

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. COLLINS
presentadas el 28 de septiembre de 2023⁽¹⁾

Asunto C-509/22

**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli
contra
Girelli Alcool Srl**

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Artículo 7, apartado 4 — Devengo de los impuestos especiales — Despacho a consumo de productos — Exención en caso de destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo — Circunstancias imprevisibles — Autorización de las autoridades competentes del Estado miembro — Pérdida irremediable derivada de un acto culposo no grave cometido por un empleado del depositario autorizado»

Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial planteada por la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia) se inscribe en el contexto de la negativa de la Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Agencia de Aduanas y Monopolios, Italia; en lo sucesivo, «Agencia de Aduanas») a conceder a Girelli Alcool Srl (en lo sucesivo, «Girelli»), sociedad italiana titular de un depósito autorizado de alcohol etílico e instalaciones para la desnaturalización y el envasado de alcohol etílico, una exención del impuesto especial correspondiente a una cantidad de alcohol etílico puro que se había perdido de forma irremediable debido a un error imputable a uno de los empleados de Girelli.

2. El órgano jurisdiccional remitente solicita orientación sobre la interpretación del artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118/CE. ⁽²⁾ Se pregunta si el concepto de «circunstancias imprevisibles» debe interpretarse del mismo modo que el de «fuerza mayor» y si comprende una situación en la que la pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales se debe a negligencia o a culpa no grave de un empleado de un depositario autorizado. Asimismo, se interroga sobre la compatibilidad con la citada disposición de una normativa nacional que, a efectos de la obtención de una exención del impuesto especial, asimila la culpa no grave a las circunstancias imprevisibles y a la fuerza mayor. Por último, el órgano jurisdiccional remitente pide aclaraciones sobre el alcance de la autorización que pueden conceder las autoridades competentes de los Estados miembros en virtud de la citada disposición.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

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 [de la Unión], 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 misma Directiva dispone lo siguiente:

«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 [la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, p. 21)] y [la Directiva 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. El artículo 2 de la Directiva 2008/118 establece:

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

a) su fabricación [...] en el territorio de la [Unión];

b) su importación al territorio de la [Unión]».

6. El capítulo II de esta misma Directiva, que lleva por epígrafe «Devengo, devolución y exención de impuestos especiales», contiene la sección 1, titulada «Momento y lugar del devengo», en la que se inscribe su artículo 7, que preceptúa 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 [de la Unión] 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.»

Derecho nacional

7. Con arreglo al artículo 2, apartado 2, del Decreto Legislativo n.º 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 y a las sanciones penales y administrativas correspondientes), de 26 de octubre de 1995, (3) en su versión modificada por el Decreto Legislativo n.º 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, (4) «el impuesto especial se devengará en el momento de despacho a consumo del producto en el territorio del Estado».

8. El artículo 4, apartado 1, del Decreto n.º 504/1995 está redactado en los siguientes términos:

«En caso de pérdida irremediable o destrucción total de productos que se encuentren en régimen suspensivo se concederá una franquicia cuando el sujeto pasivo demuestre, a satisfacción de la administración tributaria, que la pérdida o la destrucción de los productos se ha producido como consecuencia de circunstancias imprevisibles o fuerza mayor. Con excepción de las labores del tabaco, los hechos imputables a terceros o al propio sujeto pasivo a título de culpa no grave se asimilarán a las circunstancias imprevisibles y a la fuerza mayor».

9. El artículo 4, apartado 5, del Decreto n.º 504/1995 dispone que «los productos se considerarán totalmente destruidos o perdidos de forma irremediable cuando ya no puedan utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales».

Hechos del litigio principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

10. El 26 de marzo de 2014, durante las operaciones de carga de un depósito de las instalaciones de desnaturalización de alcohol etílico de Girelli, en presencia de un funcionario de la Agencia de Aduanas, se produjo una fuga de alcohol etílico puro a través de una válvula del depósito que uno de los empleados de dicha empresa había dejado abierta por descuido y se extendió por el suelo del local. Parte del producto se recuperó; el resto se perdió irremediablemente.

11. El 31 de marzo de 2014, Girelli presentó ante la Agencia de Aduanas, con arreglo al artículo 4, apartado 1, del Decreto n.º 504/1995, una solicitud de exención del impuesto especial respecto de la cantidad de alcohol etílico puro que se había perdido accidentalmente.

12. El 5 de junio de 2014, la Agencia de Aduanas denegó esta solicitud basándose en que la pérdida se había producido debido a la imprudencia y culpa de un empleado de Girelli y no a circunstancias imprevisibles o fuerza mayor.

13. El 25 de julio de 2014, Girelli presentó ante la Agencia de Aduanas una serie de observaciones mediante las cuales cuestionaba el devengo del impuesto especial correspondiente a la cantidad de alcohol etílico puro perdido.

14. El 3 de octubre de 2014, la Agencia de Aduanas rechazó estas observaciones. Emitió una liquidación tributaria para el pago del impuesto especial por importe de 17 476,24 euros, contra la que Girelli interpuso recurso ante la Commissione tributaria provinciale di Milano (Comisión Tributaria Provincial de Milán, Italia). Girelli alegó, en particular, que no existía hecho imponible, dado que, al haberse perdido de forma irremediable, el alcohol etílico puro no había sido despachado a consumo. También adujo que el hecho dañoso se había producido como consecuencia de circunstancias imprevisibles o, con carácter subsidiario, de un acto de «culpa no grave», puesto que se debió a una distracción de un trabajador.

15. La Commissione tributaria provinciale di Milano (Comisión Tributaria Provincial de Milán) estimó el recurso de Girelli. Consideró que el perjuicio se debió a «una falta indiscutible de diligencia, que, sin embargo, no puede calificarse de “grave”».

16. La Agencia de Aduanas interpuso recurso de apelación contra dicha resolución ante la Commissione tributaria regionale della Lombardia (Comisión Tributaria Regional de Lombardía, Italia), que decidió que debía concederse la exención, por cuanto la pérdida de alcohol etílico puro era irremediable y se había producido debido a circunstancias imprevisibles.

17. La Agencia de Aduanas interpuso recurso de casación contra esta última resolución ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando, en esencia, que, al considerar comprendida la conducta negligente del empleado de Girelli en el concepto de «circunstancias imprevisibles» y, en cualquier caso, la culpa de dicho empleado como «no grave», la Commissione tributaria regionale della Lombardia (Comisión Tributaria Regional de Lombardía) había infringido el artículo 4 del Decreto n.º 504/1995.

