Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 9 de junio de 2022 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Artículo 11 — Devolución del impuesto especial sobre los productos sujetos a impuestos especiales que hayan sido despachados a consumo — Directiva 2011/64/UE — Artículo 17, párrafo primero, letra b) — Devolución del impuesto especial ya abonado mediante marcas fiscales fijadas en las labores del tabaco destruidas bajo control administrativo — Obligación de los Estados miembros de adoptar una normativa que establezca la devolución del impuesto especial sobre las labores del tabaco despachadas a consumo y destruidas bajo control aduanero — Inexistencia»

En el asunto C-55/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria), mediante resolución de 6 de enero de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de enero de 2021, en el procedimiento entre

Direktor na Agentsia «Mitnitsi»

y

«IMPERIAL TOBACCO BULGARIA» EOOD,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. I. Jarukaitis, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič (Ponente) y Z. Csehi, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Pikamäe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Direktor na Agentsia «Mitnitsi», por el Sr. P. Tonev;

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

– en nombre de «IMPERIAL TOBACCO BULGARIA» EOOD, por los Sres. T. Nenov y D. Vuchkov, advokati;

– en nombre del Gobierno búlgaro, por las Sras. M. Georgieva y L. Zaharieva, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. V. Bozhilova y C. Perrin, 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 del artículo 11 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), y del artículo 17, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco (DO 2011, L 176, p. 24).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Direktor na Agentsia «Mitnitsi» (Director de la Agencia de Aduanas, Bulgaria) (en lo sucesivo, «Director de la Agencia») e «IMPERIAL TOBACCO BULGARIA» EOOD, con domicilio social en Bulgaria (en lo sucesivo, «Imperial»), en relación con la devolución de impuestos especiales.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2008/118

3 A tenor de los considerandos 8, 9 y 31 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.

[…]

(31) Procede facultar a los Estados miembros para que establezcan la obligación de dotar a los productos despachados a consumo de marcas fiscales […]. La utilización de dichas marcas no debe obstaculizar en modo alguno los intercambios comerciales [en la Unión].

Dado que la utilización de tales marcas no debe generar una doble carga tributaria, procede aclarar que todo importe pagado o garantizado por la obtención de las mismas habrá de ser devuelto, condonado o liberado por el Estado miembro que las haya emitido, en caso de que los impuestos especiales se hayan devengado y recaudado en otro Estado miembro.

No obstante, para evitar cualquier abuso, los Estados miembros que hayan emitido dichas marcas deben poder supeditar la devolución, condonación o liberación a la presentación de pruebas de su retirada o destrucción.»

4 El artículo 1, apartado 1, de la misma Directiva prevé:

«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"):

[…]

c) labores del tabaco reguladas por las Directivas 95/59/CE [del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco (DO 1995, L 291, p. 40)], 92/79/CEE [del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos (DO 1992, L 316, p. 8),] y 92/80/CEE [del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos (DO 1992, L 316, p. 10)].»

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

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

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

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

6 El artículo 4 de dicha Directiva dispone lo siguiente:

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

1) "depositario autorizado": toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal;

[…]

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.»

7 El capítulo II de esta Directiva, titulado «Devengo, devolución y exención de impuestos especiales», comprende tres secciones. En la sección 1, denominada «Momento y lugar del devengo», figuran los artículos 7 a 10.

8 De conformidad con el artículo 7 de la citada 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.

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.»

9 El artículo 11, que figura en la sección 2, titulada «Devolución y condonación», del capítulo II de la Directiva 2008/118, establece:

«Además de los casos […] considerados en las Directivas mencionadas en el artículo 1, a petición de una persona interesada, el impuesto especial sobre los productos sujetos a impuestos especiales podrá ser devuelto o condonado por parte de las autoridades competentes del Estado miembro en que dichos

productos hayan sido despachados a consumo, en las situaciones que determinen los Estados miembros y con arreglo a las condiciones que estos establezcan a fin de impedir cualquier posible fraude o abuso.

[…]»

10 El artículo 15, apartado 2, de esa Directiva dispone:

«La fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo se realizarán en un depósito fiscal.»

11 El artículo 39 de la citada Directiva dispone lo siguiente:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7, apartado 1, los Estados miembros podrán exigir que, en el momento de despacho a consumo en su territorio […], los productos sujetos a impuestos especiales vayan provistos de marcas [fiscales] […].

