

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 28 de enero de 2016 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Régimen general de los impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Irregularidad cometida durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales — Circulación de productos en régimen suspensivo — Productos no entregados — Recaudación del impuesto especial a falta de pruebas de la destrucción o de la pérdida de los productos»

En el asunto C-64/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal supremo federal en materia tributaria, Alemania), mediante resolución de 11 de noviembre de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de febrero de 2015, en el procedimiento entre

**BP Europa SE**

y

**Hauptzollamt Hamburg-Stadt,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente) y E. Regan, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de BP Europa SE, por el Sr. D. Völker y la Sra. A. Grin, Rechtsanwälte;
- en nombre del Hauptzollamt Hamburg-Stadt, por el Sr. J. Thaler, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por la Sra. A. Collabolletta, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. F. Tomat y el Sr. M. Wasmeier, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

## Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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 BP Europa SE (en lo sucesivo, «BP Europa») y la Oficina principal de Aduanas de la ciudad de Hamburgo (Hauptzollamt Hamburg-Stadt) en relación con el gravamen exigido a aquélla en concepto de impuesto sobre la energía por la cantidad de gasóleo no entregada en un depósito fiscal situado en Alemania.

### Marco jurídico

#### *Derecho de la Unión*

#### Directiva 2008/118

- 3 La Directiva 2008/118 contiene, en particular, los siguientes considerandos:

«(1) 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 L 76, p. 1)] ha sido sustancialmente modificada en diversas ocasiones. Dado que han de incorporarse nuevas modificaciones, resulta oportuna su sustitución en aras de la claridad.

(2) Las condiciones para gravar con impuestos especiales los productos regulados por la Directiva 92/12/CEE [...] han de mantenerse armonizadas a fin de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

[...]

(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 irremediabilmente.

[...]»

- 4 A tenor del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118:

«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”):

a) productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96/CE [del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO L 283, p. 51)];

[...]»

5 El artículo 4 de la Directiva 2008/118 dispone lo siguiente:

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

[...]

7) “régimen suspensivo”: el régimen fiscal, consistente en la suspensión de los impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos sujetos a impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo;

[...]

11) “depósito fiscal”: todo lugar en el que un depositario autorizado produzca, transforme, almacene, reciba o envíe, en el ejercicio de su profesión, mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen suspensivo bajo determinadas condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que esté situado dicho depósito fiscal.»

6 Con arreglo al artículo 7 de la referida Directiva:

«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;

[...]

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.

[...]»

7 El artículo 10 de la misma Directiva establece:

«1. En caso de que, durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, se produzca una irregularidad que dé lugar a su despacho a consumo con arreglo al artículo 7, apartado 2, letra a), el despacho a consumo se efectuará en el Estado miembro en que se haya producido la irregularidad.

2. En caso de que, durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, se produzca una irregularidad que dé lugar a su despacho a consumo con arreglo al artículo 7, apartado 2, letra a), y no sea posible determinar dónde se ha producido la

irregularidad, se considerará que se ha producido en el Estado miembro y en el momento en que se haya observado.

3. En las situaciones contempladas en los apartados 1 y 2, las autoridades competentes del Estado miembro en el que los productos hayan sido despachados a consumo o se considere que han sido despachados a consumo informarán a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición.

4. Cuando los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo no hayan llegado a destino y no se haya observado durante la circulación ninguna irregularidad que entrañe su despacho a consumo de conformidad con el artículo 7, apartado 2, letra a), se considerará que se ha cometido una irregularidad en el Estado miembro de expedición y en el momento del inicio de la circulación, excepto si, en un plazo de cuatro meses a partir del inicio de la circulación, de conformidad con el artículo 20, apartado 1, se aporta la prueba, a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro de expedición, del final de la circulación, de conformidad con el artículo 20, apartado 2, o del lugar en que se ha cometido la irregularidad.

[...]

6. A efectos del presente artículo, por “irregularidad” se entenderá toda situación que se produzca durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, excepto la mencionada en el artículo 7, apartado 4, debido a la cual una circulación, o parte de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales, no haya finalizado conforme a lo previsto en el artículo 20, apartado 2.»

