

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092775

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 18 de abril de 2024

Sala 5.^a

Asunto n.º C-509/22

SUMARIO:

Impuestos sobre consumos específicos. *Destrucción total o pérdida irremediable de un producto en régimen suspensivo Caso fortuito. Pérdida irremediable causada por hechos constitutivos de culpa no grave imputable a un empleado del depositario autorizado.* Una empresa italiana se dedica a la desnaturalización del alcohol etílico, procedimiento mediante el cual el alcohol se convierte en no apto para el consumo humano. A tal fin, dispone de un depósito autorizado de alcohol etílico y de una planta de desnaturalización y acondicionamiento. Durante una operación de carga de una cuba de la instalación de desnaturalización del alcohol, en presencia de un funcionario de la Agencia de Aduanas, se derramó alcohol etílico puro por el suelo debido a una fuga causada por una válvula que dejó abierta uno de sus empleados. Una parte del producto pudo ser recogida y recuperada, mientras que el resto se perdió irremediablemente. La entidad solicitó una franquicia de los impuestos especiales por la cantidad de alcohol perdida accidentalmente pero le fue denegada por considerar la Agencia de Aduanas que la pérdida en cuestión no se debía a caso fortuito o fuerza mayor, sino a la imprudencia y negligencia de un empleado que, por descuido, había dejado abierta la válvula de la cuba. En virtud del art. 7.1 de la Directiva 2008/118, el impuesto especial se devenga en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo, que incluye, entre otras cosas, la salida irregular del producto sujeto a impuestos especiales de un régimen suspensivo. El art. 7.4 de la Directiva 2008/118, puntualiza que no se considera despacho a consumo la destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía, a circunstancias imprevisibles o fuerza mayor, o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro. De ambos apartados se desprende que los impuestos especiales sobre los productos sujetos a esos impuestos no se devengan en esos supuestos, estableciendo así una excepción a la regla general de que los impuestos especiales relativos a los productos destruidos o perdidos siguen siendo exigibles. Dadas las similitudes existentes entre los derechos de aduana y los impuestos especiales, es preciso, con el fin de garantizar una interpretación coherente del Derecho de la Unión, conferir al concepto de caso fortuito, a efectos del art. 7.4, pfo primero de la Directiva 2008/118, un alcance idéntico al adoptado por el Tribunal de Justicia en relación con el art.206.1 del código aduanero, [VID., STJUE de 18 de mayo de 2017, asunto C-154/16 (NFJ066701) que se caracteriza por un elemento objetivo, relativo a las circunstancias anormales, imprevisibles y ajenas al interesado, y por un elemento subjetivo, relativo a la obligación, por parte del interesado, de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento de que se trate adoptando medidas adecuadas sin tener que soportar sacrificios excesivos. Así, el art. 7.4 de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que ha de entenderse que el concepto de caso fortuito, a efectos de dicha disposición, al igual que el concepto de fuerza mayor, se refiere a circunstancias ajenas a quien lo invoca, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse pese a toda la diligencia empleada. La pérdida irremediable de un producto líquido sujeto a impuestos especiales causada por una fuga, provocada a su vez por el descuido de un empleado que no cerró la válvula de una cuba al término de una operación de trasvase de dicho líquido, no puede considerarse una circunstancia anormal o ajena al operador cuya actividad consiste en la desnaturalización del alcohol etílico. Por el contrario, tal pérdida debe considerarse incluida en el ámbito de responsabilidad de ese operador y consecuencia de una inobservancia de la diligencia normalmente exigida en el marco de su actividad, de modo que, en tales circunstancias, no concurren ni el elemento objetivo ni el elemento subjetivo que caracterizan el concepto de caso fortuito, a efectos del art. 7.4 de la Directiva 2008/118, que debe interpretarse en el sentido de que el reconocimiento de la existencia de caso fortuito, a efectos de dicha disposición, exige, por un lado, que la destrucción total o la pérdida irremediable de los productos sujetos a impuestos especiales se deba a circunstancias anormales, imprevisibles y ajenas al operador de que se trate, lo que no sucede cuando esas circunstancias estén comprendidas en su ámbito de responsabilidad, y, por otro lado, que dicho operador haya actuado con la diligencia normalmente exigida en el marco de su actividad para precaverse contra las consecuencias de tal contingencia. En la medida que el art. 7.4 de la Directiva 2008/118 constituye una excepción a la regla general de que, en principio, los impuestos especiales relativos a productos destruidos o perdidos siguen siendo exigibles, debe ser objeto de una interpretación restrictiva y no puede interpretarse en el sentido de que los Estados miembros tienen la facultad de establecer que los impuestos especiales no son exigibles en circunstancias distintas de las enumeradas en dicha disposición, en particular cuando la pérdida o la destrucción del producto sujeto a

impuestos especiales sea debida a una culpa no grave imputable a un empleado del operador de que se trate, ya que las condiciones de devengo de los impuestos especiales deben ser idénticas en todos los Estados miembros para garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior. El art. 7.4 de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de Derecho nacional de un Estado miembro que equipara en todos los casos los hechos constitutivos de culpa no grave, imputables al deudor de que se trate, al caso fortuito y a la fuerza mayor. Sin embargo, cuando los hechos constitutivos de culpa no grave que hayan provocado la destrucción total o la pérdida irremediable del producto sujeto a impuestos especiales se cometieron en el marco de una operación de desnaturalización previamente autorizada por las autoridades nacionales competentes, procede considerar que esa destrucción o esa pérdida se produjo como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro de que se trate, de modo que dicha destrucción o dicha pérdida no debe considerarse despacho a consumo a efectos del art. 7 de la Directiva 2008/118. Finalmente, el art. 7.4 de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que la expresión «como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro», que figura en el párrafo primero de dicha disposición, no puede entenderse en el sentido de que permite a los Estados miembros establecer en general que la destrucción total o la pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo no constituye despacho a consumo cuando sea debida a culpa no grave.