[…]

3. Sin perjuicio de las disposiciones que fijen para asegurar la correcta aplicación del presente artículo, y para evitar cualquier fraude, evasión o abuso, los Estados miembros velarán por que las marcas [fiscales] […] no creen obstáculo alguno a la libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales.

Cuando se apliquen tales marcas a los productos sujetos a impuestos especiales, todo importe pagado o garantizado para la obtención de las mismas, excepto sus gastos de emisión, será devuelto, condonado o liberado por el Estado miembro que las haya emitido, si los impuestos especiales se han devengado y recaudado en otro Estado miembro.

El Estado miembro que haya expedido las marcas podrá, no obstante, exigir, para la devolución, condonación o liberación de la cantidad abonada o garantizada, la prueba, a satisfacción de las autoridades competentes, de que han sido retiradas o destruidas.»

Directiva 2011/64

12 A tenor de los considerandos 2, 15 y 16 de la Directiva 2011/64:

«(2) La legislación fiscal de la Unión sobre los productos del tabaco tiene que garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, asegurando al mismo tiempo un elevado nivel de protección de la salud, tal como exige el artículo 168 [TFUE] y habida cuenta de que el tabaco puede producir graves daños para la salud y de que la Unión es Parte contratante del Convenio marco de la Organización Mundial de la Salud para el Control del Tabaco (CMCT). […]

[…]

(15) […] Un cierto grado de convergencia entre los niveles impositivos aplicados en los Estados miembros contribuiría a reducir el fraude y el contrabando en la Unión.

(16) Dicha convergencia contribuiría, asimismo, a lograr un elevado nivel de protección de la salud humana. El nivel impositivo es un factor que condiciona en gran medida el precio de los productos del tabaco y este repercute, a su vez, en los hábitos de los consumidores. El fraude y el contrabando reducen la incidencia de la fiscalidad especialmente en el nivel de los precios de los cigarrillos y de la picadura fina destinada a liar cigarrillos y hacen peligrar el logro de los objetivos relacionados con el control del tabaco y la protección de la salud.»

13 El artículo 1 de dicha Directiva dispone que:

«La presente Directiva fija los principios generales de la armonización de las estructuras y de los tipos del impuesto especial al que los Estados miembros someterán las labores del tabaco.»

14 A tenor del artículo 16, apartado 1, de la citada Directiva:

«Las modalidades de percepción del impuesto especial serán armonizadas, a más tardar, en la etapa final de armonización del impuesto especial. En el curso de la etapa anterior, el impuesto especial será percibido, en principio, por medio de sellos fiscales. […]»

15 El artículo 17 de la misma Directiva tiene la siguiente redacción:

«Podrán ser objeto de exención del impuesto especial, u obtener la devolución del impuesto especial ya abonado:

a) las labores de tabaco desnaturalizado que se utilicen para fines industriales u hortícolas;

b) las labores de tabaco que se destruyan bajo control administrativo;

c) las labores de tabaco que estén exclusivamente destinadas a ensayos científicos y a pruebas relacionadas con la calidad de los productos;

d) las labores de tabaco que el productor vuelva a elaborar.

Los Estados miembros determinarán las condiciones y trámites a que se supeditarán dichas exenciones o devoluciones.»

16 La Directiva 2011/64 codificó y derogó las Directivas 92/79, 92/80 y 95/59, con efectos a partir del 1 de enero de 2011. Con arreglo a su artículo 21, párrafo segundo, las referencias a las Directivas derogadas se entenderán hechas a esta Directiva.

Derecho búlgaro

17 El artículo 25 de la Zakon za aktsizite i danachnite skladove (Ley sobre los Impuestos Especiales y los Depósitos Fiscales, DV n.º 91, de 15 de noviembre de 2005), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «ZADS»), dispone:

«(1) Hasta el despacho a consumo de las mercancías sujetas a impuestos especiales, los depositarios autorizados y las personas registradas no estarán obligados al pago de impuestos especiales:

1. en caso de destrucción bajo control de las autoridades aduaneras de mercancías sujetas a impuestos especiales, incluidas las mercancías que llevan un timbre fiscal, así como en caso de eliminación y destrucción de los timbres fiscales, en las condiciones previstas en los apartados 21 y 22 del artículo 64.

[…]»

18 El artículo 27 de la ZADS establece:

«(1) A petición escrita o a iniciativa de las autoridades aduaneras, los impuestos especiales indebidamente abonados o que deban devolverse se devolverán o compensarán en concepto de devolución de deudas públicas exigibles del interesado, que fueron recaudadas por la [Agentsia "Mitnitsi" (Agencia de Aduanas, Bulgaria)].