8 En virtud del artículo 16, apartado 2, letras c) y d), de la Directiva 2008/118, el depositario autorizado debe llevar una contabilidad de las existencias y de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales e introducir en su depósito fiscal y consignar en las cuentas, al final de la circulación, todos los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo.

9 El artículo 17, apartado 1, de la referida Directiva dispone que:

«Los productos sujetos a impuestos especiales podrán circular en régimen suspensivo dentro del territorio de la Comunidad, aun cuando los productos circulen a través de un tercer país o territorio tercero:

a) desde un depósito fiscal con destino a:

i) otro depósito fiscal;

[...]»

10 El artículo 19, apartado 2, letra c), de la misma Directiva dispone que los destinatarios registrados deberán someterse a todo control que permita a las autoridades competentes del Estado miembro de destino asegurarse de la recepción efectiva de los productos.

11 A tenor del artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118:

«La circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo finalizará, en los casos contemplados en el artículo 17, apartado 1, letra a), [inciso] i) [...] en el momento en que el destinatario haya recibido la entrega de dichos productos [...]»

Directiva 2003/96

- 12 De conformidad con los artículos 1 y 2 de la Directiva 2003/96, los Estados miembros gravan, en particular, el gasóleo incluido en el código 2710 19 41 de la Nomenclatura Combinada.

*Derecho alemán*

- 13 A tenor del artículo 8 de la Ley del impuesto sobre la energía (Energiesteuergesetz), de 15 de julio de 2006 (BGBl 2006 I, p. 1534; en lo sucesivo, «EnergieStG»), que lleva por título «Devengo del impuesto en caso de despacho a consumo»:

«(1) El impuesto se devengará en el momento en que los productos energéticos en el sentido del artículo 4 abandonen el depósito fiscal sin estar incluidos en otro régimen suspensivo o salgan de dicho régimen para su uso o consumo en el depósito fiscal (puesta en circulación). Si a la puesta en circulación le sigue un procedimiento de exención fiscal (artículo 24, apartado 1), no se devengará el impuesto.

(1a) Los impuestos no se devengarán en caso de destrucción total o pérdida irremediable de los productos energéticos por causa inherente a su propia naturaleza o por caso fortuito o fuerza mayor. Los productos energéticos se considerarán totalmente destruidos o irremediabilmente perdidos cuando ya no puedan ser utilizados como tales. La destrucción total y la pérdida irremediable deberán probarse de manera suficiente.

[...]»

- 14 El artículo 11 de la EnergieStG, titulado «Circulación procedente de o con destino a otros Estados miembros», dispone:

«(1) Los productos energéticos en el sentido del artículo 4 podrán circular en régimen suspensivo, también a través de un tercer país o territorio tercero,

[...]

2. desde depósitos fiscales en otros Estados miembros o enviados por expedidores registrados desde el lugar de entrada en otros Estados miembros

a) a un depósito fiscal

[...]

situado en el territorio fiscal;

[...]

(4) [...] En los casos contemplados en el apartado 1, punto 2, la circulación en régimen suspensivo finalizará con la recepción de los productos energéticos en el depósito fiscal de destino [...]

- 15 A tenor del artículo 14 de la EnergieStG, que lleva por título «Irregularidades durante la circulación»:

«(1) Se considerará que se ha producido una “irregularidad” durante la circulación en régimen suspensivo, a excepción de los casos regulados en el artículo 8, apartado 1a, cuando la circulación o parte de una circulación no pueda finalizar correctamente.

[...]

(3) Si durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen

suspensivo desde un depósito fiscal en otro Estado miembro o desde un lugar de entrada en otro Estado miembro se constata en el territorio fiscal que se ha producido una irregularidad y no es posible determinar dónde se ha producido ésta, se considerará que se ha producido en el territorio fiscal y en el momento en que se haya observado.