18. El órgano jurisdiccional remitente señala que, en su jurisprudencia, existe un doble enfoque sobre el concepto de circunstancias imprevisibles. Según el primer enfoque, de carácter subjetivo, el sujeto obligado debe demostrar que no ha cometido ningún acto culposo y que el daño se ha producido de forma no previsible ni evitable con la diligencia adecuada a las circunstancias concretas del caso. Según el segundo enfoque, de naturaleza objetiva, es totalmente irrelevante el comportamiento eventualmente diligente o negligente de esa persona.

19. El órgano jurisdiccional remitente alega que de las sentencias del Tribunal de Justicia dictadas en los asuntos *Société Pipeline Méditerranée et Rhône* (5) y *Latvijas Dzēlceļš* (6) cabe deducir que, en el contexto de los impuestos especiales, los conceptos de «fuerza mayor» y «caso fortuito» constan de un elemento objetivo, pues requieren la concurrencia de circunstancias anormales y ajenas al operador, y también de un elemento subjetivo, relativo a la obligación, por parte de esa persona, de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento anormal, adoptando medidas adecuadas, sin tener que soportar sacrificios excesivos. Resulta que estos dos conceptos comparten las mismas características. Incluso por lo que respecta al caso fortuito, deben existir «circunstancias ajenas al depositario autorizado, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada por este» y el «requisito de que dichas circunstancias deban ser ajenas al depositario autorizado no se limita a las circunstancias externas a él en un sentido material o físico, sino que se refiere también a circunstancias que parecen escapar objetivamente al control del depositario autorizado o que están fuera del ámbito de responsabilidad de este». (7)

20. El órgano jurisdiccional remitente pregunta si la exención prevista en el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 puede concederse cuando el hecho que causó la pérdida irremediable de los productos sujetos a impuestos especiales resulte de una falta de diligencia, prudencia o pericia del depositario o su empleado. A la luz de sus elementos objetivo y subjetivo, los conceptos de «fuerza

mayor» y «circunstancias imprevisibles» no se aplican a los comportamientos caracterizados por la culpa, en particular un error por negligencia, que es por naturaleza previsible y evitable.

21. El órgano jurisdiccional remitente desea saber asimismo si el concepto de «circunstancias imprevisibles» se distingue del de «fuerza mayor» en lo que respecta al nivel de diligencia que debe prestar la persona interesada a la hora de tomar precauciones para evitar un hecho dañoso.

22. Dicho órgano jurisdiccional considera que, al asimilar la culpa no grave a la «fuerza mayor» y a las «circunstancias imprevisibles», el artículo 4, apartado 1, del Decreto n.º 504/1995 parece contemplar un motivo adicional de exención de los impuestos especiales, por referencia a un criterio subjetivo de la diligencia ejercida por el interesado.

23. Por último, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si la expresión «o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro» contenida en el artículo 7, apartado 4, párrafo primero, de la Directiva 2008/118 puede interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros definir otras categorías generales que den lugar a una exención del impuesto especial. Considera que del sistema de esta disposición, que se refiere, a su vez, a «la propia naturaleza de las mercancías», «circunstancias imprevisibles» y «fuerza mayor», cabe deducir que esta expresión tiene valor de cierre y carácter residual. Se refiere, por tanto, a otros acontecimientos concretos, que no son identificables *a priori*, sino que atañen a elementos de hecho particulares que, sometidos a una apreciación concreta de la autoridad competente, pueden justificar la adopción de una medida de destrucción del producto. Este análisis se ve confirmado, por una parte, por el hecho de que las razones que justifican la exención, como excepción al régimen ordinario del impuesto, deben ser objeto de una interpretación estricta y, por otra, por el empleo del término «circunstancias» en el considerando 9 de la Directiva 2008/118.

24. Habida cuenta de lo anterior, 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, en el sentido 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 dos primeras cuestiones, ¿es compatible una disposición como el artículo 4, apartado 1, del [Decreto n.º 504/1995], 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 disposición, contenida también en el citado artículo 7, apartado 4, “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?»

25. Han presentado observaciones escritas Girelli, el Gobierno italiano y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia formuló preguntas escritas al Parlamento Europeo, al Consejo y a la Comisión para que respondieran por escrito. Dichas instituciones respondieron dentro del plazo señalado. En la vista

celebrada el 7 de junio de 2023, se oyeron los informes orales de Girelli y la Comisión y sus respuestas a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia.

Análisis jurídico

Admisibilidad

26. Sin proponer formalmente una excepción de inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial, Girelli sostiene que las cuestiones prejudiciales quedan fuera del objeto del litigio principal. En virtud del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118 y del artículo 2, apartado 2, del Decreto n.º 504/1995, el impuesto especial se devenga en el momento de despacho a consumo. Tras derramarse en el suelo de las instalaciones de desnaturalización, el alcohol etílico puro «ya no pudo utilizarse» como producto sujeto a impuestos especiales y, por tanto, se perdió de forma irremediable, (8) de modo que en ningún caso puede decirse que haya sido despachado a consumo.

27. Según reiterada jurisprudencia, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional que conoce del procedimiento principal y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que ha de adoptarse apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar su sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieran a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse. Así pues, tales cuestiones gozan de una presunción de pertinencia. El Tribunal de Justicia solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del procedimiento principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado. (9)

28. La petición de decisión prejudicial implica determinar si, en las circunstancias en ella descritas, la pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales puede considerarse un despacho a consumo en el sentido del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118. Contrariamente a lo que sostiene Girelli, el hecho de que se haya producido la destrucción total o la pérdida irremediable de los productos sujetos a impuestos especiales no es necesariamente incompatible con su despacho a consumo. Como resulta del considerando 9 de la Directiva 2008/118, solo «en algunas circunstancias», definidas en artículo 7, apartado 4, de esta es cuando, si tales productos se han destruido o perdido irremediablemente, no se les puede aplicar un gravamen. El órgano jurisdiccional remitente solicita la ayuda del Tribunal de Justicia para que aclare si una situación como la controvertida en el litigio principal está comprendida en esas circunstancias.