[…]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

19 Imperial es un depositario autorizado que dispone de un depósito fiscal situado en Sofía (Bulgaria). El 2 de abril de 2019, presentó ante la Teritorialna direktsiya Yugozapadna kam Agentsiya «Mitnitsi» (Dirección Territorial Sudoeste de la Agencia de Aduanas, Bulgaria) una solicitud de devolución del impuesto especial por un importe total de 90 437,69 levas (BGN) (aproximadamente 46 300 euros), basándose en el artículo 27, apartado 1, de la ZADS.

20 En apoyo de su solicitud de devolución, Imperial alegaba que las mercancías en cuestión, despachadas a consumo, eran productos del tabaco de los que era propietaria y que fueron destruidos bajo control aduanero el 1 de julio de 2016.

21 Con ocasión de una inspección, las autoridades aduaneras comprobaron que las mercancías objeto de la solicitud habían sido despachadas a consumo por Imperial mediante documentos fiscales, adjuntos a su solicitud, relativos a los impuestos especiales, y que se habían abonado los importes de los impuestos especiales correspondientes a dichas mercancías. Sin embargo, en la medida en que las mencionadas mercancías ya habían sido despachadas a consumo, dichas autoridades consideraron que la solicitud presentada por Imperial carecía de fundamento y que procedía denegarla.

22 Según las autoridades aduaneras, el artículo 25, apartado 1, de la ZADS, a tenor del cual los depositarios autorizados no están obligados al pago de impuestos especiales en caso de destrucción bajo control de las autoridades aduaneras de mercancías sujetas a impuestos especiales, incluidas las que lleven una marca fiscal, solo es aplicable en la medida en que dichas mercancías no hayan sido despachadas a consumo.

23 Por otro lado, dichas autoridades afirmaban que resulta de un dictamen pericial que, en el presente caso, no se verificó la autenticidad de las marcas fiscales que figuraban en los productos del tabaco, a pesar de que dicha verificación constituye una fase indispensable del procedimiento de destrucción. Además, según dicho dictamen, algunos de esos productos llevaban una marca fiscal cuyo período de validez había expirado y no figuraban entre los productos objeto del procedimiento de destrucción.

24 Imperial presentó una reclamación contra esa decisión por la que se denegaba la devolución ante el Director de la Agencia.

25 Al desestimarse dicha reclamación, Imperial interpuso un recurso ante el Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, Bulgaria), reiterando sus alegaciones relativas a la ilegalidad de la decisión por la que se denegaba la devolución.

26 Mediante sentencia de 29 de enero de 2020, el Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía) anuló la resolución del Director de la Dirección Territorial Sudoeste de la Agencia de Aduanas. Esta es la sentencia recurrida por el Director de la Agencia ante el órgano jurisdiccional remitente, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria).

27 Dicho órgano jurisdiccional precisa que, hasta el 1 de enero de 2010, todas las versiones del artículo 25, apartado 1, punto 1, de la ZADS establecían que los depositarios autorizados y las personas registradas no estaban obligados al pago de impuestos especiales, o que se les debían devolver las cantidades abonadas, en caso de destrucción bajo control de las autoridades aduaneras de mercancías sujetas a dichos impuestos, incluidas las mercancías que llevaban marcas fiscales, así como en caso de eliminación y destrucción de las marcas fiscales.

28 Indica que la Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za aktsizite i danachnite skladove (Ley por la que se Modifica y Completa la Ley sobre los Impuestos Especiales y los Depósitos Fiscales, DV n.º 95/2009, de 1 de diciembre de 2009) añadió a la disposición antes citada el requisito relativo a la inexistencia de un despacho a consumo de mercancías sujetas a impuestos especiales.

29 Imperial alega que, al proceder de ese modo, la República de Bulgaria no había transpuesto debidamente las disposiciones de la Directiva 2008/118 en lo que atañe a la posibilidad de devolución del impuesto especial abonado respecto de mercancías que hayan sido despachadas a consumo y, posteriormente, destruidas de forma adecuada y bajo control aduanero, ya que ese enfoque era incompatible con la naturaleza de los impuestos especiales, que constituyen un gravamen sobre el consumo, como se desprende, por lo demás, del considerando 9 de la Directiva 2008/118.