PRECEPTOS:

Directiva 2008/118/CE del Consejo (Régimen general de los II.EE., y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE), arts 1 y 2.

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), art. 206.

Tratado de 25 de marzo de 1957 de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), art. 288.

PONENTE:

Don M. Iešič.

En el asunto C-509/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia), mediante resolución de 20 de julio de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de julio de 2022, en el procedimiento entre

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

y

Girelli Alcool Srl,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Quinta, y los Sres. Z. Csehi, M. Iešič (Ponente) y D. Gratsias, Jueces;

Abogado General: Sr. A. M. Collins;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de junio de 2023; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Girelli Alcool Srl, por la Sra. P. Castellano, avvocata;
 - en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. F. Meloncelli, avvocato dello Stato;
 - en nombre del Parlamento Europeo, por la Sra. E. Paladini y el Sr. A. Tamás, en calidad de agentes;
 - en nombre del Consejo de la Unión Europea, por la Sra. E. d'Ursel y el Sr. G. Ruge, en calidad de agentes;
 - en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Björkland y la Sra. F. Moro, en calidad de agentes;
- oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de septiembre de 2023; dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 7, apartado 4, 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).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Agencia de Aduanas y Monopolios, Italia; en lo sucesivo, «Agencia de Aduanas») y Girelli Alcool Srl (en lo sucesivo, «Girelli») en relación con el devengo de los impuestos especiales relativos a una cantidad de alcohol etílico puro irremediablemente perdida durante una operación de desnaturalización.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2008/118

3. Según los considerandos 8 y 9 de la Directiva 2008/118:

«(8) Puesto que, para el adecuado funcionamiento del mercado interior, sigue siendo necesario que el concepto de impuesto especial y sus condiciones de devengo sean idénticos en todos los Estados miembros, es preciso determinar, a escala comunitaria, el momento en que tiene lugar el despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales y quién es el deudor del impuesto especial.

(9) Dado que los impuestos especiales representan un gravamen sobre consumos específicos, no pueden aplicarse respecto de productos que, en algunas circunstancias, se hayan destruido o perdido irremediablemente.»

4. El artículo 1, apartado 1, de esta Directiva está redactado como sigue:

«La presente Directiva establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación (en lo sucesivo, “los productos sujetos a impuestos especiales”):

[...]

b) alcohol y bebidas alcohólicas, regulados por las Directivas 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 1992, L 316, p. 21)] y 92/84/CEE [del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, p. 29)];

[...]».

5. A tenor del artículo 2 de la Directiva 2008/118:

«Los productos sujetos a impuestos especiales estarán sujetos a tales impuestos en el momento de:

- a) su fabricación, incluida, si procede, su extracción, en el territorio de la Comunidad [Europea];
- b) su importación al territorio de la Comunidad.»

6. El artículo 7 de esta Directiva dispone lo siguiente:

«1. El impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.

2. A efectos de la presente Directiva se considerará “despacho a consumo” cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo;
- b) la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a las disposiciones aplicables del derecho comunitario y de la legislación nacional;
- c) la fabricación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo;
- d) la importación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales, a no ser que dichos productos se incluyan en un régimen suspensivo inmediatamente después de su importación.

[...]

4. La destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía, a circunstancias imprevisibles o fuerza mayor, o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro, no se considerará despacho a consumo.

A efectos de la presente Directiva, los productos se considerarán totalmente destruidos o perdidos de forma irremediable cuando ya no puedan utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales.

Cuando se produzca una destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales, esta deberá demostrarse a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se haya producido o detectado, si no es posible determinar dónde se ha producido.

5. Cada Estado miembro establecerá sus propias normas y condiciones con arreglo a las cuales se determinarán las pérdidas a que se refiere el apartado 4.»

Directiva 92/12/CEE

7. El artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1), dispone lo siguiente:

«El depositario autorizado se beneficiará de una franquicia por las pérdidas acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor, que sean comprobadas por las autoridades de cada Estado miembro. [...]»

Directiva 92/83

8. El artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83 está redactado como sigue:

«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:

a) cuando sean distribuidos en forma de alcohol totalmente desnaturalizado con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro y dichos requisitos hayan sido debidamente notificados y aceptados con arreglo a lo dispuesto en los apartados 3 y 4. Esta exención dependerá de la aplicación de las disposiciones de la Directiva [92/12] a la circulación comercial de alcohol totalmente desnaturalizado;

[...]».

Código aduanero

9. A tenor del artículo 204, apartado 1, del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1; en lo sucesivo, «código aduanero»):

«Dará origen a una deuda aduanera de importación:

a) el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia de su estancia en depósito temporal o de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre, [...]

[...]

en casos distintos de los contemplados en el artículo 203, salvo que se pruebe que dichas infracciones no han tenido consecuencias reales para el correcto funcionamiento del depósito temporal o del régimen aduanero considerado.»