29. De ello se deduce que las cuestiones planteadas son útiles y pertinentes para la resolución del litigio de que conoce el órgano jurisdiccional remitente. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que las responda.

Sobre el fondo

Primera cuestión prejudicial

30. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si el concepto de «circunstancias imprevisibles» contenido en el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118, al igual que la «fuerza mayor», debe interpretarse en el sentido de circunstancias ajenas al depositario, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada y objetivamente excluidas de cualquier posibilidad de control del depositario o fuera del ámbito de responsabilidad de este. (10)

31. La Directiva 2008/118 no define los conceptos de «circunstancias imprevisibles» y «fuerza mayor» ni remite a tal efecto al Derecho de los Estados miembros. (11)

32. Girelli parece basarse en sus observaciones escritas en el artículo 7, apartado 5, de la Directiva 2008/118 para afirmar que los Estados miembros gozan de cierto margen de apreciación al conceder una exención de impuestos especiales. El Gobierno italiano y la Comisión señalan, a mi juicio acertadamente, que la remisión a las normas y condiciones nacionales que figuran en la citada disposición no modifica el sentido de los conceptos de «circunstancias imprevisibles» y «fuerza mayor» que figuran en el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118. (12) Como explicó la Comisión en la vista, el margen de apreciación que el artículo 7, apartado 5, de la Directiva 2008/118 deja a los Estados miembros se limita a cuestiones accesorias. Se trata, en particular, de los trámites y plazos para declarar la destrucción o pérdida de productos sujetos a impuestos especiales o para solicitar a las autoridades competentes la autorización para destruir tales productos o para aportar las pruebas que demuestren que se ha producido tal destrucción o pérdida o la existencia de circunstancias imprevisibles o fuerza mayor.

33. Al indicar que, para el adecuado funcionamiento del mercado interior, es necesario que el concepto de impuesto especial y sus condiciones de devengo sean idénticos en todos los Estados miembros, el considerando 8 de la Directiva 2008/118 confirma el enfoque defendido por el Gobierno italiano y la Comisión. Dicho considerando explica también por qué el apartado 2 del artículo 7 de la Directiva 2008/118 define con precisión el momento en que debe considerarse que tiene lugar el despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales y, por ende, con arreglo al apartado 1 de ese mismo artículo, el momento en que se produce el devengo del impuesto especial sobre dichos productos. En la medida en que el contenido y el alcance de los conceptos de «circunstancias imprevisibles» y de «fuerza mayor» son factores pertinentes para determinar la exigibilidad del impuesto especial, (13) tales conceptos tienen necesariamente un carácter autónomo y deben aplicarse de manera uniforme en toda la Unión. (14)

34. De ello se deriva que, en la medida en que el artículo 7, apartado 5, de la Directiva 2008/118 confiere a los Estados miembros un margen de apreciación para conceder exenciones de impuestos especiales, esa discrecionalidad carece de todo efecto en la definición de los conceptos de «circunstancias imprevisibles» y «fuerza mayor» contenidos en el artículo 7, apartado 4, de la citada Directiva.

35. El Tribunal de Justicia aún no ha interpretado los conceptos de «circunstancias imprevisibles» y «fuerza mayor» que figuran en el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118. En la sentencia SPMR, que interpretó la primera frase del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12, que precedió a la Directiva 2008/118, el Tribunal de Justicia examinó el concepto de «fuerza mayor» en el contexto de los impuestos especiales. (15) Declaró que la estructura y la finalidad de la Directiva 92/12 no exigía que elementos constitutivos de la fuerza mayor, tal y como resultan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en otros ámbitos del Derecho de la Unión, (16) se interpretaran y aplicaran de modo particular. (17) En este sentido, el Tribunal de Justicia declaró que la definición de fuerza mayor que había adoptado en esos otros ámbitos del Derecho de la Unión debía aplicarse también al artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12. (18) Según esta definición, que cabe calificar de «habitual», el concepto de «fuerza mayor» no exige una imposibilidad absoluta, sino que debe entenderse referido a circunstancias ajenas al operador, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada. (19) Así pues, la fuerza mayor se caracteriza por dos elementos: uno objetivo, relativo a la naturaleza de las circunstancias anormales y ajenas al operador, y por uno subjetivo, relativo a la obligación, por parte de ese operador, de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento anormal, adoptando medidas adecuadas, sin aceptar, sin embargo, sacrificios excesivos. (20)

36. En consecuencia, el Tribunal de Justicia declaró que un depositario autorizado «solo puede aspirar a beneficiarse de la franquicia establecida en [el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12] si demuestra la existencia de circunstancias que le son ajenas, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada». La aplicación de estos requisitos en el contexto de dicha disposición no debe llevar a imponer al depositario autorizado una responsabilidad absoluta por las pérdidas de productos que se encuentren en régimen suspensivo. El requisito de que las circunstancias que rodeen tales pérdidas sean ajenas al depositario autorizado no se limita a las circunstancias externas a él en un sentido material o físico, sino que son aquellas «que

parecen escapar objetivamente al control del depositario autorizado o que están fuera del ámbito de responsabilidad de este». (21)

37. En mi opinión, los pasos que siguió el Tribunal de Justicia en su razonamiento al realizar estas apreciaciones valen también para definir el concepto de «fuerza mayor» a efectos del artículo 7, apartado 4, párrafo primero, de la Directiva 2008/118.

38. Para empezar, de los considerandos 2 y 8 y del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118 resulta claramente que esta Directiva pretende garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior para los productos que son objeto de impuestos especiales. A tal efecto, contiene un régimen general en el que el concepto de impuesto especial y sus condiciones de devengo deben ser idénticos en todos los Estados miembros. (22)

39. A continuación, en virtud del artículo 2 de la Directiva 2008/118, los productos sujetos a impuestos especiales (23) estarán sujetos a tales impuestos en el momento de su fabricación en el territorio de la Unión o de su importación a dicho territorio. Con arreglo al artículo 7, apartado 1, de dicha Directiva, estos impuestos solo se devengan en el momento de su despacho a consumo. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7, apartado 2, letra a), de esta misma Directiva, el despacho a consumo comprende la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo. (24)

40. Por último, de una interpretación *a contrario* del artículo 7, apartado 4, párrafo primero, de la Directiva 2008/118 se infiere que la destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo debe asimilarse a un despacho a consumo, salvo en los casos taxativamente enumerados en dicha disposición, entre los que figuran, en particular, las circunstancias imprevisibles o la fuerza mayor. (25)