30 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente señala que las partes del litigio principal ya se enfrentaron en un litigio surgido en circunstancias similares. Al término de ese litigio, que estaba comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 25, apartado 1, punto 1, de la ZADS en su versión anterior a la modificación introducida en 2009, las pretensiones de Imperial fueron

estimadas, a raíz de una sentencia de 17 de julio de 2014 del Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) basada, en particular, en las disposiciones pertinentes de los artículos 7 y 11 de la Directiva 2008/118 y del artículo 17 de la Directiva 2011/64.

31 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente indica que la referencia al artículo 7, apartados 1 y 4, de la Directiva 2008/118, que se hizo en la sentencia de 17 de julio de 2014, le plantea problemas en la medida en que dicha disposición define el momento y el lugar de nacimiento de la deuda y, más concretamente, el momento del «despacho a consumo», es decir, elementos que no son pertinentes en el presente caso.

32 En estas circunstancias, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse el artículo 11 de la Directiva [2008/118] y el artículo 17, párrafo primero, letra b), de la Directiva [2011/64], en el sentido de que imponen a los Estados miembros la obligación de adoptar normas sobre la devolución de los impuestos especiales, incluidos los que gravan las labores del tabaco que hayan sido despachadas a consumo y que se hayan destruido bajo control aduanero?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿pueden los interesados ampararse en el efecto directo de las disposiciones de las directivas y en los principios del Derecho de la Unión en caso de que un Estado miembro haya incumplido su obligación de adoptar tales normas?

3) En caso de respuesta afirmativa a las dos primeras cuestiones, ¿concede el efecto directo de las citadas disposiciones, en el supuesto de hecho acreditado en el presente asunto, el derecho a la devolución del impuesto especial abonado, bastando para ello la mera solicitud y sin más formalidades?»

Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

33 Invocando varias inexactitudes en la presentación de los hechos y del Derecho nacional por parte del órgano jurisdiccional remitente, el Director de la Agencia y el Gobierno búlgaro alegan que la petición de decisión prejudicial es inadmisible, puesto que no contiene los elementos de hecho y de Derecho necesarios para poder responder de manera útil a las cuestiones prejudiciales.

34 No obstante, en el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente ha expuesto, en su resolución de remisión, el contexto fáctico y normativo en el que se inscribe el litigio principal y ha dado un mínimo de aclaraciones sobre las razones que le han llevado a elegir las disposiciones del Derecho de la Unión cuya interpretación solicita, así como acerca de la relación que establece entre esas disposiciones y la normativa nacional aplicable al litigio que se le ha sometido, lo que permite al Tribunal de Justicia responder de manera útil a las cuestiones prejudiciales planteadas (véase, por analogía, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Toplofikatsia Sofia y otros, C-208/20 y C-256/20, EU:C:2021:719, apartado 19 y jurisprudencia citada).

35 Por consiguiente, la petición de decisión prejudicial es admisible.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

36 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 11 de la Directiva 2008/118 y el artículo 17, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2011/64 deben interpretarse en el sentido de que obligan a los Estados miembros a establecer la devolución del impuesto especial sobre los productos sujetos a impuestos especiales, incluidas las labores del tabaco, destruidos bajo control aduanero, que ya hayan sido despachados a consumo.

37 Con carácter preliminar, procede recordar que la Directiva 2008/118 derogó y sustituyó, con efectos a partir del 1 de abril de 2010, a 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). Sin embargo, 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 del Tribunal de Justicia relativa a esa primera Directiva es también aplicable a la Directiva 2008/118 [véanse, por analogía, las sentencias de 2 de abril de 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, apartado 34 y jurisprudencia citada, y de 16 de septiembre de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie C-528/19, EU:C:2020:712, apartado 22 y jurisprudencia citada].

38 Con arreglo a su artículo 1, apartado 1, la Directiva 2008/118 tiene por objeto establecer el régimen general de los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos sujetos a impuestos especiales, entre los que figuran las labores del tabaco reguladas por la Directiva 2011/64, y ello, en particular, como se desprende del considerando 8 de la Directiva 2008/118, con el fin de garantizar que el concepto de devengo de los impuestos especiales y sus condiciones sean idénticos en todos los Estados miembros (véase, por analogía, la sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, apartado 44 y jurisprudencia citada).

39 El hecho imponible, en el sentido de la Directiva 2008/118, consiste, con arreglo a su artículo 2, en la fabricación en el territorio de la Unión y en la importación en dicho territorio de los productos objeto de impuestos especiales (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, apartado 46 y jurisprudencia citada.)