(4) Cuando los productos energéticos en régimen suspensivo hayan sido enviados desde el territorio fiscal a otro Estado miembro (artículos 11, apartado 1, punto 1, y 13, apartado 1) y no hayan llegado a su destino, sin que se haya observado durante la circulación ninguna irregularidad, se considerará, con arreglo al apartado 1, que se ha cometido una irregularidad en el territorio fiscal en el momento del inicio de la circulación, excepto si en un plazo de cuatro meses a partir del inicio de la circulación el expedidor aporta prueba suficiente de que los productos energéticos:

1. han llegado a su destino y la circulación ha finalizado regularmente, o
2. no han llegado a su destino debido a una irregularidad producida fuera del territorio fiscal.

[...]]»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

- 16 En enero de 2011 BP Europa envió por barco, desde un depósito fiscal situado en los Países Bajos, 2,4 millones de litros de gasóleo con el código 2710 19 41 de la Nomenclatura Combinada a un depósito fiscal situado en Alemania. El transporte tuvo lugar en el marco de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo de conformidad con lo dispuesto en los artículos 17 a 31 de la Directiva 2008/118.
- 17 En el lugar de destino, tras la entrega del gasóleo, el propietario del depósito fiscal situado en Alemania comprobó que había recibido 4 854 litros menos que la cantidad indicada en el documento administrativo electrónico presentado a efectos de la aplicación del régimen suspensivo, esto es, un 0,202 % de la cantidad notificada, e informó a las autoridades aduaneras en su acuse de recibo.
- 18 Mediante resolución de 16 de enero de 2012, la Oficina principal de Aduanas de la ciudad de Hamburgo gravó con el impuesto sobre la energía, de un importe de 24,93 euros, la cantidad de gasóleo no entregada que superaba el margen de tolerancia del 0,2 %, aceptado de forma general por la administración alemana.
- 19 El Finanzgericht Hamburg (Tribunal tributario de Hamburgo) desestimó el recurso interpuesto por BP Europa contra dicho gravamen. En efecto, consideró que la cantidad no entregada de gasóleo era el resultado de una irregularidad supuestamente producida dentro del territorio fiscal, lo que había dado lugar al despacho a consumo de dicho producto. El Bundesfinanzhof (Tribunal supremo federal en materia tributaria), ante quien se ha interpuesto recurso de casación, se pregunta si esta apreciación jurídica del litigio, que resulta de la aplicación del Derecho nacional mediante el que se traspuso la Directiva 2008/118, es conforme a las exigencias de ésta, en particular, a las relativas a los requisitos que han de concurrir para el devengo de los impuestos especiales y a la determinación del Estado miembro competente para recaudar dichos impuestos, cuando sólo una parte de los productos que circulan en régimen suspensivo no ha llegado a su destino.
- 20 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal supremo federal en materia tributaria), decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 10, apartado 4, de la Directiva 2008/118 en el sentido de que sus requisitos solamente se cumplen cuando la cantidad total de los productos que hayan circulado en régimen suspensivo no haya llegado a su destino, o puede aplicarse también dicha norma, tomando en consideración el artículo 10, apartado 6, de la misma Directiva, en aquellos casos en los que sólo una parte de los productos sujetos a impuestos especiales que hayan circulado en régimen suspensivo no haya llegado a su destino?
- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118 en el sentido de que la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo sólo finalizará cuando el destinatario haya descargado por completo el medio de transporte que ha llegado a él, de modo que la constatación durante el proceso de descarga de que se ha entregado una cantidad inferior a la prevista se produce todavía durante la circulación?
- 3) ¿Se opone el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118, en relación con el artículo 7, apartado 2, letra a), de ésta, a una disposición nacional que establece que la competencia de recaudación del Estado miembro de destino (junto a la exclusión de los casos contemplados en el artículo 7, apartado 4, de la misma Directiva) depende únicamente de la comprobación de que se ha producido una irregularidad y de la imposibilidad de fijar el lugar en el que ésta ha tenido lugar, o es necesario comprobar también que los productos sujetos a impuestos especiales han sido despachados a consumo a través de su salida del régimen suspensivo?
- 4) ¿Debe interpretarse el artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118 en el sentido de que, cuando se compruebe una irregularidad conforme al artículo 10, apartado 2, de dicha Directiva, se ha de considerar que existe un despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales que hayan circulado en régimen suspensivo y que no hayan llegado al lugar de destino en todos los casos en que no pueda aportarse la prueba, prevista en el artículo 7, apartado 4, de la misma Directiva, de la destrucción total o pérdida irremediable de la cantidad que no se ha entregado?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Observaciones preliminares*