41. De ello se deduce que, en el contexto de la Directiva 2008/118, los impuestos especiales también son exigibles, por regla general, respecto de los productos sujetos a impuestos especiales incluidos en un régimen suspensivo que resulten totalmente destruidos o perdidos de forma irremediable. Como alega correctamente la Comisión en sus observaciones escritas y en su respuesta a una de las preguntas escritas del Tribunal de Justicia, la exención que contempla el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 para los casos de destrucción o pérdida de productos sujetos a impuestos especiales por causa inherente, *inter alia*, a circunstancias imprevisibles o fuerza mayor, constituye una excepción a esta regla general y, en consecuencia, debe interpretarse de manera restrictiva. (26)

42. En consecuencia, sugiero que la definición «habitual» del concepto de «fuerza mayor» que adoptó el Tribunal de Justicia en la sentencia SPMR en el contexto del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12, incluidas las precisiones que figuran en los apartados 32 y 33 de dicha sentencia, (27) se aplica también en el contexto del artículo 7, apartado 4, párrafo primero, de la Directiva 2008/118. Esta opinión parece confirmada por la afirmación del Tribunal de Justicia en la sentencia recaída en el asunto IMPERIAL TOBACCO BULGARIA según la cual, dado que las disposiciones pertinentes de la Directiva 92/112 tienen un alcance sustancialmente idéntico al de las disposiciones de la Directiva 2008/118, la jurisprudencia relativa a esa primera Directiva es también aplicable a la segunda. (28)

43. Por lo que se refiere al sentido y el alcance del concepto de «circunstancias imprevisibles» contenido en el artículo 7, apartado 4, párrafo primero, de la Directiva 2008/118, las remisiones efectuadas por el órgano jurisdiccional remitente, el Gobierno italiano y la Comisión a la sentencia Latvijas Dzelzceļš parecen especialmente acertadas. En el asunto de la referida sentencia se trataba de saber si la fuga de disolvente procedente de una cisterna debido a que el dispositivo de descarga inferior del vagón cisterna no había sido cerrado correctamente o había resultado dañado podía calificarse como caso fortuito o de fuerza mayor a efectos del artículo 206, apartado 1, del Reglamento (CEE) n.º 2913/92. (29) En su sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que, en el contexto de la normativa aduanera, los conceptos de «fuerza mayor» y «caso fortuito» se caracterizan por los elementos objetivo y subjetivo descritos en el punto 35 de las presentes conclusiones. (30) Así, el Tribunal de Justicia atribuyó el mismo contenido a ambos conceptos y reiteró su definición «habitual» de fuerza mayor. (31) No parece haber ninguna razón para que la asimilación efectuada en la sentencia

Latvijas Dzēlceļš de los conceptos de «fuerza mayor» y «caso fortuito» a efectos del artículo 206, apartado 1, del código aduanero no deba aplicarse igualmente al artículo 7, apartado 4, párrafo primero, de la Directiva 2008/118. (32)

44. En apoyo de esta conclusión, observo, en primer lugar, que ambas disposiciones tienen un contenido similar.

45. En segundo lugar, en la sentencia Latvijas Dzēlceļš, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 206, apartado 1, del código aduanero formula una excepción a la regla establecida en su artículo 204, apartado 1, letra a), que define las circunstancias que dan origen a la deuda aduanera de importación, y que, en consecuencia, los conceptos de «fuerza mayor» y «caso fortuito», en el sentido del primero de estos preceptos, deben interpretarse en sentido estricto. (33) Ambos conceptos pueden incidir en la exigibilidad del impuesto especial en el contexto de la exención de este impuesto establecida por el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118. Por consiguiente, como excepción a una regla general, también deben ser objeto de una interpretación estricta. (34)

46. Como indica el Gobierno italiano en sus observaciones escritas, el Tribunal de Justicia señaló en su sentencia dictada en el asunto Dansk Transport og Logistik (35) que existen «similitudes entre los derechos de aduana y los impuestos especiales en la medida en que surgen por el hecho de la importación de mercancías en la [Unión] y por la consecutiva introducción de las mismas en el circuito económico de los Estados miembros». Habida cuenta de estas similitudes, y para dar una interpretación coherente de la normativa de la Unión aplicable, el Tribunal de Justicia ha declarado que procede considerar que la extinción de los impuestos especiales se produce en las mismas circunstancias que la de los derechos de aduana.

47. Por último, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en otros ámbitos del Derecho de la Unión resulta que el Tribunal de Justicia no establece una distinción clara entre los conceptos de «circunstancias imprevisibles» y «fuerza mayor», sino que, en realidad, los identifica como uno solo. (36) Como señaló la Abogada General Kokott en sus conclusiones presentadas en el asunto SPMR, (37) el Tribunal de Justicia examina a menudo estos conceptos conjuntamente a la luz de los mismos criterios y sin más explicaciones en cuanto a las diferencias entre ellos. Por ejemplo, en la sentencia recaída en el asunto RF/Comisión, (38) que examinó la normativa relativa a los plazos de procedimiento a que se refiere el artículo 45 del Estatuto del Tribunal de Justicia, el Tribunal de Justicia declaró que «los conceptos de “caso fortuito” y de “fuerza mayor” constan de los mismos elementos y tienen las mismas consecuencias jurídicas». En el mismo orden de ideas, cabe observar que, en los contados casos en los que el Tribunal de Justicia ha definido por separado el concepto de «caso fortuito», ha reproducido exactamente los mismos términos que los utilizados para definir el concepto de «fuerza mayor». (39)

48. En cuanto a la alusión que se hace en la primera cuestión prejudicial, *in fine*, al hecho de que las circunstancias deben estar «objetivamente excluidas de cualquier posibilidad de control por [parte del depositario]», se refiere al elemento objetivo del concepto de «circunstancias imprevisibles» y debe interpretarse a la luz de los apartados 32 y 33 de la sentencia SPMR, como se explica en el punto 36 de las presentes conclusiones. Una vez más, no veo ninguna razón que impida que las apreciaciones contenidas en dichos apartados, desarrolladas en relación con el concepto de «fuerza mayor», puedan aplicarse al concepto de «circunstancias imprevisibles».