40 En virtud del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118, el impuesto especial se devengará, en particular, en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales. A tenor del artículo 7, apartado 2, letra a), de esta Directiva, este concepto abarca igualmente toda salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo, tal como se define en el artículo 4, punto 7, de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, apartado 47 y jurisprudencia citada).

41 Conforme al artículo 4, punto 7, de la Directiva 2008/118, el «régimen suspensivo» es un 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.

42 Este régimen 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. En consecuencia, en lo que respecta a los productos sujetos a impuestos especiales, dicho régimen retrasa el devengo de estos hasta que se cumpla un supuesto de devengo (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, apartado 49 y jurisprudencia citada).

43 Además, de conformidad con su artículo 1, la Directiva 2011/64 fija los principios generales de la armonización de las estructuras y de los tipos del impuesto especial al que los Estados miembros someterán las labores del tabaco.

44 Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que, al interpretar una disposición del Derecho de la Unión, no solo debe tenerse en cuenta su tenor literal, sino también el contexto en el que se inscribe y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte. La génesis de una disposición del Derecho de la Unión también puede poner de manifiesto elementos pertinentes para su interpretación (sentencias de 2 de septiembre de 2021, CRCAM, C-337/20, EU:C:2021:671, apartado 31 y jurisprudencia citada, y de 6 de octubre de 2021, Conacee, C-598/19, EU:C:2021:810, apartado 20 y jurisprudencia citada).

45 En primer lugar, por lo que respecta al tenor de las disposiciones a las que se refiere la primera cuestión prejudicial, es preciso recordar que, según el artículo 11 de la Directiva 2008/118, a petición de una persona interesada, el impuesto especial sobre los productos sujetos a impuestos especiales podrá ser devuelto o condonado por parte de las autoridades competentes del Estado miembro en que dichos productos hayan sido despachados a consumo, en las situaciones que determinen los Estados miembros y con arreglo a las condiciones que estos establezcan a fin de impedir cualquier posible fraude o abuso.

46 Por otro lado, a tenor del artículo 17, párrafo primero, de la Directiva 2011/64, podrán obtener la devolución del impuesto especial ya abonado, en particular, las labores de tabaco que se destruyan bajo control administrativo.

47 Así, el artículo 11 de la Directiva 2008/118 se refiere, con carácter general, a la devolución del impuesto especial sobre los productos sujetos a impuestos especiales que hayan sido despachados a consumo, mientras que el artículo 17 de la Directiva 2011/64 se aplica a cuatro supuestos específicos, en particular el de la destrucción de las labores del tabaco bajo control administrativo, sin precisar si han sido despachadas a consumo o no.

48 Por lo que respecta, más concretamente, al artículo 17, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2011/64, procede señalar que, aunque se refiera a una situación que implica la participación de las autoridades administrativas de un Estado miembro, su tenor no permite concluir que tal participación genere automáticamente el derecho a la devolución, ya que el Estado miembro de que se trate debe determinar siempre sus condiciones y trámites.

49 De una interpretación conjunta de esas dos disposiciones se desprende, por un lado, que estas establecen únicamente una facultad para la devolución del impuesto especial sobre determinadas categorías de productos y, por otro lado, que atribuyen a los Estados miembros un amplio margen de apreciación en lo que respecta a la facultad de determinar las situaciones, condiciones y trámites a los que están supeditadas dichas devoluciones, incluso en una situación en la que los productos, que llevan marcas fiscales, se destruyan bajo control administrativo, con posterioridad a su despacho a consumo.

50 En segundo lugar, esta interpretación del artículo 11 de la Directiva 2008/118 y del artículo 17, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2011/64 corresponde a los objetivos perseguidos por ambas Directivas.

51 Como se desprende de los considerandos 2, 15 y 16 de la Directiva 2011/64, la legislación fiscal de la Unión sobre los productos del tabaco tiene por objeto garantizar el buen funcionamiento del mercado interior y un elevado nivel de protección de la salud, tal como exige el artículo 168 TFUE, combatiendo al mismo tiempo el fraude y el contrabando dentro de la Unión.

52 Dado que el mercado de los cigarrillos es particularmente propicio al desarrollo de un comercio ilegal (sentencia de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, apartado 37 y jurisprudencia citada), los Estados miembros pueden, en virtud del artículo 39, apartado 1, de la Directiva 2008/118 y del artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2011/64, solicitar, en particular, que el tabaco elaborado lleve marcas fiscales en el momento de su despacho a consumo en su territorio. Pues bien, las marcas fiscales tienen un valor intrínseco que las distingue de los simples documentos que prueban el pago de una suma de dinero a las autoridades fiscales del Estado miembro que ha emitido esas marcas (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, apartado 83 y jurisprudencia citada).

