riesgo serio de fraude, evasión o abuso para justificar la utilización de dicho régimen, y más aún en el marco de un procedimiento en el que la Comisión soporta la carga de la prueba. (20)

33. Por otra parte, las sentencias del Tribunal de Justicia a las que la Comisión hace referencia en sus escritos no avalan la tesis de que, al exigir que el producto circule en régimen suspensivo, la República de Polonia excede los límites de las facultades que le confiere el artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83.

34. En la sentencia *Repertoire Culinaire*, (21) las condiciones impuestas por la normativa nacional objeto de análisis comprendían la limitación de las personas que podían presentar una solicitud de devolución del impuesto especial, el establecimiento de un plazo de cuatro meses para presentar dicha solicitud y la fijación de un importe mínimo de devolución. A falta de elementos concretos, objetivos y comprobables que demostraran que estas condiciones eran necesarias para garantizar la correcta aplicación de la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83 y para evitar fraudes, elusiones y abusos, el Tribunal de Justicia consideró que tales condiciones no entraban dentro de la facultad que el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83 confería a los Estados miembros. (22)

35. Siguiendo el mismo razonamiento que en la sentencia *Repertoire Culinaire*, (23) en el asunto *Asprod*, (24) el Tribunal de Justicia afirmó que una normativa nacional por la que se prohibía la concesión de una exención sobre la base de que el operador no había obtenido una decisión de la Administración fiscal que fijara el límite máximo de utilización de bebidas alcohólicas en la

producción de productos de confitería no entraba dentro de la facultad que el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83 confería a los Estados miembros. (25)

36. El artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96/CE (26) está redactado en términos muy similares a los del artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83. (27) En la sentencia dictada en el asunto Polihim-SS, (28) el Tribunal de Justicia argumentó que la negativa de las autoridades nacionales a eximir del impuesto especial fuelóleo pesado, por el mero hecho de que la persona declarada por el depositario autorizado como su destinatario no tuviera la condición de consumidor final autorizado por el Derecho nacional para recibir productos energéticos exentos del impuesto especial, sin que se comprobara si se cumplían las exigencias de fondo necesarias para que ese fuelóleo pesado fuera utilizado para fines que dieran derecho a exención en el momento de su salida del depósito fiscal, iba más allá de lo necesario para garantizar la franca y correcta aplicación de las exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso.

37. Por último, en la sentencia dictada en el asunto Vakarų Baltijos laivų statykla, (29) en el que el Tribunal de Justicia volvió a interpretar el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96, se argumentó que una normativa nacional que condiciona la aplicación de una exención al cumplimiento de requisitos formales sin relación con la utilización de los productos energéticos de que se trate ni tampoco con los requisitos materiales exigidos por esa disposición, desvirtúa el carácter incondicional de la obligación de eximir y vulnera el principio de proporcionalidad.

38. En cada una de estas sentencias, el Tribunal de Justicia indicó que el Estado miembro en cuestión había excedido los límites de su facultad de establecer condiciones para eximir productos del impuesto especial, dado que las condiciones que pretendían imponer no garantizaban la franca y correcta aplicación de las exenciones ni evitaban cualquier fraude, evasión o abuso, alterando así el carácter incondicional de la exención controvertida. Como señalaron la República de Polonia y la República Checa en la vista, no forma parte de la argumentación de la Comisión en el presente procedimiento que las autoridades polacas denieguen la exención por no satisfacerse determinadas condiciones y sin que se compruebe si se cumplen las exigencias de fondo necesarias para obtener la exención. Por el contrario, la Comisión no niega que el régimen suspensivo puesto en práctica por la República de Polonia garantiza una aplicación correcta de la exención.

2. Artículo 27, apartado 6, de la Directiva 92/83

39. El artículo 27, apartado 6, de la Directiva 92/83 establece que los Estados miembros «podrán» aplicar las exenciones mencionadas en el artículo 27, apartado 1, mediante la devolución del impuesto especial abonado. El vigésimo tercer considerando de la Directiva 92/83 («se debería permitir que los Estados miembros apliquen las exenciones previstas en la presente Directiva mediante devolución») confirma lo dispuesto expresamente en el artículo 27, apartado 6, de dicha Directiva.

40. A pesar de la claridad de los términos de este artículo, la Comisión parece considerar que el carácter incondicional de las exenciones se extiende a los requisitos establecidos por los Estados miembros para su obtención. Para cumplir el artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83, la República de Polonia puede aplicar esta exención mediante un régimen suspensivo, pero también debe hacerlo mediante la devolución del impuesto especial abonado. En efecto, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que interprete el artículo 27, apartado 6, de la misma Directiva en el sentido de que impone a los Estados miembros la obligación de aplicar las exenciones mediante la devolución del impuesto especial abonado.