49. A la luz de lo anterior, concuerdo con el Gobierno italiano y con la Comisión en que el concepto de «circunstancias imprevisibles» que figura en el artículo 7, apartado 4, la Directiva 2008/118 debe interpretarse, al igual que el de «fuerza mayor» que figura en esta misma disposición, en el sentido de que se refiere a circunstancias ajenas al depositario autorizado, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada por este. (40) El requisito de que dichas circunstancias deban ser ajenas al depositario autorizado no se limita a las excluidas de la posibilidad de control por parte de este en un sentido material o físico, sino que se refiere también a aquellas que escapan objetivamente al control de este o que están fuera de su ámbito de responsabilidad.

Segunda cuestión prejudicial

50. La segunda cuestión prejudicial plantea, en esencia, el interrogante de si, para reconocer la existencia de circunstancias imprevisibles en el sentido del artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118, es preciso que el depositario autorizado haya adoptado todas las medidas de precaución para evitar que se produzca el hecho dañoso.

51. El Gobierno italiano y la Comisión interpretan esta cuestión en el sentido de que se refiere al elemento subjetivo del concepto de «circunstancias imprevisibles». Por lo tanto, la Comisión considera que el órgano jurisdiccional remitente desea dilucidar si una conducta diligente puede ser pertinente por lo que respecta a la obligación del depositario autorizado de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento anormal, adoptando medidas adecuadas, sin tener que soportar sacrificios excesivos.

52. Desde esta perspectiva, comparto la opinión de la Comisión de que las apreciaciones del Tribunal de Justicia en la sentencia SPMR (41) pueden aplicarse por analogía para determinar si concurría el elemento subjetivo en las circunstancias del presente asunto. Del apartado 37 de dicha sentencia resulta que, aunque el respeto de las prescripciones técnicas sobre la operación que deba realizarse pueda ser un requisito necesario para demostrar la existencia de una conducta diligente, una diligencia suficiente exige además 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.

53. A la luz de estas apreciaciones, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, en el litigio principal, el depositario autorizado no solo había cumplido las prescripciones técnicas sobre la operación de carga de alcohol etílico en el depósito, sino que también había identificado y evaluado los riesgos potenciales de fuga teniendo en cuenta los aparatos mecánicos utilizados para cargar el depósito y había adoptado todas las medidas necesarias para evitar que se materializaran tales riesgos. En cuanto a este último punto, como sugiere el propio órgano jurisdiccional remitente, podría comprobar si el depositario autorizado había instalado dispositivos de seguridad para bloquear la apertura de válvulas durante la carga del depósito. Coincido con el Gobierno italiano en que tal medida preventiva no habría supuesto la necesidad de soportar sacrificios excesivos.

54. No obstante, del texto de la segunda cuestión prejudicial y de la motivación de la resolución de remisión se desprende que el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia sobre el grado de diligencia que debe emplear un depositario autorizado no ya para protegerse contra las consecuencias del acontecimiento anormal, sino para, en primer término, evitar que este suceda.

55. Así entendida, la segunda cuestión prejudicial se refiere a los elementos, tanto objetivo como subjetivo, constitutivos, conjuntamente, de unas circunstancias imprevisibles.

56. A este respecto, puede establecerse un paralelismo con los hechos que dieron lugar a la sentencia *Latvijas Dzelzceļš*, que abordaban, en particular, la cuestión de si una fuga de disolvente procedente de una cisterna podía calificarse como caso fortuito o de fuerza mayor. El Tribunal de Justicia consideró que, en el supuesto de que la fuga se debiera al cierre incorrecto de un dispositivo de descarga, no podía considerarse una circunstancia anormal o ajena al operador que ejerce su actividad en el ámbito del transporte de sustancias líquidas, sino más bien la consecuencia de una falta de la diligencia requerida habitualmente en dicha actividad. En consecuencia, declaró que no concurrían ni el elemento objetivo ni el elemento subjetivo de los conceptos de «fuerza mayor» y «caso fortuito». (42)

57. En el presente asunto, considero que, en el supuesto de que la pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales se deba a la conducta negligente del empleado del depositario autorizado en el ejercicio de sus funciones, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, faltaría el elemento objetivo de las circunstancias imprevisibles. Una conducta de esa naturaleza no constituye una circunstancia anormal y ajena a dicho operador y está claramente comprendida en su esfera de control o de responsabilidad.

58. En cuanto al elemento subjetivo, que implica una apreciación de la conducta del interesado, considero que la inexistencia de culpa, ya sea considerada «no grave» o por negligencia, es un requisito indispensable para la existencia de circunstancias imprevisibles. No concurren tales circunstancias

cuando una parte no presta la diligencia que normalmente se exige a las personas que ejercen una actividad empresarial.

59. A la luz de estas observaciones, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que, para reconocer la existencia de circunstancias imprevisibles, es preciso que un depositario autorizado haya adoptado todas las medidas de precaución para evitar que se produzca el hecho dañoso.

Tercera cuestión prejudicial

60. 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 normativa nacional en virtud de la cual los hechos constitutivos de culpa no grave, ya sean imputables al deudor o a un tercero, deben asimilarse a las circunstancias imprevisibles y a la fuerza mayor.

61. De mi análisis de las cuestiones prejudiciales primera y segunda se desprende que una conducta negligente o culposa que pueda calificarse de «no grave» e imputable al operador de que se trate, o a uno de sus empleados, no puede calificarse de circunstancias imprevisibles o fuerza mayor en el sentido de dicho artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118. Los hechos constitutivos de culpa no grave cometidos por un tercero, y no por el deudor del impuesto especial o por uno de sus empleados, solo pueden entenderse como circunstancias imprevisibles o fuerza mayor a efectos de dicha disposición si concurren los elementos objetivo y subjetivo que caracterizan a esos dos conceptos.

62. En este contexto, el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 contiene una lista exhaustiva de las circunstancias en las que no deben considerarse despachados a consumo y, por ende, no dan lugar a la aplicabilidad de un impuesto especial los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo que han sufrido una destrucción total o pérdida irremediable; esta disposición no se refiere a la culpa no grave. Como indica la Comisión en su respuesta a una pregunta escrita del Tribunal de Justicia, la limitación de la exención de los impuestos especiales a las tres circunstancias descritas en dicha disposición se explica por el hecho de que la Directiva 2008/118 tiene por objeto, en particular, prevenir los fraudes y los abusos. El legislador de la Unión consideró que las circunstancias enunciadas en la referida disposición se basaban en una presunción que excluía cualquier riesgo de fraude o abuso. Esta presunción no puede aplicarse en caso de culpa no grave, ya sea atribuida al deudor del impuesto especial o a un tercero.

