

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala segunda) De 18 de diciembre de 2007

■ **Asunto:** As. C-314/06

■ **Partes:** :*Sociedad Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR)* y *Administration des douanes et droits indirects, Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED)*

■ **Síntesis:** Directiva 92/12/CEE – Impuestos especiales – Hidrocarburos – Pérdidas – Franquicia de derechos – Fuerza mayor

I. Comentario

La sentencia tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la *Cour de cassation* (Francia), mediante resolución de 11 de julio de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de julio de 2006, sobre la interpretación del artículo 14, apartado 1, 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 L 76, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994 (DO L 365 p. 46) (en lo sucesivo, «Directiva 92/12).

Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la sociedad *Pipeline Méditerranée et Rhône* (SPMR), (en lo sucesivo, «SPMR»), por un lado, y la *Administration des douanes et droits indirects* (en lo sucesivo, «Administración») y la *Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières* (DNRED), por otro, respecto de impuestos especiales reclamados por la Administración a SPMR por un vertido de hidrocarburos de un oleoducto en el que dichos productos circulaban en régimen de suspensión de impuestos especiales, como consecuencia de fugas y, posteriormente, de la explosión de dicho oleoducto.

En cuanto al contenido, el Tribunal se enfrenta a un asunto en el que debe analizarse si se ha devengado el Impuesto especial a la fabricación e importación de hidrocarburos cuando se ha dado la circunstancia de que, por unas fugas seguidas de una explosión, se ha derramado una cantidad determinada de este fluido, 795.201 litros de combustible, y ello ha impedido su puesta a consumo.

Como es sabido, en estos Impuestos Especiales que gravan el consumo, la Directiva comunitaria 92/12 que los regula contempla dos casos de pérdidas que, acaecidas mientras se realiza el transporte y mientras dura el régimen suspensivo en que se encuentran las mercancías, podrán exceptuarse de gravamen: las debidas a caso fortuito o fuerza mayor y las inherentes a la naturaleza de estas mercancías (entre éstas, por ejemplo, piénsese en el alcohol, que por su naturaleza se evapora).

A juicio de SPMR, la compañía que explota el oleoducto y transporta hidrocarburos y fue parte en el procedimiento principal, su caso es un claro supuesto de fuerza mayor, pues para que ésta concorra entiendo que basta con la condición de “irresistible” de la pérdida. Pero a juicio de la Administración fiscal francesa son necesarios tres requisitos, y no sólo uno, para que pueda apreciarse fuerza mayor; a saber: que las circunstancias que provoquen las pérdidas no sólo sean *irresistibles* sino *además imprevisibles y procedentes de una causa ajena al depositario autorizado*. Como vemos, para la empresa no sería necesario que la circunstancia que provoca la pérdida le sea ajena.

Subsidiariamente plantea en su recurso de casación que, de no ser considerada pérdida debida a fuerza mayor, sea considerada pérdida inherente a la naturaleza del fluido transportado.

Estas dos cuestiones son las que se elevan al Tribunal de Justicia por la *Cour de cassation*, en primer lugar cuál deba ser el concepto de fuerza mayor a efectos del artículo 14 de la Directiva de Impuestos Especiales 92/12, y en segundo lugar si las pérdidas debidas a un vertido accidental que, por las características del suelo en el que se han derramado, ha sido imposible recuperar; pueden ser consideradas inherentes a la naturaleza del hidrocarburo.

El solo hecho de que la *Cour de cassation* plantee cuestión prejudicial sobre el concepto de fuerza mayor llama la atención, tanto porque es un concepto sobre el que existe abundante doctrina y jurisprudencia en el ámbito nacional, como porque el concepto ya ha sido definido en otras ocasiones por el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. A mi juicio es digno de alabanza que un tribunal de casación tenga la humildad de considerar que debe plantear cuestión prejudicial porque tiene dudas acerca de la interpretación de un concepto como el de fuerza mayor. Y lo digo poniendo la vista en la actitud de nuestros tribunales, que raramente plantean una cuestión prejudicial.