- 21 En virtud del artículo 2 de la Directiva 2008/118, estarán sujetos a impuestos especiales los productos a los que se hace referencia en su artículo 1, entre los que figuran los productos energéticos regulados por la Directiva 2003/96, en el momento de su fabricación en el territorio de la Unión Europea o de su importación en dicho territorio. Así pues, aunque el hecho generador de los impuestos especiales es la fabricación o la importación de los productos de que se trata en el referido territorio, a tenor del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118, el devengo únicamente se produce en el momento del despacho a consumo de los productos.
- 22 Con arreglo al artículo 17, apartado 1, letra a), inciso i), de la Directiva 2008/118, los productos sujetos a impuestos especiales podrán circular en régimen suspensivo dentro del territorio de la Unión, en particular, como en el litigio principal, desde un depósito fiscal situado en un Estado miembro con destino a otro depósito fiscal situado en otro Estado miembro. Este régimen suspensivo se caracteriza por el hecho de que los impuestos especiales relativos a los productos comprendidos en dicho régimen todavía no son exigibles, aunque el hecho imponible ya se haya producido (véase, en este sentido, la sentencia Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751, apartado 42). En consecuencia, en lo que respecta a los productos sujetos a impuestos especiales, dicho régimen retrasa el devengo de los impuestos especiales hasta que se cumpla un supuesto de devengo (véase, en este sentido, la sentencia Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, apartado 78).

- 23 En virtud del artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118, para los productos a los que se aplica un régimen suspensivo, se considerará despacho a consumo la salida, incluso irregular, de dicho régimen.
- 24 Si bien, la Directiva 92/12 disponía en su artículo 6, apartado 1, que el impuesto no sólo se devengaría en el momento de la puesta a consumo de los productos en cuestión, sino también cuando «se [comprobasen] las diferencias», la Directiva 2008/118 no recoge este caso de devengo en lo que respecta a los productos que no hayan sido entregados.
- 25 Mediante sus cuestiones prejudiciales el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, cuáles son, de conformidad con la Directiva 2008/118, las normas de devengo que han de aplicarse a los productos que circulen en régimen suspensivo en caso de que, en el momento de la entrega, se compruebe que la cantidad de productos entregados es menor que la que había en el lugar de origen.
- 26 Puesto que en virtud del artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118, en el caso de productos comprendidos en un régimen suspensivo el devengo del impuesto se vincula a la salida de dicho régimen, procede responder, en primer lugar, a la segunda cuestión prejudicial, que versa sobre el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118, en virtud del cual la circulación de tales productos finalizará en el momento en que el destinatario haya recibido la entrega.

#### *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

- 27 Mediante su segunda cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo finaliza, en el sentido de esta disposición, cuando el destinatario de los productos comprueba, una vez que los productos de que se trata han sido descargados completamente del medio de transporte que los contenía, que falta una parte de los productos respecto de la cantidad que debía habersele entregado.
- 28 Puesto que la Directiva 2008/118 no define qué ha de entenderse por la expresión «el destinatario haya recibido la entrega de [los] productos [sujetos a impuestos especiales]», procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición de Derecho de la Unión han de tenerse en cuenta a la vez su tenor, su contexto y sus objetivos (véase, en particular, la sentencia España/Parlamento y Consejo, C-44/14, EU:C:2015:554, apartado 44).
- 29 En primer lugar, en lo que concierne al tenor literal del artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118, es preciso señalar que éste se refiere a los productos en sí mismos, sin mencionar en modo alguno el medio que se utiliza para transportarlos. Así pues, para determinar el momento de la entrega ha de tomarse en consideración la recepción efectiva de los productos como tales por su destinatario y no el mero hecho de transportar su contenedor, sea cual fuere, hasta él.
- 30 En segundo lugar, en lo que respecta al contexto en que se inscriben las disposiciones controvertidas de la Directiva 2008/118, procede señalar que el artículo 20 de esta Directiva forma parte de su capítulo IV, titulado «Circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo». Entre las disposiciones de dicho capítulo figura el artículo 19, apartado 2, letra c), de la referida Directiva, en virtud del cual el destinatario deberá someterse a todo control que permita a las autoridades competentes del Estado miembro de destino asegurarse de la recepción efectiva de los productos de que se trata. Así pues, el legislador de la Unión ha querido que la recepción efectiva de los productos sea el elemento que determine las condiciones en que ha de apreciarse la circulación de estos productos en régimen suspensivo en