41. En mi opinión, esta tesis se topa con dos obstáculos insuperables.

42. En primer lugar, como se ha expuesto en los puntos 25 y 26 de las presentes conclusiones, el artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83 deja a los Estados miembros un margen de apreciación en cuanto a la elección de los medios para aplicar las exenciones previstas en ella. Pues bien, la Comisión no ha demostrado que los medios elegidos por la República de Polonia excedan el marco previsto por esta disposición.

43. En segundo lugar, el artículo 27, apartado 6, de la Directiva 92/83 establece que los Estados miembros «podrán aplicar las exenciones antes mencionadas mediante la devolución del impuesto

especial abonado». Hasta la fecha, el Tribunal de Justicia no ha interpretado esta disposición. Afortunadamente, su interpretación no plantea ninguna dificultad especial, ya que el sentido literal del apartado citado no puede ser más claro. El término «exención» se entiende por lo general como «la libertad para eximirse de una obligación o de una exigencia legal». En el ámbito fiscal, según el sentido que se suele dar a dicho término, el derecho a exigir una exención implica que no existe obligación de tributar. El artículo 27, apartado 6, de la Directiva 92/83 establece que podrán aplicarse las exenciones previstas en dicha disposición mediante la devolución del impuesto especial abonado. El término «podrán» indica claramente que no impone a los Estados miembros la obligación de aplicar una exención mediante la devolución del impuesto especial abonado. (30)

44. La Comisión alegó en la vista que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular la sentencia *Repertoire Culinaire*, (31) ha limitado el alcance de la elección de acción que el artículo 27, apartado 6, de la Directiva 92/83 concede a los Estados miembros. Sin embargo, la sentencia *Repertoire Culinaire* no examinó la cuestión de la interpretación del artículo 27, apartado 6, de dicha Directiva, habida cuenta de que el Estado miembro de que se trataba había aplicado la exención prevista en su artículo 27, apartado 1, letra f), mediante la devolución del impuesto especial abonado. Por lo tanto, esta sentencia no puede respaldar la tesis defendida por la Comisión.

3. Conclusión

45. Propongo al Tribunal de Justicia que declare que la Comisión no ha demostrado 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.

B. Violación del principio de proporcionalidad

46. La Comisión afirma asimismo que el requisito de recurrir a un régimen suspensivo para obtener una exención del impuesto especial sobre el alcohol etílico utilizado para la producción de medicamentos viola el principio de proporcionalidad porque los fraudes, evasiones y abusos pueden evitarse a través de medidas que no obliguen a los operadores a soportar el coste añadido que supone que el producto circule en dicho régimen. Cuando el producto circula después del pago de los impuestos especiales, como en el régimen de devolución, ya no existe riesgo de fraude. El posible fraude puede evitarse exigiendo a los operadores la presentación de documentos y certificados que demuestren la utilización del producto.

47. La segunda parte de la argumentación de la Comisión ha de apreciarse a la luz de la carga de la prueba en el procedimiento contemplado en el artículo 258 TFUE.

1. Carga de la prueba en el procedimiento contemplado en el artículo 258 TFUE

48. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el procedimiento contemplado en el artículo 258 TFUE debe basarse en la comprobación objetiva del incumplimiento por parte de un Estado miembro de las obligaciones que le impone el TFUE o un acto de Derecho derivado. (32)

49. Conforme a jurisprudencia también reiterada, la Comisión debe probar el incumplimiento alegado y aportar al Tribunal de Justicia los datos necesarios para que este pueda verificar la existencia del incumplimiento, sin poder basarse en presunciones. (33)

50. En el presente recurso, la Comisión debe probar que la República de Polonia no ha aplicado correcta y proporcionalmente el artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83 al condicionar la exención del impuesto especial armonizado sobre el alcohol etílico utilizado para la producción de medicamentos a la circulación de dicho producto en régimen suspensivo.

51. Los Estados miembros están obligados, en virtud del artículo 4 TUE, apartado 3, a facilitar a la Comisión el cumplimiento de su misión. Según el artículo 17 TUE, apartado 1, su misión consiste, en particular, en velar por la aplicación de las disposiciones del TFUE, así como de las disposiciones adoptadas por las instituciones en virtud del mismo. (34) Por consiguiente, los Estados miembros están obligados a proporcionar a la Comisión información clara y precisa, indicando inequívocamente cuáles son las medidas legales, reglamentarias y administrativas mediante las cuales consideran haber

cumplido las distintas obligaciones que les impone la Directiva. (35) Por otra parte, por lo que se refiere a la correcta aplicación en la práctica de las disposiciones nacionales, la Comisión depende en gran medida de los datos proporcionados por los eventuales denunciantes así como por el Estado miembro afectado.