Pues bien, el Tribunal de Justicia entiende que estamos ante un concepto, el de fuerza mayor, que debe ser interpretado de forma uniforme en todos los Estados miembros, por lo que es correcto que el Tribunal francés no haya interpretado el concepto de acuerdo con la legislación y doctrina francesas y haya remitido la cuestión prejudicial. El artículo 14 apartado 1 de la Directiva 92/12 dice así:

“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. También se beneficiará, en régimen suspensivo, de una franquicia por las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos durante el proceso de producción y de transformación, el almacenamiento y el transporte. Cada Estado miembro determinará las condiciones de concesión de las franquicias. Estas franquicias se aplicarán asimismo a los operadores a que se refiere el artículo 16 en el caso de transporte de productos en régimen suspensivo de impuestos especiales”.

Dice el Tribunal que cuando este precepto preceptúa que cada Estado miembro deberá determinar las condiciones de concesión de las franquicias o pérdidas exceptuadas de gravamen, en casos de fuerza mayor o de pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos, no se está remitiendo a la legislación nacional más que para la determinación de las

condiciones de estas franquicias, pero no está dejando en manos de cada Estado miembro la conceptualización de la fuerza mayor.

Ciertamente, reconoce el Tribunal, hay ocasiones en que el concepto de fuerza mayor, así definido y limitado de forma general, puede ser interpretado y aplicado de forma particular. Pero a la vista de la estructura y finalidad de la Directiva 92/12, que es crear un mercado interior para las mercancías objeto de impuestos especiales y establecer un régimen de devengo del Impuesto idéntico en todos los Estados, no caben en este contexto interpretaciones particulares, sino que el concepto de fuerza mayor se debe interpretar de acuerdo con la interpretación general del concepto, no debiéndose elaborar un concepto *ex novo* para este ámbito. Como señala la Abogado general, el concepto de fuerza mayor se ha interpretado siempre por el Tribunal de Justicia como un concepto comunitario, sin referirse a conceptos nacionales.

Así pues, trayendo a colación jurisprudencia reiterada del propio Tribunal de Justicia sobre la fuerza mayor, la sentencia afirma que fuerza mayor no se limita a imposibilidad absoluta, pero sí debe entenderse que hace referencia a circunstancias ajenas al operador, anormales o imprevisibles, cuyas consecuencias no podrían haberse evitado ni aun poniendo toda la diligencia debida. Esto es, el concepto de fuerza mayor exige más requisitos que el único que entendía SPMR, luego de alguna manera da la razón a la Administración francesa, siendo necesario, para que pueda apreciarse, que proceda de una causa ajena a quien lo sufre.

El Tribunal extiende sus consideraciones al concepto de caso fortuito (*cas fortuit*), a pesar de que el remitente no incluía tal concepto en su pregunta. Son dos conceptos que en Derecho francés (como en el español, podemos añadir) van estrechamente unidos, tanto que suelen solaparse y no es fácil su delimitación, por lo que al Tribunal de Justicia le parece conveniente el examen de ambos; distinto es el caso de la versión alemana de la Directiva, que no contempla exactamente el caso fortuito (que en alemán sería *Zufall*, o casualidad), sino un concepto más amplio, el de *Untergang*, que puede traducirse por *perecimiento*. No obstante, dado que es la única versión distinta de esta Directiva, debe entenderse que el concepto alemán *Untergang* debe interpretarse también como caso fortuito, pérdida fortuita.

En conclusión, el concepto (o los conceptos) debe entenderse que consta de dos elementos: uno objetivo (relativo a las circunstancias anormales y ajenas al interesado) y otro subjetivo (relativo a la obligación que tiene el interesado de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento anormal). Respecto de este último el Tribunal entiende que el interesado debe tomar las medidas adecuadas, pero que no deben exigirse sacrificios excesivos.