el momento de su entrega. Las demás disposiciones del referido capítulo no pueden interpretarse de otro modo.

- 31 En tercer lugar, al precisar el momento en el que finaliza la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118, pretende definir el momento en que se considera que tales productos han sido despachados a consumo, como se afirmó en el apartado 23 de la presente sentencia, y determinar, en consecuencia, el momento en que se devenga el impuesto en relación con tales productos.
- 32 Además, puesto que, tal y como dispone el considerando 9 de la Directiva 2008/118, los impuestos especiales representan un gravamen sobre el consumo basado en la cantidad de productos que se ofrecen a los consumidores, el momento del devengo de dicho impuesto debe fijarse de modo que la cantidad de productos de que se trata pueda medirse con exactitud. Habida cuenta de este objetivo, el artículo 20, apartado 2, de esta Directiva, que precisa que la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo finalizará en el momento en que el destinatario haya recibido la entrega de dichos productos, debe interpretarse en el sentido de que procede considerar que la recepción tiene lugar en el momento en que este último puede conocer con exactitud la cantidad de productos efectivamente recibidos.
- 33 Si se considerase que la recepción tiene lugar en el momento en que el medio de transporte de los productos sujetos a impuestos especiales llega a su destino sin que el destinatario haya podido todavía comprobar la cantidad efectivamente recibida, el devengo del impuesto incumpliría requisitos derivados de la propia naturaleza del impuesto de que se trata, el cual requiere, como se ha afirmado en el anterior apartado, un conocimiento exacto de la cantidad de productos despachados a consumo. Por este motivo, en una situación como la controvertida en el litigio principal, no puede considerarse que la entrega de los productos de que se trata haya tenido lugar antes de que dichos productos hayan sido completamente descargados del medio de transporte en que se encuentren.
- 34 Además, al exigir al depositario, en virtud del artículo 16, apartado 2, letra d), de la Directiva 2008/118, que introduzca en su depósito fiscal y consigne en las cuentas, al final de la circulación, todos los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo, y hacer coincidir así estas operaciones materiales y contables con el momento en que finaliza la circulación, el legislador de la Unión deseó que dicho fin tuviera lugar en el momento en que los productos en cuestión fueran efectivamente recibidos por el depositario y su cantidad pudiera contabilizarse con exactitud para ser consignada en las actas del depósito.
- 35 En estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo finaliza, en el sentido de esta disposición, cuando el destinatario de los productos comprueba, una vez que los productos de que se trata han sido descargados completamente del medio de transporte que los contenía, que falta una parte de los productos respecto de la cantidad que debía habersele entregado.

#### *Sobre las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta*

- 36 Mediante sus cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, que procede examinar conjuntamente en segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 7, apartado 2, letra a), en relación con el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que las situaciones que regulan son excluyentes de la situación a la que se hace referencia en el artículo 7, apartado 4, de ésta Directiva, y de que se opone a una disposición de Derecho nacional que, al trasponer el artículo 10, apartado 2, de la referida Directiva, no supedita su aplicación al requisito de que los productos sujetos a impuestos especiales hayan

sido despachados a consumo mediante su salida del régimen suspensivo.