52. En el presente asunto, ni de los escritos presentados ni de los autos se desprende que la República de Polonia haya incumplido su obligación de colaborar con la Comisión o que no haya proporcionado información clara y precisa sobre la normativa nacional pertinente o sobre su aplicación en la práctica.

2. *Apreciación*

53. La aplicación del principio de proporcionalidad implica que el Tribunal de Justicia ha de examinar si las medidas controvertidas rebasan los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimamente perseguidos, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa, y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos. (36)

54. La Comisión no niega que el requisito de que el producto de que se trata deba circular en régimen suspensivo cuenta con las ventajas que alega la República de Polonia.

55. No obstante, la Comisión considera que las medidas de aplicación establecidas por la República de Polonia constituyen una respuesta desproporcionada, que dicho Estado miembro debe subsanar estableciendo un régimen paralelo de exención mediante la devolución del impuesto abonado.

56. Por una parte, la Comisión entiende que, dado que el impuesto especial se abona por adelantado, tales regímenes de devolución presentan un riesgo menos elevado de fraude, evasión o abuso. Las autoridades nacionales deben asegurarse después de que no se proceda a la devolución del impuesto especial sobre el alcohol que no se utilice para la producción de medicamentos.

57. Por otra parte, la Comisión considera que el régimen suspensivo impide que determinados operadores se beneficien de la exención porque genera a los usuarios costes más elevados que el régimen de devolución y, por tanto, va más allá de lo necesario para evitar cualquier fraude, evasión o abuso.

58. La República de Polonia discrepa porque, según afirma, todos los operadores pueden acogerse a la exención mediante la circulación del producto en régimen suspensivo. Este régimen no es necesariamente más costoso que el de devolución y presenta también la ventaja de no exigir el abono por adelantado de los impuestos especiales.

59. La Comisión no ha aportado al Tribunal de Justicia ninguna prueba en apoyo de su afirmación de que el régimen suspensivo es más oneroso que el régimen de devolución. Preguntada al respecto en la vista, la Comisión afirmó que no estaba obligada a aportar tales pruebas. En sus observaciones, la República Checa subrayó que la argumentación de la Comisión se basa en una presunción, que no puede invocar en el procedimiento contemplado en el artículo 258 TFUE. (37)

60. La Comisión soporta la carga general de la prueba en el procedimiento contemplado en el artículo 258 TFUE. Dicha carga no se traslada al Estado miembro porque la Comisión considere, sin sustentarse en ningún elemento de prueba, que el mecanismo alternativo para lograr el objetivo perseguido por una directiva es más eficaz o menos restrictivo que el aplicado por el Estado miembro demandado.

61. Además, resulta difícilmente concebible que un Estado miembro pueda demostrar que un régimen que no ha aplicado es menos restrictivo que el que ha aplicado. Si la Comisión desea invocar un motivo de este tipo en el marco del procedimiento contemplado en el artículo 258 TFUE, debe proporcionar al Estado miembro demandado elementos de prueba en apoyo de esta afirmación para que pueda pronunciarse al respecto y, a continuación, someter tales elementos al Tribunal de Justicia. No ha sido así en el caso de autos.

62. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que declare que la Comisión no ha demostrado de forma suficiente en Derecho que la República de Polonia haya vulnerado el principio de proporcionalidad, y que, por consiguiente, desestime en su totalidad el recurso de la Comisión.

VII. Costas

63. En virtud del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. En la medida en que propongo al Tribunal de Justicia que estime las pretensiones de la República de Polonia, procede condenar en costas a la Comisión.

64. De conformidad con el artículo 140, apartado 1, de dicho Reglamento, la República Checa cargará con sus propias costas.

VIII. Conclusión

65. Por consiguiente, a la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que:

- 1) Desestime el recurso.
- 2) Condene a la Comisión Europea a cargar con las costas en que haya incurrido la República de Polonia.
- 3) Condene a la República Checa a cargar con sus propias costas.

¹ Lengua original: inglés.

² DO 1992, L 316, p. 21.

³ El capítulo IV 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), versa sobre la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo.

⁴ Según se define en el artículo 20 de la Directiva 92/83.