Dicho esto, el Tribunal analiza el contexto en que se encuentra este concepto y destaca que es el contexto de una excepción a la regla general, excepción que, como tal, afirma, debe interpretarse de forma restrictiva. En efecto, el Impuesto especial, argumenta, se devenga siempre que haya pérdidas y las autoridades no hayan concedido franquicia, por tanto, la regla general es la tributación por la fabricación, se pierdan o no las mercancías; ahora bien, algunas pérdidas (las debidas a fuerza mayor o a la naturaleza del producto) se

exceptúan de gravamen, pero como ello es una excepción, sólo cuando concurren circunstancias excepcionales, interpretadas de modo estricto, podrá dispensarse el gravamen.

El concepto de fuerza mayor mantenido en otros pronunciamientos jurisprudenciales aplica, pues, lógicamente, a este precepto de la Directiva y, por tanto, no basta con que la pérdida fuera irresistible sino que un depositario autorizado debe demostrar que hay circunstancias que le son ajenas, anormales e imprevisibles: éste sería el elemento objetivo, que se refiere a circunstancias que escapen a su control o que están fuera de su ámbito de responsabilidad. Estas circunstancias no se limitan a ser externas a él en un sentido material o físico, por tanto, sino que pueden ser circunstancias que escapen objetivamente al control del depositario autorizado. Así, por ejemplo, si el oleoducto tenía fallos técnicos, eso en principio entra en el ámbito de responsabilidad de quien explota la instalación, pero hay fenómenos que pueden escapar a su control, por ejemplo porque en la época en que ocurrieron no se tenía conocimiento técnico sobre los mismos. El Tribunal no descarta que lo acaecido en este caso (un fenómeno de corrosión en el oleoducto, desconocido en la época en que se produjeron los hechos y que según alega SPMR, con los medios técnicos de que se disponía entonces no podía haber sido detectado) pueda ser un caso de fuerza mayor, pero para ello debe demostrarse que no había modo alguno de prever que ello ocurriera. No obstante, como ésa no es su competencia, remite a los tribunales nacionales la comprobación de si se dan o no estos requisitos.

Pero además debe demostrarse (elemento subjetivo) que las consecuencias no podrían haberse evitado, ni aun poniendo toda la diligencia debida. A efectos de comprobar este elemento, se analiza también si es bastante para entender cumplido el requisito con que el sujeto estuviera autorizado, que tuviera un depósito fiscal abierto y en funcionamiento, y que hubiera pasado los controles. El Tribunal entiende que el respeto a las normas técnicas, el tener una autorización y el haber soportado los controles no es suficiente para entender que se puso toda la diligencia debida, exigiendo además un comportamiento activo continuo tendente a identificar y evaluar riesgos potenciales y la capacidad para adoptar medidas adecuadas y eficaces para evitar que estos riesgos se produzcan. No porque el sujeto esté autorizado y haya pasado los controles puede hacer corresponsable al Estado que le ha concedido la autorización por el impuesto devengado por pérdidas consecuencia de un fallo técnico.

Para finalizar, el Tribunal añade un apartado, tomado de las conclusiones de la Abogada general Sra. Juliane Kokott, que a mi juicio no es del todo acertado: que no puede mantenerse que no se adeuda el Impuesto por productos perdidos alegando que estos nunca fueron puestos a consumo, porque lo que está sujeto es la producción o la importación, o dicho de otra forma, que la puesta a consumo no es determinante. Entiendo que, si bien es cierto que el hecho imponible de este Impuesto es la fabricación o la importación, no puede obviarse que los impuestos de fabricación como el que nos ocupa son tributos que recaen sobre consumos específicos; es decir, son impuestos indirectos, porque recayendo sobre el consumo, lo que gravan es, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes; así viene recogido en el artículo 1 de la Ley española 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Y también la Directiva 92/12 establece en su artículo 1 que estos Impuestos Especiales gravan el consumo de los productos.

En efecto, son impuestos en los que el hecho imponible se ha configurado de tal manera que el sujeto pasivo es alguien distinto a quien se quiere gravar: queriéndose gravar el consumo, se configura como hecho imponible la fabricación o importación. De hecho el artículo 6 de la Directiva señala como devengo -es decir, como momento en que se *realiza el hecho imponible*- el momento de la *puesta a consumo*. Por ello no entiendo cómo puede decirse que la puesta a consumo no es determinante, sino que al contrario, entiendo que la puesta a consumo es absolutamente determinante del surgimiento de la deuda fiscal. De hecho, dado que los Impuestos Especiales tienen como objeto imponible *el consumo*, si ese consumo no se produce porque el sujeto destinatario de la mercancía la devuelve, entonces procede la devolución del impuesto.