63. Dado que el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 constituye una excepción a la regla general de que los impuestos especiales también son exigibles respecto de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo que hayan quedado totalmente destruidos o se hayan perdido de forma irremediable, (43) debe ser objeto de una interpretación restrictiva. De ello se deduce que los Estados miembros no pueden añadir motivos de exención del impuesto especial que no figuren en dicha disposición. Como parece reconocer el Gobierno italiano en sus observaciones escritas, permitir tal proceder a los Estados miembros menoscabaría el objetivo enunciado en el considerando 8 de la Directiva 2008/118, según el cual, para el adecuado funcionamiento del mercado interior, es necesario que el concepto de impuesto especial y sus condiciones de devengo sean idénticos en todos los Estados miembros.

64. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda 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 normativa nacional que asimila los hechos constitutivos de culpa no grave a las circunstancias imprevisibles y a la fuerza mayor.

Cuarta cuestión prejudicial

65. Mediante la cuarta cuestión prejudicial se pretende dilucidar si la expresión «como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro» que figura en el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros añadir una circunstancia general basada en un hecho constitutivo de culpa no grave a las

enunciadas en dicha disposición cuando la destrucción total o la pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales no den lugar a despacho a consumo.

66. Comparto la opinión del Gobierno italiano y de la Comisión de que la expresión considerada debe entenderse referida a la posibilidad de que las autoridades nacionales competentes autoricen, caso por caso, la destrucción de productos sujetos a impuestos especiales, cuando condiciones o exigencias específicas justifiquen una exención del impuesto especial. En particular, el término «autorización», interpretado en su contexto, se refiere al derecho de estas autoridades a establecer autorizaciones en casos individuales. No confiere a los Estados miembros la facultad de legislar respecto de circunstancias adicionales a las previstas en el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118.

67. El hecho de que la expresión considerada comience con los términos «como consecuencia de» también pone de manifiesto, como sostiene acertadamente la Comisión, que una autorización debe preceder al acontecimiento que permite. Por su propia naturaleza, los acontecimientos imprevisibles, como la pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales, no pueden ser objeto de una autorización previa.

68. Como se explica en el punto 63 de las presentes conclusiones, si se habilitara a los Estados miembros añadir, mediante la concesión de autorizaciones en virtud del artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118, circunstancias adicionales en las que la destrucción total o la pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales no se considere despacho a consumo, podrían determinar de manera autónoma las condiciones de devengo del impuesto especial, poniendo en peligro el objetivo de armonización del considerando 8 de la Directiva 2008/118. Esta habilitación sería también contraria al principio según el cual una disposición que establece una excepción, como el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118, debe interpretarse en sentido estricto.

69. De las consideraciones anteriores resulta 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» no permite a los Estados miembros añadir una circunstancia general basada en un hecho constitutivo de culpa no grave a aquellas en las que la destrucción total o la pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales no se considere despacho a consumo.

Observaciones finales

70. En sus observaciones escritas, Girelli pone de relieve que, en el presente asunto, es incuestionable que el alcohol etílico que se derramó en el suelo de sus instalaciones de desnaturalización como consecuencia de un error cometido por uno de sus empleados se perdió de forma irremediable y ya no podía ser despachado a consumo. Dado que un funcionario de la Agencia de Aduanas estaba presente en el momento en que esos hechos se produjeron y registró el incidente en un informe, no existía riesgo de fraude o abuso.

71. Cabría preguntarse si el hecho de que la Directiva 2008/118 no prevea ninguna excepción al devengo del impuesto especial en tal situación, como se desprende de las respuestas que propongo a las cuatro cuestiones prejudiciales, es conforme con el principio de proporcionalidad.

72. En mi opinión, esta cuestión no se plantea al Tribunal de Justicia.

73. La petición de decisión prejudicial interroga al Tribunal de Justicia sobre la interpretación, y no la validez, del artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118. En el marco del reparto de funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido en el artículo 267 TFUE, corresponde al órgano jurisdiccional nacional decidir sobre la pertinencia de las cuestiones prejudiciales que plantea. No obstante, queda reservado al Tribunal de Justicia extraer del conjunto de los elementos proporcionados por el órgano jurisdiccional nacional los elementos del Derecho de la Unión que requieren, teniendo en cuenta el objeto del litigio, una interpretación o una apreciación de validez. (44) Cualesquiera dudas que el órgano jurisdiccional remitente pueda manifestar en relación con la validez de un acto de la Unión, o el hecho de que una cuestión de esta índole se haya suscitado en el litigio principal, son elementos que el Tribunal de Justicia tiene en cuenta al apreciar si procede

plantear de oficio la cuestión de la validez de una medida de la cual el órgano jurisdiccional remitente solicita una interpretación. (45)

74. De la resolución de remisión no se desprende que las partes principales pretendan impugnar la validez de la Directiva 2008/118. El órgano jurisdiccional remitente tampoco se pronuncia sobre esta cuestión. En estas circunstancias, considero que no procede que el Tribunal de Justicia examine esta cuestión.

75. En cualquier caso, coincido con la Comisión en que el hecho de que la Directiva 2008/118 no prevea ninguna excepción al devengo del impuesto especial en una situación como la descrita en el punto 70 de las presentes conclusiones no es contrario al principio de proporcionalidad.

76. En mi opinión, la consideración como despacho a consumo de la pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo debido al comportamiento negligente de un depositario autorizado o de uno de sus empleados está justificada por el objetivo legítimo de establecer a nivel de la Unión todas las condiciones de devengo de los impuestos especiales con el fin de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior. Asimismo, me parece que tal consideración no va más allá de lo que es adecuado y necesario para alcanzar este objetivo. Como sostuvo la Comisión tanto en su respuesta a una pregunta escrita del Tribunal de Justicia como en la vista, la no exigibilidad del impuesto especial en tales circunstancias podría poner en peligro la integridad del sistema impositivo y la recaudación de impuestos especiales autorizándose la elusión del pago de estos impuestos.