10. El artículo 206, apartado 1, del código aduanero establece lo siguiente:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 202 y en la letra a) del apartado 1 del artículo 204, no se considerará que se origina una deuda aduanera de importación con respecto a una determinada mercancía cuando el interesado presente la prueba de que el incumplimiento de las obligaciones derivadas:

- ya sea de las disposiciones de los artículos 38 a 41 y del segundo guion del artículo 177,
- ya sea de la estancia de la mercancía en depósito temporal,
- ya sea de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre dicha mercancía,

resulta de la destrucción total o de la pérdida irremediable de dicha mercancía por causa inherente a la naturaleza misma de la mercancía, o por caso fortuito o fuerza mayor, o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades aduaneras.

A los efectos del presente apartado, una mercancía estará irremediabilmente perdida cuando nadie pueda utilizarla.»

Derecho italiano

11. El decreto legislativo n. 504 — Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Decreto Legislativo n.º 504 — Texto refundido de las disposiciones legales relativas a los impuestos sobre la producción y el consumo, así como a las sanciones penales y administrativas correspondientes), de 26 de octubre de 1995 (GURI n.º 279, de 29 de noviembre de 1995, suplemento ordinario n.º 143), en su versión modificada por el decreto legislativo n. 48 — Attuazione della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (Decreto Legislativo n.º 48 por el que se aplica la Directiva 2008/118/CE relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE), de 29 de marzo de 2010 (GURI n.º 75, de 31 de marzo de 2010) (en lo sucesivo, «Decreto Legislativo n.º 504»), establece lo siguiente en su artículo 2, apartado 2:

«El impuesto especial se devengará en el momento del despacho a consumo del producto en el territorio del Estado. [...]»

12. El artículo 4, apartados 1 y 5, del Decreto Legislativo n.º 504 está redactado como sigue:

«1. En caso de pérdida irremediable o destrucción total de productos que se encuentren en régimen suspensivo, se concederá una franquicia cuando el obligado al pago demuestre, de un modo que la Administración tributaria considere satisfactorio, que la pérdida o destrucción de los productos ha tenido lugar por caso fortuito o fuerza mayor. Salvo en el caso de las labores del tabaco, los hechos constitutivos de culpa no grave imputables a terceros o al propio deudor del impuesto especial se equiparán al caso fortuito y a la fuerza mayor.

[...]

5. A efectos del presente Texto refundido, un producto se considerará totalmente destruido o irremediabilmente perdido cuando ya no pueda utilizarse como producto sujeto a impuestos especiales.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13. Girelli es una empresa domiciliada en Italia cuya actividad consiste en la desnaturalización del alcohol etílico. Se trata del procedimiento mediante el cual el alcohol se convierte en no apto para el consumo humano. A tal fin, dispone de un depósito autorizado de alcohol etílico y de una planta de desnaturalización y acondicionamiento.

14. El 26 de marzo de 2014, mientras Girelli realizaba operaciones de carga de una cuba de la instalación de desnaturalización del alcohol, en presencia de un funcionario de la Agencia de Aduanas, se derramó alcohol etílico puro por el suelo debido a una fuga causada por una válvula que dejó abierta uno de sus empleados. Una parte del producto pudo ser recogida y recuperada, mientras que el resto se perdió irremediabilmente.

15. El 31 de marzo de 2014, Girelli solicitó, sobre la base del artículo 4, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 504, una franquicia de los impuestos especiales por la cantidad de alcohol perdida accidentalmente.

16. El 5 de junio de 2014, la Agencia de Aduanas denegó dicha solicitud por considerar que la pérdida en cuestión no se debía a caso fortuito o fuerza mayor, sino a la imprudencia y negligencia de un empleado de Girelli que, por descuido, había dejado abierta la válvula de la cuba.

17. El 25 de julio de 2014, Girelli presentó ante la Agencia de Aduanas observaciones en las que impugnaba el devengo de los impuestos especiales correspondientes a la cantidad de alcohol etílico perdida, alegando que era imposible su despacho a consumo.

18. El 3 de octubre de 2014, la Agencia de Aduanas rechazó estas observaciones y practicó una liquidación de impuestos especiales por un importe total de 17 476,24 euros.

19. Girelli interpuso un recurso contra dicha resolución ante la Commissione tributaria provinciale di Milano (Comisión Tributaria Provincial de Milán, Italia), en apoyo del cual alegaba, en particular, la inexistencia de hecho imponible de los impuestos especiales controvertidos debido a que la parte del producto que se perdió no había sido despachada a consumo, así como la imputabilidad del hecho dañoso al caso fortuito o, con carácter subsidiario, como constitutivo de culpa no grave.

20. Dicho tribunal estimó ese recurso al considerar en su sentencia que la pérdida del producto en cuestión, causada por una falta de diligencia que, sin embargo, no podía calificarse de «grave», era constitutiva de culpa no grave, la cual, con arreglo al artículo 4, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 504, se equipara al caso fortuito y a la fuerza mayor.

21. La Agencia de Aduanas apeló dicha sentencia ante la Commissione tributaria regionale della Lombardia (Comisión Tributaria Regional de Lombardía, Italia), que consideró que en el caso de autos concurrían los dos requisitos exigidos para conceder la franquicia de impuestos especiales solicitada, a saber, que la pérdida del producto en cuestión fuera irremediable y que se debiera a caso fortuito o fuerza mayor.

22. La Agencia de Aduanas interpuso un recurso de casación contra la sentencia de la Commissione tributaria regionale della Lombardia (Comisión Tributaria Regional de Lombardía) en el que alegó que, al considerar que el comportamiento negligente del empleado de que se trataba estaba comprendido en el concepto de caso fortuito y que, en cualquier caso, la culpa de dicho empleado debía calificarse como «no grave», dicho tribunal infringió el artículo 4 del Decreto Legislativo n.º 504.