⁵ Sentencia de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752), apartados 48 y 49 (en lo sucesivo, «sentencia Repertoire Culinaire»).

⁶ *Ibidem*, apartados 50 y 51 y jurisprudencia citada.

⁷ *Ibidem*, apartado 52.

⁸ Véase, por ejemplo, el comunicado de prensa de la Comisión IP/08/241, «Excise duties: Commission proposes measures to strengthen the fight against fraud and simplify certain rules for private and commercial cross-border purchases», de 14 de febrero de 2008.

⁹ El depositario autorizado es responsable del conjunto de riesgos inherentes a la circulación de los productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo y 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 (sentencia de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, apartado 32).

[10](#) Sentencia de 9 de diciembre de 2010 (C-163/09, EU:C:2010:752), apartado 51 y jurisprudencia citada.

[11](#) *Ibidem*, apartado 52.

[12](#) *Ibidem*.

[13](#) Sentencia de 7 de diciembre de 2000 (C-482/98, EU:C:2000:672) (en lo sucesivo, «sentencia Italia/Comisión»).

[14](#) Decisión 98/617/CE de la Comisión, de 21 de octubre de 1998, por la que se deniega a Italia la autorización para prohibir la concesión de una exención a determinados productos eximidos de los impuestos especiales en virtud de [la Directiva 92/83] (DO 1998, L 295, p. 43).

[15](#) 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).

[16](#) Sentencia de 7 de diciembre de 2000 (C-482/98, EU:C:2000:672).

[17](#) De ahí la constatación que figura en el apartado 52 de dicha sentencia, según la cual, Italia debía invocar, al menos, elementos concretos para justificar la existencia de un riesgo serio de fraude, evasión o abuso.

[18](#) Artículo 4 TUE, apartado 3. Véanse, por analogía, las conclusiones de la Abogada General Sharpston presentadas en el asunto España/Comisión (C-114/17 P, EU:C:2018:309), punto 79 y jurisprudencia citada.

[19](#) Así sucede en el marco del recurso interpuesto con arreglo al artículo 258 TFUE, tal como se describe en los puntos 48 a 51 de las presentes conclusiones.

[20](#) Véanse los puntos 48 y 51 de las presentes conclusiones.

[21](#) Sentencia de 9 de diciembre de 2010 (C-163/09, EU:C:2010:752).

[22](#) Sentencia de 9 de diciembre de 2010 (C-163/09, EU:C:2010:752), apartados 53 a 55.

[23](#) *Ibidem*.

[24](#) Auto de 3 de diciembre de 2014 (C-313/14, no publicado, EU:C:2014:2426).

[25](#) Auto de 3 de diciembre de 2014, Asprod (C-313/14, no publicado, EU:C:2015:76), apartados 22 a 27.

[26](#) Directiva del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51).

[27](#) «Los Estados eximirán del impuesto a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso.»

[28](#) Sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403), apartado 62.

[29](#) Sentencia de 13 de julio de 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537), apartados 45 y 46 y jurisprudencia citada.

[30](#) Otras versiones lingüísticas del artículo 27, apartado 6, y del vigésimo segundo considerando de la Directiva 92/83, como las versiones en lengua alemana, francesa, italiana y neerlandesa, reflejan también esta postura.

[31](#) Sentencia de 9 de diciembre de 2010 (C-163/09, EU:C:2010:752), apartado 51.

[32](#) Véase, en particular, la sentencia de 10 de noviembre de 2020, Comisión/Italia (Valores límite fijados para las PM10) (C-644/18, EU:C:2020:895), apartado 70 y jurisprudencia citada.

[33](#) Véanse, en particular, las sentencias de 5 de septiembre de 2019, Comisión/Italia (Bacterium Xylella fastidiosa) (C-443/18, EU:C:2019:676), apartados 78 y 80 y jurisprudencia citada, y de 14 de enero de 2021, Comisión/Italia (Ayudas a la compra de carburante) (C-63/19, EU:C:2021:18), apartado 74 y jurisprudencia citada.

[34](#) Véase, en particular, la sentencia de 18 de octubre de 2012, Comisión/Reino Unido (C-301/10, EU:C:2012:633), apartado 71 y jurisprudencia citada.

[35](#) Sentencia de 16 de junio de 2005, Comisión/Italia (C-456/03, EU:C:2005:388), apartado 27 y jurisprudencia citada.

[36](#) Sentencia de 9 de marzo de 2010, ERG y otros (C-379/08 y C-380/08, EU:C:2010:127), apartado 86 y jurisprudencia citada.

[37](#) Véase el punto 49 de las presentes conclusiones.