77. Debe tenerse en cuenta que el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 traza asimismo una clara línea divisoria entre las pérdidas irrecuperables que dan lugar al devengo del impuesto especial y las que, excepcionalmente, dan lugar a una exención. De ese modo, delimita los riesgos que asumen voluntariamente los operadores encargados de la aplicación del régimen suspensivo. Considero que la normativa es suficientemente clara para permitir a los depositarios autorizados conocer la naturaleza y el alcance de los riesgos —incluida cualquier pérdida derivada de un comportamiento negligente— que asumen en virtud del régimen especial del que disfrutaban y contra los que, por tanto, tienen la posibilidad de asegurarse. (46)

78. Por último, en su respuesta a una de las preguntas escritas del Tribunal de Justicia y en la vista, la Comisión adujo la posibilidad de que, en una situación muy específica como la descrita en el punto 70 de las presentes conclusiones, las autoridades nacionales competentes puedan, tras haberse producido una pérdida irremediable, adoptar una resolución administrativa para conceder una exención del impuesto especial. En mi opinión, no existe base jurídica para la concesión de tal exención. Interrogada sobre este extremo en la vista, la Comisión no pudo identificar una base jurídica para este planteamiento. (47) Tal posibilidad sería, en cualquier caso, manifiestamente contraria al objetivo de armonización perseguido por la Directiva 2008/118 y a la exigencia que de él se deriva de dar a su artículo 7, apartado 4, una interpretación restrictiva.

Conclusión

79. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia):

«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

el concepto de “circunstancias imprevisibles” que figura en dicha disposición, al igual que el de “fuerza mayor”, se refiere a circunstancias ajenas al depositario autorizado, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada por este. El requisito de que dichas circunstancias deban ser ajenas al depositario

autorizado no se limita a las excluidas de la posibilidad de control por su parte en un sentido material o físico, sino que se refiere también a aquellas que escapan objetivamente al control de este o que están fuera de su ámbito de responsabilidad.

2) El artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118

debe interpretarse en el sentido de que,

para reconocer la existencia de circunstancias imprevisibles, es preciso que el depositario autorizado haya adoptado todas las medidas de precaución para evitar que se produzca el hecho dañoso.

3) El artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118

debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una normativa nacional que asimila los hechos constitutivos de culpa no grave a las circunstancias imprevisibles y a la fuerza mayor.

4) El artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118

debe interpretarse en el sentido de que

la expresión “o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro” que figura en dicha disposición no permite a los Estados miembros añadir una circunstancia general basada en un hecho constitutivo de culpa no grave a las circunstancias en las que la destrucción total o la pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales no se considere despacho a consumo.»

[1](#) Lengua original: inglés.

[2](#) Directiva 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). Con efectos a partir del 13 de febrero de 2023, la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (DO 2020, L 58, p. 4), refunde y deroga la Directiva 2008/118.

[3](#) Suplemento ordinario de la GURI n.º 279, de 29 de noviembre de 1995 (en lo sucesivo, «Decreto n.º 504/1995»).

[4](#) GURI n.º 75, de 31 de marzo de 2010.

[5](#) Sentencia de 18 de diciembre de 2007 (C-314/06, en lo sucesivo, «sentencia SPMR», EU:C:2007:817).

[6](#) Sentencia de 18 de mayo de 2017 (C-154/16, en lo sucesivo, «sentencia Latvijas Dzelzceļš», EU:C:2017:392).

[7](#) El órgano jurisdiccional remitente cita el apartado 40 de la sentencia SPMR. La primera cuestión prejudicial, *in fine*, debe entenderse a la luz de esta cita.

[8](#) Girelli se refiere al párrafo segundo del artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 y al artículo 4, apartado 5, del Decreto n.º 504/1995.

[9](#) Sentencia de 13 de octubre de 2022, Baltijas Starptautiskā Akadēmija y Stockholm School of Economics in Riga (C-164/21 y C-318/21, EU:C:2022:785), apartados 32 y 33 y jurisprudencia citada.

[10](#) La formulación de esta cuestión se basa, en esencia, en los términos empleados por el Tribunal de Justicia en los apartados 23 y 33 de la sentencia SPMR para definir el concepto de «fuerza mayor» en el contexto de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994 (DO 1994, L 365, p. 46) [en lo sucesivo, «Directiva 92/12»]. Véase, asimismo, el punto 36 de las presentes conclusiones.

[11](#) El ordenamiento jurídico de la Unión no define, en principio, sus conceptos por referencia a un ordenamiento jurídico nacional o a varios de ellos, si no se establece expresamente. Véase, en este sentido, la sentencia SPMR, apartado 21 y jurisprudencia citada.

[12](#) *Ibid.*

[13](#) Véase el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118.

[14](#) Véase, en este sentido, la sentencia SPMR, apartado 22.

[15](#) La Directiva 2008/118 derogó y sustituyó a la Directiva 92/12 con efectos a partir del 1 de abril de 2010. A tenor del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12, «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».

[16](#) Como el de los reglamentos agrícolas o el de las normas sobre los plazos de recurso establecidas en el artículo 45 del Estatuto del Tribunal de Justicia.

[17](#) Según reiterada jurisprudencia, dado que el concepto de fuerza mayor no posee un contenido idéntico en los diversos ámbitos de aplicación del Derecho de la Unión, su significado debe determinarse en función del marco legal en el que produzca efectos (véase la sentencia SPMR, apartado 25 y jurisprudencia citada). Como señala la Abogada General Kokott en sus conclusiones presentadas en los asuntos Société Pipeline Méditerranée et Rhône (C-314/06, EU:C:2007:457), punto 31, y Comisión/Italia (C-334/08, EU:C:2010:187), punto 21, la definición de «fuerza mayor» es de aplicación general.

[18](#) Sentencia SPMR, apartados 25 a 31.

[19](#) Sentencia SPMR, apartado 23 y jurisprudencia citada.

[20](#) Sentencia SPMR, apartado 24 y jurisprudencia citada.

[21](#) Sentencia SPMR, apartados 31 a 33.

[22](#) Compárese con las apreciaciones que figuran en el apartado 27 de la sentencia SPMR.

[23](#) En virtud del artículo 1, apartado 1, letra b), de la Directiva 2008/118, el alcohol es uno de los productos sujetos a impuestos especiales.

[24](#) Compárese con las apreciaciones que figuran en el apartado 28 de la sentencia SPMR.