23. La Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia), que es el órgano jurisdiccional remitente, considera que el litigio del que conoce plantea la cuestión de si los conceptos de caso fortuito y fuerza mayor, en el sentido del Derecho de la Unión, incluyen las conductas culposas y, en su caso, en qué condiciones. De no ser así, se pregunta si es compatible con el Derecho de la Unión el hecho de que un Estado miembro considere que están comprendidas en esos conceptos las conductas constitutivas de culpa calificable como «no grave».

24. Dicho órgano jurisdiccional señala que, en su jurisprudencia, pueden identificarse dos enfoques distintos de la interpretación del concepto de caso fortuito. Según el primer enfoque, de carácter subjetivo, el obligado al pago debe demostrar que no ha cometido ningún acto culposo y que el daño se ha producido de un modo que no se podía prever ni superar con la diligencia requerida por las circunstancias concretas del caso. Según el segundo enfoque, de naturaleza objetiva, es irrelevante que esa persona haya actuado o no con diligencia.

25. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que, a la luz de la jurisprudencia resultante de las sentencias de 18 de diciembre de 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône* (C-314/06, EU:C:2007:817), apartados 24, 25 y 40, y de 18 de mayo de 2017, *Latvijas Dzēlceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392), apartado 61, los conceptos de caso fortuito y fuerza mayor, a efectos del artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118, en la medida en que ambos se caracterizan por un elemento objetivo, relativo a las circunstancias anormales e imprevisibles, y un elemento subjetivo, relativo a la obligación, por parte del interesado, de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento anormal adoptando medidas adecuadas sin aceptar sacrificios excesivos, no parecen referirse a conductas culposas y, en particular, a conductas caracterizadas por meros errores por descuido, previsibles por naturaleza y fácilmente evitables.

26. De este modo, dicho órgano jurisdiccional considera que una normativa de un Estado miembro que equipara la culpa leve al caso fortuito y a la fuerza mayor equivale a prever, como causa distinta de exención de los impuestos especiales, un supuesto adicional que, sin embargo, no parece desprenderse de las disposiciones de la citada Directiva.

27. No obstante, se pregunta si el artículo 7, apartado 4, párrafo primero, de la Directiva 2008/118, en virtud del cual no se considera despacho a consumo «la destrucción total o pérdida irremediable [de los] productos [...] como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro», puede interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros definir otras categorías generales distintas del caso fortuito y de la fuerza mayor que den lugar a una franquicia fiscal.

28. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente estima que la lógica interna de esta disposición, que se refiere, sucesivamente, a la «causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía», a «circunstancias imprevisibles» y a la «fuerza mayor», sugiere que la expresión «como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro» tiene un valor restrictivo y residual, de modo que se refiere a acontecimientos específicos distintos de los relativos al caso fortuito y a la fuerza mayor, no identificables *a priori*, pero referentes a elementos de hecho concretos que, cuando se someten a la apreciación previa de la autoridad competente, pueden justificar la adopción de una decisión de destrucción del producto.

29. Por último, el órgano jurisdiccional remitente plantea la cuestión de si el concepto de caso fortuito puede tener un alcance diferente del concepto de fuerza mayor, concretamente en lo que se refiere al requisito relativo al elemento subjetivo característico de esos dos conceptos en el sentido de la jurisprudencia mencionada en el apartado 25 de la presente sentencia.

30. En esas circunstancias, la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En primer lugar, ¿debe interpretarse el concepto de circunstancias imprevisibles que dan lugar a pérdidas acaecidas en régimen suspensivo, a efectos del artículo 7, apartado 4, de la Directiva [2008/118], al igual que la fuerza mayor, en el sentido de circunstancias ajenas al depositario autorizado, anormales e imprevisibles y no evitables pese a la adopción de todas las medidas de precaución por aquel, objetivamente excluidas de cualquier posibilidad de control por su parte?

2) Además, a efectos de la exclusión de la responsabilidad en el supuesto de circunstancias imprevisibles, ¿debe tomarse en consideración, y en qué medida, la diligencia prestada a la hora de determinar las precauciones necesarias para evitar el hecho dañoso?

3) Con carácter subsidiario a las cuestiones prejudiciales primera y segunda, ¿es compatible una disposición como el artículo 4, apartado 1, del Decreto Legislativo [n.º 504], que asimila a las circunstancias imprevisibles y a la fuerza mayor la culpa no grave (de la misma persona o de terceros) con el régimen previsto en el artículo 7, apartado 4, de la Directiva [2008/118], que no establece otros requisitos, en particular por lo que respecta a la “culpa” del autor del hecho o del sujeto activo?

4) Por último, ¿puede interpretarse la expresión, contenida también en el citado artículo 7, apartado 4, [de la Directiva 2008/118.] “o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro” en el sentido de que permite al Estado miembro designar otra categoría general (la culpa leve) que puede afectar a la definición del despacho a consumo en caso de destrucción o pérdida del producto, o esa expresión no puede abarcar una cláusula de este tipo, sino que debe entenderse que se refiere a casos específicos, autorizados en cada ocasión o en cualquier caso identificados para situaciones definidas por sus componentes objetivos?»

Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

31. Sin invocar formalmente la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial, Girelli cuestiona la pertinencia de las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente alegando, en particular, que, en el caso de autos, no se cumple el requisito relativo al despacho a consumo, al que se supedita el devengo de los impuestos especiales en virtud del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118, puesto que el producto de que se trata en el litigio principal se perdió irremediablemente.