- 37 De conformidad con el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118, en caso de que, durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, se produzca una irregularidad que dé lugar a su despacho a consumo con arreglo al artículo 7, apartado 2, letra a), de dicha Directiva, y no sea posible determinar dónde se ha producido la irregularidad, se considerará que se ha producido en el Estado miembro y en el momento en que se haya observado.
- 38 De estas disposiciones se desprende que dicho artículo se refiere a aquellos casos en los que una irregularidad detectada durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo haya dado lugar a su despacho a consumo debido a la salida de dicho régimen.
- 39 En consecuencia, una disposición nacional que transponga el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118 no puede establecer, en principio, que se considerará que tal irregularidad se ha producido en el Estado miembro y en el momento en que se haya observado sin supeditar esta presunción al requisito de que dicha irregularidad haya dado lugar al despacho a consumo de los productos de que se trate.
- 40 Consta que el artículo 14 de la EnergieStG, que es el resultado de esta transposición, no menciona tal requisito.
- 41 No obstante, es jurisprudencia reiterada que, al aplicar el Derecho interno, los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a interpretarlo en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva de que se trate para alcanzar el resultado que ésta persigue y atenerse así a lo dispuesto en el artículo 288 TFUE, párrafo tercero. Esta obligación de interpretación conforme del Derecho nacional es inherente al régimen del Tratado FUE, en la medida en que permite a los órganos jurisdiccionales nacionales garantizar, en el marco de sus competencias, la plena efectividad del Derecho de la Unión cuando resuelven los litigios de que conocen (véase, en particular, la sentencia Domínguez, C-282/10, EU:C:2012:33, apartado 24).
- 42 A este respecto, es preciso recordar que, a efectos del artículo 10 de la Directiva 2008/118, el apartado 6 de este artículo define la «irregularidad» a la que hace referencia como toda situación que se produzca durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, excepto la mencionada en su artículo 7, apartado 4, debido a la cual una circulación, o parte de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales, no haya finalizado conforme a lo previsto en el artículo 20, apartado 2, de dicha Directiva.
- 43 Pues bien, la comprobación de una deficiencia en el momento de la entrega de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo saca a la luz una situación necesariamente acaecida en el pasado, debido a la cual los productos que faltan no fueron objeto de la entrega, de modo que, de conformidad con el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118, su circulación no ha finalizado. Por consiguiente, esta situación constituye una irregularidad en el sentido del artículo 10, apartado 6, de esta Directiva. Una irregularidad de estas características da lugar necesariamente a la salida del régimen suspensivo y, por consiguiente, al despacho a consumo presumido de conformidad con el artículo 7, apartado 2, letra a), de la referida Directiva.
- 44 En este contexto, si una disposición nacional de transposición del artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118, como es el artículo 14 de la EnergieStG, no menciona que su aplicación de halla supeditada al requisito de que la irregularidad haya dado lugar al despacho a consumo de los productos de que se trate, tal omisión no impide aplicar la referida disposición nacional cuando se comprueba que algunos productos no han sido entregados, puesto que ello implica

necesariamente el despacho a consumo.

45 Es preciso señalar asimismo que, tal y como se recuerda en el apartado 42 de la presente sentencia, la irregularidad que se regula en el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118 se refiere a una situación distinta de la contemplada en el artículo 7, apartado 4, de esta Directiva, es decir, distinta de la «destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales».

46 En consecuencia, si se prueba la destrucción total o la pérdida irremediable de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, no puede considerarse, en tal situación, que se haya producido el despacho a consumo en el sentido del artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118, ni puede, por tanto, aplicarse el artículo 10, apartado 2, de ésta. En consecuencia, las situaciones reguladas en estas disposiciones son excluyentes de la situación a la que se hace referencia en el artículo 7, apartado 4, de la referida Directiva.

47 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta que el artículo 7, apartado 2, letra a), en relación con el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que:

- las situaciones reguladas en estas disposiciones son excluyentes de la situación a la que se hace referencia en el artículo 7, apartado 4, de la referida Directiva, y
- el hecho de que una disposición nacional mediante la que se transpone el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118, como la controvertida en el litigio principal, no mencione explícitamente que la irregularidad a la que se hace referencia en dicha disposición de la Directiva debe haber dado lugar al despacho a consumo de los productos de que se trate, no impide aplicar la referida disposición nacional cuando se comprueba que algunos productos no han sido entregados, puesto que ello implica necesariamente el despacho a consumo.