53 A este respecto, del artículo 39, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 2008/118 se desprende que todo importe abonado o garantizado para la obtención de marcas fiscales, excepto sus gastos de emisión, solo será devuelto por el Estado miembro que las haya emitido si los impuestos especiales se han devengado y recaudado en otro Estado miembro, circunstancia que no se daba en el presente asunto.

54 Por otro lado, del artículo 11 de la Directiva 2008/118 se desprende que las condiciones de devolución del impuesto especial sobre los productos sujetos a impuestos especiales que hayan sido despachados a consumo deben impedir cualquier posible fraude o abuso.

55 Por consiguiente, los Estados miembros tienen un interés legítimo en adoptar las medidas apropiadas para proteger sus intereses financieros, precisándose además que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo perseguido por la Directiva 2008/118, como se desprende del considerando 31, del artículo 11 y del artículo 39, apartado 3, párrafo primero, de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, apartado 59 y jurisprudencia citada).

56 En tercer lugar, por lo que respecta al contexto del artículo 11 de la Directiva 2008/118 y del artículo 17, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2011/64, como se desprende de los apartados 38 a 43 de la presente sentencia, esas disposiciones forman parte del régimen general de los impuestos especiales que grava directa o indirectamente el consumo de los productos sujetos a impuestos especiales, entre los que figuran las labores del tabaco.

57 Dado que los impuestos especiales, como se recuerda en el considerando 9 de la Directiva 2008/118, representan un gravamen sobre consumos específicos y no sobre la venta, el momento del devengo debe situarse lo más cerca posible del consumidor (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, apartados 50 y 51).

58 Asimismo, del artículo 4, punto 1, de la Directiva 2008/118, en relación con su artículo 15, apartado 2, resulta que los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo están almacenados por un depositario autorizado en un depósito fiscal. De ello se deduce que el impuesto especial no se devenga mientras los productos de que se trate estén en posesión del depositario autorizado en su depósito fiscal, pues, en esta situación, no puede considerarse que estos hayan salido de un régimen suspensivo, en el sentido del artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118 (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, apartado 54).

59 Por otro lado, el supuesto de la destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo por una causa que depende de la propia naturaleza de los productos, por caso fortuito o de fuerza mayor o a raíz de una autorización expedida por las autoridades competentes del Estado miembro, prevista en el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118, se refiere exclusivamente a productos que no han sido despachados a consumo.

60 Cuando dichos productos abandonen el depósito fiscal, el impuesto especial se devengará de forma definitiva. De este modo, cuando un operador económico que ha adquirido marcas fiscales es incapaz de presentar la prueba de que esas marcas no se utilizarán para vender productos sujetos al impuesto especial en el Estado miembro en el que se han emitido, ese Estado está legitimado para no devolver el importe pagado (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de diciembre de 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, apartado 35).

61 En cuarto lugar, del punto 9.3 de la exposición de motivos de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE, relativas a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco, presentada por la Comisión el 27 de septiembre de 1990 [COM(1990) 433 final], en la que se basa el artículo 6 *bis* de la Directiva 72/464/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1972, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco (DO 1972, L 303, p. 1; EE 09/01, p. 39), en su versión modificada por la Directiva 92/78/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 (DO 1992, L 316, p. 5), cuyo contenido se reprodujo de forma idéntica en el artículo 11 de la Directiva 95/59, antes de convertirse en el actual artículo 17 de la Directiva 2011/64, se desprende que se ha atribuido a los Estados miembros la facultad de aplicar o no las exenciones en los casos en que las labores del tabaco se destruyan bajo control administrativo.

62 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 11 de la Directiva 2008/118 y el artículo 17, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2011/64 deben interpretarse en el sentido de que no obligan a los Estados miembros a establecer la devolución del impuesto especial sobre productos sujetos a impuestos especiales, incluidas las labores del tabaco, destruidos bajo control aduanero, que ya hayan sido despachados a consumo.

Cuestiones prejudiciales segunda y tercera

63 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera.

Costas

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

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

El artículo 11 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, y el artículo 17, letra b), de la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, deben interpretarse en el sentido de que no obligan a los Estados miembros a establecer la devolución del impuesto especial sobre los productos sujetos a impuestos especiales, incluidas las labores del tabaco, destruidos bajo control aduanero, que ya hayan sido despachados a consumo.

Firmas