32. A este respecto, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia, en el marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida en el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al juez nacional que conoce del litigio y que ha de asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación o a la validez de una norma del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está obligado en principio a pronunciarse (sentencia de 12 de octubre de 2023, KBC Verzekeringen, C-286/22, EU:C:2023:767, apartado 21 y jurisprudencia citada).

33. De ello se deduce que las cuestiones relativas al Derecho de la Unión gozan de una presunción de pertinencia. El Tribunal de Justicia solo puede negarse a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación o la apreciación de validez de una norma de la Unión que se ha solicitado carece de relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (sentencia de 12 de octubre de 2023, KBC Verzekeringen, C-286/22, EU:C:2023:767, apartado 22 y jurisprudencia citada).

34. En el presente asunto, procede señalar que la petición de decisión prejudicial —que versa sobre la interpretación del Derecho de la Unión, en este caso, el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118— tiene precisamente por objeto determinar si, cuando un producto sujeto a impuestos especiales se ha perdido irremediablemente en circunstancias como las del litigio principal, debe considerarse, conforme a la citada disposición, que dicho producto no ha sido «despachado a consumo», en el sentido del artículo 7, apartado 2, de dicha Directiva. De ello se deduce que las dudas manifestadas por Girelli no se refieren a la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales planteadas, sino a la respuesta a estas en cuanto al fondo.

35. Por lo tanto, procede declarar la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

36. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que ha de entenderse que el concepto de caso fortuito, a efectos de dicha disposición, al igual que el concepto de fuerza mayor, se refiere a circunstancias ajenas a quien lo invoca, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse pese a toda la diligencia empleada.

37. Con carácter preliminar, es preciso recordar que, como enuncia su artículo 1, apartado 1, la Directiva 2008/118 tiene por objeto establecer el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos sujetos a impuestos especiales, entre los que figuran el alcohol y las bebidas alcohólicas.

38. En virtud del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118, el impuesto especial se devenga en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo. En el apartado 2 de este artículo se define el concepto de «despacho a consumo». Este incluye, entre otras cosas, la salida irregular del producto sujeto a impuestos especiales de un régimen suspensivo.

39. No obstante, el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 puntualiza que no se considera despacho a consumo la destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía, a circunstancias imprevisibles o fuerza mayor, o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro. De esta disposición, en relación con el artículo 7, apartado 1, se desprende que los impuestos especiales sobre los productos sujetos a esos impuestos no se devengan en los supuestos enumerados en dicha disposición.

40. Pues bien, mientras que el artículo 7, apartado 5, de la Directiva 2008/118 dispone que cada Estado miembro establecerá sus propias normas y condiciones con arreglo a las cuales se determinarán las pérdidas a que se refiere el apartado 4 de ese artículo, ninguna de estas dos disposiciones remite al Derecho de los Estados miembros en lo que respecta al sentido y al alcance que ha de atribuirse a los conceptos de caso fortuito y fuerza mayor.

41. Además, el considerando 8 de la Directiva 2008/118 subraya que las condiciones de devengo de los impuestos especiales deben ser idénticas en todos los Estados miembros para garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior. A tal efecto, el artículo 7 de dicha Directiva determina el momento en el que tiene lugar el despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales. Pues bien, en la medida en que el alcance de los conceptos de caso fortuito y fuerza mayor puede afectar al devengo de los impuestos especiales, dichos conceptos tienen necesariamente carácter autónomo y debe garantizarse la

uniformidad de su interpretación en todos los Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, apartado 22).

42. Para interpretar estos dos conceptos autónomos del Derecho de la Unión, es preciso, conforme a reiterada jurisprudencia, tomar en consideración no solamente el tenor de la disposición que integran, sino también el contexto en el que se inscriben y los objetivos que persigue el acto del que forman parte (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de febrero de 2023, *Lufthansa Technik AERO Alzey*, C-393/21, EU:C:2023:104, apartado 33).

43. Por lo que respecta, en primer lugar, al concepto de fuerza mayor, es preciso comenzar recordando que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, este concepto debe generalmente entenderse, en los distintos ámbitos del Derecho de la Unión en los que se aplica, en el sentido de circunstancias ajenas a quien lo invoca, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse pese a toda la diligencia empleada (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, apartado 23, y de 25 de enero de 2017, *Vilkas*, C-640/15, EU:C:2017:39, apartado 53 y jurisprudencia citada). Por lo tanto, el concepto de fuerza mayor consta, en general, de un elemento objetivo, relativo a las circunstancias anormales, imprevisibles y ajenas al interesado, y de un elemento subjetivo, relativo a la obligación, por parte del interesado, de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento de que se trate adoptando medidas adecuadas sin tener que soportar sacrificios excesivos (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, apartado 24).

44. Dicho esto, en virtud de reiterada jurisprudencia, dado que el concepto de fuerza mayor no tiene necesariamente un contenido idéntico en los diversos ámbitos de aplicación del Derecho de la Unión, debe determinarse su significado en función del marco legal en el que esté destinado a producir sus efectos (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, apartado 25, y de 25 de enero de 2017, *Vilkas*, C-640/15, EU:C:2017:39, apartado 54 y jurisprudencia citada).

45. En el contexto de la normativa relativa a los impuestos especiales, el Tribunal de Justicia ha considerado, en relación con el concepto de fuerza mayor a efectos del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12, que la estructura y la finalidad de dicha Directiva no exigían que se interpretaran y aplicaran de modo particular los elementos constitutivos de la fuerza mayor establecidos por la jurisprudencia en otros ámbitos del Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, apartados 26 a 31).