#### *Sobre la primera cuestión prejudicial*

48 Mediante su primera cuestión prejudicial, que procede examinar en último lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 10, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que no sólo se aplica cuando la cantidad total de los productos que circulan en régimen suspensivo no haya llegado a su destino, sino también en aquellos casos en los que sólo una parte de dichos productos no haya llegado.

49 Procede recordar que, de conformidad con el referido artículo, cuando los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo no hayan llegado a destino y no se haya observado durante la circulación ninguna irregularidad que entrañe su despacho a consumo de conformidad con el artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118, se considerará que se ha cometido una irregularidad en el Estado miembro de expedición y en el momento del inicio de la circulación.

50 Así pues, el propio tenor del artículo 10, apartado 4, de la Directiva 2008/118 no limita en modo alguno la aplicación de esta disposición a aquellos casos en los que la cantidad total de los productos que circulan en régimen suspensivo no haya llegado a su destino.

51 Ni el contexto ni la finalidad de la referida disposición le confieren un alcance distinto.

52 Por un lado, al igual que los apartados 1 y 2 del artículo 10 de la Directiva 2008/118, el apartado 4 de ese mismo artículo se refiere a los casos en los que se han cometido irregularidades durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo. Tal y como se ha recordado en el apartado 42 de la presente sentencia, el apartado 6

del referido artículo define la «irregularidad» a efectos de dicho artículo como una situación debido a la cual una circulación, o parte de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales, no haya finalizado conforme a lo previsto en el artículo 20, apartado 2. Así pues, el artículo 10, apartado 4, de la Directiva 2008/118 se inscribe en un contexto en el que la intención del legislador de la Unión era contemplar todos los supuestos de irregularidad, incluidos, en consecuencia, aquellos que afectan únicamente a una parte de la circulación.

53 Por otro lado, el artículo 10 de la Directiva 2008/118 tiene como finalidad establecer normas para la determinación del Estado miembro en el que debe considerarse que los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo han sido despachados a consumo debido a irregularidades acaecidas durante la circulación. Habida cuenta de este objetivo, no es posible considerar que, al adoptar el apartado 4 de este artículo, que se refiere a aquellos casos en los que aunque la irregularidad se haya producido durante la circulación no se ha detectado en el transcurso de la misma, el legislador de la Unión haya pretendido limitar la aplicación del régimen establecido en dicho apartado a aquellos casos en los que la cantidad total de los productos que circulen en régimen suspensivo no haya llegado a su destino.

54 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 10, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que no sólo se aplica cuando la cantidad total de los productos que circulan en régimen suspensivo no haya llegado a su destino, sino también en aquellos casos en los que sólo una parte de dichos productos no haya llegado.

### **Costas**

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

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

- 1) **El artículo 20, apartado 2, 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, en una situación como la controvertida en el litigio principal, la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo finaliza, en el sentido de esta disposición, en el momento en que el destinatario de los productos comprueba, una vez que los productos de que se trata han sido descargados completamente del medio de transporte que los contenía, que falta una parte de los productos respecto de la cantidad que debía habersele entregado.**
- 2) **El artículo 7, apartado 2, letra a), en relación con el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que:**
  - **las situaciones reguladas en estas disposiciones son excluyentes de la situación a la que se hace referencia en el artículo 7, apartado 4, de la referida Directiva, y**
  - **el hecho de que una disposición nacional mediante la que se transpone el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118, como la controvertida en el litigio principal, no mencione explícitamente que la irregularidad a la que se hace referencia en dicha disposición de la Directiva debe haber dado lugar al despacho a consumo de los productos de que se trate, no impide aplicar la**

**referida disposición nacional cuando se comprueba que algunos productos no han sido entregados, puesto que ello implica necesariamente el despacho a consumo.**

- 3) El artículo 10, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que no sólo se aplica cuando la cantidad total de los productos que circulan en régimen suspensivo no haya llegado a su destino, sino también en aquellos casos en los que sólo una parte de dichos productos no haya llegado.**

Firmas

---

\* Lengua de procedimiento: alemán.