[25](#) El párrafo segundo del artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 precisa las condiciones en las que se considera que los productos han quedado totalmente destruidos o se han perdido de forma irremediable, y el párrafo tercero de esta disposición establece las condiciones en las que debe demostrarse tal destrucción o pérdida.

[26](#) Compárese con las apreciaciones que figuran en el apartado 30 de la sentencia SPMR. Véase, asimismo, el considerando 9 de la Directiva 2008/118, que se refiere a «algunas circunstancias».

[27](#) Véase los puntos 35 y 36 de las presentes conclusiones.

[28](#) Sentencia de 9 de junio de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA (C-55/21, EU:C:2022:459), apartado 37.

[29](#) Reglamento del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005 (DO 2005, L 117, p. 13) (en lo sucesivo, «código aduanero»). El artículo 206, apartado 1, del código aduanero establece que, no obstante lo dispuesto en el artículo 204, apartado 1, letra a), de este mismo código, no se considera 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 esa mercancía por causa inherente a la naturaleza misma de la mercancía, o por caso fortuito o fuerza mayor.

[30](#) Sentencia Latvijas Dzelzceļš, apartado 61. Véase, asimismo, en el contexto de la normativa aduanera, la sentencia de 4 de febrero de 2016, C & J Clark International y Puma (C-659/13 y C-34/14, EU:C:2016:74), apartado 192.

[31](#) Véase el punto 35 de las presentes conclusiones.

[32](#) En apoyo de su afirmación recogida en el apartado 61 de la sentencia Latvijas Dzelzceļš, el Tribunal de Justicia se remite, entre otras, a la sentencia SPMR. Como se explica en el punto 35 de las presentes conclusiones, el Tribunal de Justicia también ha adoptado, en relación con el concepto de «fuerza mayor» en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12, la definición «habitual» de este concepto en otros ámbitos del Derecho de la Unión.

[33](#) Sentencia Latvijas Dzelzceļš, apartados 58 y 62.

[34](#) Véanse los puntos 39 a 41 de las presentes conclusiones.

[35](#) Sentencia de 29 de abril de 2010 (C-230/08, EU:C:2010:231), apartado 84.

[36](#) En sus conclusiones presentadas en los asuntos acumulados C & J Clark International y Puma (C-659/13 y C-34/14, EU:C:2015:620), punto 135, el Abogado General Bot llegó a afirmar que, «en realidad, el concepto de caso fortuito va unido al de fuerza mayor». En sus conclusiones presentadas en el asunto RF/Comisión (C-660/17 P, EU:C:2019:67), el Abogado General Wahl adoptó un enfoque más matizado al observar que «a pesar de que [...] el Tribunal de Justicia nunca ha establecido una distinción clara entre estos dos conceptos, parece razonable suponer que su alcance no es exactamente el mismo» (punto 33). En su opinión, la fuerza mayor se refiere a «un conjunto más limitado de fenómenos extremos o inexorables», a «una fuerza externa que impide a la parte cumplir una obligación y no deja a dicha parte ninguna alternativa» (punto 35), mientras que el concepto de «caso fortuito» es «algo más flexible» y «puede abarcar un conjunto más amplio de circunstancias no comprendidas en la fuerza mayor» (punto 36). No obstante, considera que, «en cierta medida, la definición de cada uno de estos conceptos, en relación con el otro, es una cuestión de apreciación personal», que «incluso ambos pueden solaparse parcialmente», y que «con independencia de dónde se establezca el límite entre estos conceptos, está claro que están íntimamente relacionados y se refieren a un conjunto de circunstancias excepcionales» (punto 37). El Abogado General Wahl concluye que «la existencia de un “caso fortuito o de fuerza mayor” debe apreciarse conjuntamente, como un concepto global» (punto 41).

[37](#) Conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto SPMR (C-314/06, EU:C:2007:457), punto 27. Véanse, asimismo, en términos similares, las conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto RF/Comisión (C-660/17 P, EU:C:2019:67), punto 30.

[38](#) Sentencia de 19 de junio de 2019 (C-660/17 P, EU:C:2019:509), apartado 37. Véase también el auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 30 de septiembre de 2014, Faktor B. i W. Gęsina/Comisión (C-138/14 P, EU:C:2014:2256), apartado 19.

[39](#) Véase, por ejemplo, el auto de 21 de septiembre de 2012, Noscira/OAMI (C-69/12 P, EU:C:2012:589), apartado 39.

[40](#) Cabe observar que, contrariamente a lo indicado en la primera cuestión prejudicial, *in fine*, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia son las «consecuencias» y no las «circunstancias» las que no habrían podido evitarse.

[41](#) En dicho asunto, se había producido un vertido de hidrocarburos de un oleoducto en el que dichos productos circulaban en régimen de suspensión de impuestos especiales. El operador imputó las fugas y la explosión del oleoducto a un fenómeno de corrosión que ocasionaba fisuras. Solicitó una franquicia de los impuestos especiales por el carburante perdido. La Administración denegó esta solicitud por considerar que el operador no cumplía los requisitos para invocar la fuerza mayor.

[42](#) Sentencia Latvijas Dzelzceļš, apartado 63.

[43](#) Véase el punto 41 de las presentes conclusiones.

[44](#) Sentencia de 17 de septiembre de 2020, Compagnie des pêches de Saint-Malo (C-212/19, EU:C:2020:726), apartado 27 y jurisprudencia citada.

[45](#) *Ibid.*, apartado 28.

[46](#) En el apartado 52 de la sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa (C-95/19, EU:C:2021:128), el Tribunal de Justicia declaró lo siguiente: «De este modo, el legislador de la Unión ha conferido una función

central al depositario autorizado en el marco del procedimiento de circulación de los productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo, lo que se traduce en un régimen de responsabilidad por el conjunto de riesgos inherentes a esa circulación. En consecuencia, se le considera obligado al pago de los impuestos especiales cuando, durante la circulación de dichos productos, se cometa una irregularidad o infracción que implique la exigibilidad de tales impuestos. Además, dicha responsabilidad es objetiva y no se basa en la culpa probada o presunta del depositario, sino en su participación en una actividad económica.»

[47](#) En particular, no podría constituir una «autorización de las autoridades competentes del Estado miembro» con arreglo al artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 puesto que, como se expone en el punto 67 de las presentes conclusiones, dicha autorización debe concederse *ex ante* de forma que se pueda producir un acontecimiento futuro.