46. Más concretamente, el Tribunal de Justicia ha estimado, en esencia, que los productos sujetos a impuestos especiales lo están por el mero hecho de su fabricación o su importación en el territorio de la Unión; que, en principio, los impuestos especiales también se devengan en caso de diferencias y de pérdidas a las que las autoridades competentes no hayan concedido una franquicia, y que la franquicia prevista en el artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12 para las pérdidas debidas a casos de fuerza mayor constituye una excepción a esta regla general que, como consecuencia, debe interpretarse de forma restrictiva (sentencia de 18 de diciembre de 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, apartado 30).

47. Dicha interpretación es extrapolable al artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118. En efecto, del tenor de esta disposición y de la lógica interna del artículo, examinada en los apartados 38 y 39 de la presente sentencia, resulta que el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 constituye una excepción a la regla general de que, en principio, los impuestos especiales relativos a los productos destruidos o perdidos son exigibles, de modo que esta disposición, al igual que el artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12, debe interpretarse de manera restrictiva.

48. De lo anterior se deduce que el concepto de fuerza mayor, a efectos del artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118, debe entenderse en el sentido de circunstancias ajenas a quien la invoca, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse pese a toda la diligencia empleada (sentencia de 18 de diciembre de 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, apartado 31).

49. Por lo que respecta, en segundo lugar, al concepto de caso fortuito, este, al igual que el concepto de fuerza mayor, no tiene necesariamente un contenido idéntico en los diversos ámbitos de aplicación del Derecho de la Unión, de modo que también debe determinarse su significado en función del marco legal en

el que esté destinado a producir sus efectos (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzēlceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, apartados 60 a 62 y jurisprudencia citada).

50. Al interpretar el concepto de caso fortuito a efectos del artículo 206, apartado 1, del código aduanero, el Tribunal de Justicia ha considerado que, al igual que el concepto de fuerza mayor, aquel se caracteriza por un elemento objetivo, relativo a las circunstancias anormales, imprevisibles y ajenas al interesado, y por un elemento subjetivo, relativo a la obligación, por parte del interesado, de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento de que se trate adoptando medidas adecuadas sin tener que soportar sacrificios excesivos (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzēlceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, apartado 61 y jurisprudencia citada).

51. Según dicha disposición, por excepción a lo dispuesto en el artículo 204, apartado 1, letra a), del código aduanero, no se considerará que se origina una deuda aduanera de importación con respecto a una determinada mercancía cuando el interesado presente la prueba de que el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre dicha mercancía resulta de la destrucción total o de la pérdida irremediable de la mercancía por causa inherente a la naturaleza misma de la mercancía o por caso fortuito o fuerza mayor (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzēlceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, apartado 58).

52. Considerando que el artículo 206, apartado 1, del código aduanero establece una excepción a la regla recogida en el artículo 204, apartado 1, letra a), de ese código —según la cual el incumplimiento de una obligación derivada de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre una mercancía da origen a una deuda aduanera—, el Tribunal de Justicia concluye que los conceptos de fuerza mayor y caso fortuito, a efectos de la primera de esas disposiciones, deben interpretarse de manera restrictiva (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzēlceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, apartado 62).

53. En el presente caso, es preciso señalar que el artículo 7, apartado 4, párrafo primero, de la Directiva 2008/118 está redactado en términos similares a los del artículo 206, apartado 1, del código aduanero y que, al igual que esta disposición, establece una excepción a la regla general de que los impuestos especiales relativos a los productos destruidos o perdidos siguen siendo exigibles.

54. En estas circunstancias, dadas las similitudes existentes entre los derechos de aduana y los impuestos especiales, es preciso, con el fin de garantizar una interpretación coherente del Derecho de la Unión, conferir al concepto de caso fortuito, a efectos del artículo 7, apartado 4, párrafo primero, de la Directiva 2008/118, un alcance idéntico al adoptado por el Tribunal de Justicia en relación con el artículo 206, apartado 1, del código aduanero, recordado en el apartado 50 de la presente sentencia (véase, por analogía, la sentencia de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, apartado 84).

55. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que ha de entenderse que el concepto de caso fortuito, a efectos de dicha disposición, al igual que el concepto de fuerza mayor, se refiere a circunstancias ajenas a quien lo invoca, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse pese a toda la diligencia empleada.

Segunda cuestión prejudicial

56. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias que han dado lugar a la destrucción total o a la pérdida irremediable de los productos sujetos a impuestos especiales, el reconocimiento de la existencia de caso fortuito, a efectos de dicha disposición, exige que se compruebe que el operador de que se trate actuó con la diligencia suficiente para evitar que se produjera el hecho dañoso.

57. A este respecto, es preciso empezar subrayando que, como se desprende de la respuesta a la primera cuestión prejudicial, el concepto de caso fortuito, a efectos del artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118, se caracteriza a la vez por un elemento subjetivo, relativo a la obligación, por parte del interesado, de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento de que se trate adoptando medidas adecuadas sin tener que aceptar sacrificios excesivos, y por un elemento objetivo, relativo a las circunstancias anormales, imprevisibles y ajenas al interesado.

58. En consecuencia, el reconocimiento de la existencia de caso fortuito, a efectos de dicha disposición, implica no solamente que el operador de que se trate haya actuado con la diligencia normalmente requerida en su ámbito de actividad para precaverse contra tal riesgo, lo que exige un comportamiento activo continuo, orientado a la identificación y la evaluación de riesgos potenciales, así como la capacidad de adoptar medidas adecuadas y eficaces para evitar que se materialicen esos riesgos (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, apartado 37), sino también que el acaecimiento de ese riesgo sea consecuencia de circunstancias anormales, imprevisibles y ajenas a dicho operador.

59. De lo anterior se deduce que, cuando las circunstancias que dieron lugar a la destrucción total o pérdida irremediable de los productos sujetos a impuestos especiales están comprendidas en el ámbito de responsabilidad del depositario autorizado, no se cumple el requisito relativo a la existencia de circunstancias ajenas al operador de que se trate y, por lo tanto, falta el elemento objetivo constitutivo del caso fortuito, lo que impide declarar la existencia de caso fortuito.

60. Pues bien, la pérdida irremediable de un producto líquido sujeto a impuestos especiales causada por una fuga, provocada a su vez por el descuido de un empleado que no cerró la válvula de una cuba al término de una operación de trasvase de dicho líquido, no puede considerarse una circunstancia anormal o ajena al operador cuya actividad consiste en la desnaturalización del alcohol etílico. Por el contrario, tal pérdida debe considerarse incluida en el ámbito de responsabilidad de ese operador y consecuencia de una inobservancia de la diligencia normalmente exigida en el marco de su actividad, de modo que, en tales circunstancias, no concurren ni el elemento objetivo ni el elemento subjetivo que caracterizan el concepto de caso fortuito, a efectos del artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de mayo de 2017, *Latvijas Dzelzceļš*, C-154/16, EU:C:2017:392, apartado 63).

61. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que el reconocimiento de la existencia de caso fortuito, a efectos de dicha disposición, exige, por un lado, que la destrucción total o la pérdida irremediable de los productos sujetos a impuestos especiales se deba a circunstancias anormales, imprevisibles y ajenas al operador de que se trate, lo que no sucede cuando esas circunstancias estén comprendidas en su ámbito de responsabilidad, y, por otro lado, que dicho operador haya actuado con la diligencia normalmente exigida en el marco de su actividad para precaverse contra las consecuencias de tal contingencia.

Tercera cuestión prejudicial

62. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de Derecho nacional de un Estado miembro que equipara los hechos constitutivos de culpa no grave, imputables al deudor de que se trate, al caso fortuito y a la fuerza mayor.

63. A este respecto, en primer lugar, es preciso recordar que, como se desprende de las respuestas dadas a las cuestiones prejudiciales primera y segunda, el concepto de caso fortuito, a efectos de dicha disposición, se caracteriza por la existencia de circunstancias anormales, imprevisibles y ajenas al operador de que se trate, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse aun cuando este último hubiera actuado con la diligencia normalmente exigida en el marco de su actividad.

64. Pues bien, la culpa, incluso no grave, imputable a un empleado del operador de que se trate, en la medida en que pertenece al ámbito de la responsabilidad de este último y constituye una inobservancia de la diligencia normalmente exigida en el marco de su actividad, excluye la posibilidad de que se reconozca la existencia de caso fortuito a efectos del artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118.

65. A continuación, es preciso subrayar que dicha disposición enumera de forma exhaustiva los supuestos en los que la destrucción total o la pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales no se considera despacho a consumo, impidiendo por lo tanto el devengo de los impuestos especiales. Así sucede, en primer término, cuando la destrucción total o la pérdida irremediable resulta de una causa inherente a la propia naturaleza de los productos en cuestión; en segundo término, cuando la destrucción o la pérdida es debida a caso fortuito o a fuerza mayor y, en tercer término, cuando la destrucción o la pérdida se producen como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro de que se trate.

66. Pues bien, debe señalarse que la culpa no grave imputable a un empleado del operador de que se trate no está comprendida manifiestamente en el primer supuesto ni en el segundo ni, en principio, en el tercero.

67. Por último, procede recordar que, como se ha señalado en el apartado 47 de la presente sentencia, el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118, en la medida en que constituye una excepción a la regla general de que, en principio, los impuestos especiales relativos a productos destruidos o perdidos siguen siendo exigibles, debe ser objeto de una interpretación restrictiva.

68. De los apartados 65 a 67 de la presente sentencia se deriva que esta disposición no puede interpretarse en el sentido de que los Estados miembros tienen la facultad de establecer que los impuestos especiales no son exigibles en circunstancias distintas de las enumeradas en dicha disposición, en particular cuando la pérdida o la destrucción del producto sujeto a impuestos especiales sea debida a una culpa no grave imputable a un empleado del operador de que se trate.

69. Además, una interpretación diferente podría menoscabar el objetivo de uniformización enunciado en el considerando 8 de la Directiva 2008/118, según el cual las condiciones de devengo de los impuestos especiales deben ser idénticas en todos los Estados miembros para garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

70. Sin embargo, cuando los hechos constitutivos de culpa no grave que provocaron la destrucción total o la pérdida irremediable del producto sujeto a impuestos especiales se cometieron en el marco de una operación de desnaturalización de ese producto que, a su vez, había sido autorizada previamente por las autoridades nacionales competentes, procede considerar que la destrucción total o la pérdida irremediable se produjo como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro de que se trate, de modo que dicha destrucción o pérdida no debe considerarse despacho a consumo, siempre que, en particular, la destrucción total o la pérdida irremediable de dicho producto se haya demostrado a satisfacción de las autoridades nacionales competentes, de conformidad con el artículo 7, apartado 4, párrafo tercero, de la Directiva 2008/118.

71. A este respecto, es preciso señalar, por un lado, que, en virtud del artículo 7, apartado 4, párrafo segundo, de la citada Directiva, los productos se considerarán totalmente destruidos o perdidos de forma irremediable cuando ya no puedan utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales.

72. Por otro lado, del artículo 27, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/83 se desprende que el alcohol desnaturalizado está exento, en principio, del impuesto especial.

73. En consecuencia, procede considerar que una operación de desnaturalización hace que el alcohol ya no pueda utilizarse como producto sujeto a impuestos especiales, a efectos del artículo 7, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 2008/118, y, por lo tanto, que tal operación ocasiona una destrucción total de ese producto.

74. De las consideraciones que preceden se deriva que, cuando los hechos constitutivos de culpa no grave que hayan provocado la destrucción total o la pérdida irremediable del producto sujeto a impuestos especiales se cometieron en el marco de una operación de desnaturalización de alcohol previamente autorizada por las autoridades nacionales competentes, procede considerar que esa destrucción o esa pérdida se produjo como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro de que se trate, de modo que dicha destrucción o dicha pérdida no debe considerarse despacho a consumo a efectos del artículo 7 de la Directiva 2008/118.

75. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de Derecho nacional de un Estado miembro que equipara en todos los casos los hechos constitutivos de culpa no grave, imputables al deudor de que se trate, al caso fortuito y a la fuerza mayor. Sin embargo, cuando los hechos constitutivos de culpa no grave que hayan provocado la destrucción total o la pérdida irremediable del producto sujeto a impuestos especiales se cometieron en el marco de una operación de desnaturalización previamente autorizada por las autoridades nacionales competentes, procede considerar que esa destrucción o esa pérdida se produjo como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro de que se trate, de modo que dicha destrucción o dicha pérdida no debe considerarse despacho a consumo a efectos del artículo 7 de la Directiva 2008/118.

Cuarta cuestión prejudicial

76. Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que la expresión «como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro», que figura en el párrafo primero de dicha disposición, debe entenderse en el sentido de que permite a los Estados miembros establecer en general que la destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo no constituye despacho a consumo cuando sea debida a culpa no grave.

77. Con carácter preliminar, es preciso recordar que, al interpretar una disposición del Derecho de la Unión, procede tener en cuenta su tenor, el contexto en el que se inscribe y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte.

78. Por lo que respecta, en primer lugar, al tenor del artículo 7, apartado 4, párrafo primero, de la Directiva 2008/118, procede señalar que la expresión «como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro» se refiere a la facultad de las autoridades nacionales competentes de adoptar decisiones administrativas de autorización en casos concretos, y no a la facultad del legislador nacional de introducir por vía reglamentaria categorías generales, distintas de las previstas en el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118, para las que el despacho a consumo y, por consiguiente, el devengo de los impuestos especiales están sistemáticamente excluidos.

79. A continuación, por lo que se refiere al contexto en el que se inscribe el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118, es preciso recordar que, dada la interpretación restrictiva de la que debe ser objeto esta disposición, como se ha señalado en los apartados 47 y 67 de la presente sentencia, tal disposición no puede interpretarse en el sentido de que los Estados miembros disponen de la facultad de prever supuestos distintos de los enumerados taxativamente en el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 para los que el despacho a consumo y, por consiguiente, el devengo de los impuestos especiales están sistemáticamente excluidos.

80. Por último, esta interpretación viene corroborada por los objetivos perseguidos por la Directiva 2008/118, la cual, conforme a su considerando 8, tiene por objeto, entre otras cosas, uniformizar las condiciones de devengo de los impuestos especiales en los Estados miembros con el fin de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

81. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que la expresión «como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro», que figura en el párrafo primero de dicha disposición, no puede entenderse en el sentido de que permite a los Estados miembros establecer en general que la destrucción total o la pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo no constituye despacho a consumo cuando sea debida a culpa no grave.

Costas

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

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

1) El artículo 7, apartado 4, 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, **debe interpretarse en el sentido de que ha de entenderse que el concepto de caso fortuito, a efectos de dicha disposición, al igual que el concepto de fuerza mayor, se refiere a circunstancias ajenas a quien lo invoca, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse pese a toda la diligencia empleada.**

2) El artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que el reconocimiento de la existencia de caso fortuito, a efectos de dicha disposición, exige, por un lado, que

la destrucción total o la pérdida irremediable de los productos sujetos a impuestos especiales se deba a circunstancias anormales, imprevisibles y ajenas al operador de que se trate, lo que no sucede cuando esas circunstancias estén comprendidas en su ámbito de responsabilidad, y, por otro lado, que dicho operador haya actuado con la diligencia normalmente exigida en el marco de su actividad para precaverse contra las consecuencias de tal contingencia.

3) El artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de Derecho nacional de un Estado miembro que equipara en todos los casos los hechos constitutivos de culpa no grave, imputables al deudor de que se trate, al caso fortuito y a la fuerza mayor. Sin embargo, cuando los hechos constitutivos de culpa no grave que hayan provocado la destrucción total o la pérdida irremediable del producto sujeto a impuestos especiales se cometieron en el marco de una operación de desnaturalización previamente autorizada por las autoridades nacionales competentes, procede considerar que esa destrucción o esa pérdida se produjo como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro de que se trate, de modo que dicha destrucción o dicha pérdida no debe considerarse despacho a consumo a efectos del artículo 7 de la Directiva 2008/118.

4) El artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que la expresión «como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro», que figura en el párrafo primero de dicha disposición, no puede entenderse en el sentido de que permite a los Estados miembros establecer en general que la destrucción total o la pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo no constituye despacho a consumo cuando sea debida a culpa no grave.

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.