La afirmación de la Abogado general puede provenir, entiendo, de que parece confundir *consumo* y *puesta a consumo*, poniendo como símil en el punto 48 de sus Conclusiones el que el adquirente de una botella de vino no tiene derecho a la devolución del impuesto cuando la botella se le cae de la bolsa tras la compra y el vino se vierte en la calle. Ciertamente el devengo del impuesto no implica que la mercancía sobre la que recae haya sido *efectivamente consumida*, y por supuesto nadie discute que el que alguien no ingiera el contenido de la botella no le exime de pagar el Impuesto al consumo; desde el momento en que ha adquirido la botella éste se ha producido. El ejemplo no puede trasladarse al caso que nos ocupa, pues estamos en un transporte de un fluido en régimen suspensivo en el que, de ninguna manera, hay entrega ni puesta a consumo ni, en consecuencia, devengo del impuesto.

Estoy de acuerdo con la Abogado general cuando señala, en el punto 18 de sus conclusiones, que a la vista de las circunstancias concurrentes en el caso es evidente que hay una *pérdida de combustible* en el sentido de la Directiva 92/12, porque el hidrocarburo se filtró en el suelo de forma irrecuperable, y que de ello se deduce que el producto ha quedado excluido de comercialización. Para ella, estamos en un caso distinto al del robo, pues cuando una mercancía se pierde porque se ha robado, no puede excluirse que pueda volver a venderse, y ello hace que deba pagarse el impuesto (recordemos la sentencia de 15 de junio de 2006, en el asunto C-494/2004, de la desaparición de precintas, que comentamos en la Revista Técnica Tributaria nº 76, publicada por la AEDAF para el trimestre enero-marzo de 2007). De acuerdo: estamos en un caso distinto del robo. Sin embargo, la conclusión a la que llega la sra. Kokott con su razonamiento es que ha de rechazarse el argumento de que “la mercancía no debe tributar porque no ha sido efectivamente puesta a consumo”; explica que el devengo no implica que la mercancía haya sido consumida conforme a lo previsto. Si fuera así, dice, debería devolverse el Impuesto si la mercancía pereciera antes de ser consumida conforme a lo previsto, y la Directiva no prevé tal devolución.

A mi juicio la conclusión no es del todo acertada, pues en caso del Impuesto sobre Hidrocarburos, esta devolución sí se prevé (en España, en el artículo 52 de la Ley):

Se reconocerá el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas por el impuesto, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, además de en los supuestos contemplados en el artículo 10, en los siguientes: (...)

La devolución a fábrica o depósito fiscal de productos objeto del impuesto que accidentalmente hayan resultado mezclados con otros o contaminados.

Además, porque si ponemos este caso en conexión con la sentencia de 15 de junio de 2006, apenas mencionada, aquí sí se ha probado la fuerza mayor. En aquel caso, al Tribunal de Justicia se le planteó la posibilidad de pedir la devolución del Impuesto especial sobre las Labores del tabaco neerlandés pagado por *Landewijck*, quien explotaba un comercio al por menor de tabaco y quien, habiendo realizado dos solicitudes de precintas, y habiendo encargado a una empresa de mensajería que le entregara dichas precintas, *supuestamente no recibió las mismas*. El Tribunal respondió allí, lógicamente, que dado que no había probado el recurrente que la desaparición de dichas precintas se debiera a caso fortuito o fuerza mayor; y dado que no podía asegurarse que las precintas no volvieran a venderse, no podía considerar contraria a derecho la decisión del inspector de no devolver el importe satisfecho por las precintas a cuenta del Impuesto sobre el tabaco.

Luego entonces, a diferencia de lo que pasó en el asunto de las precintas, aquí parece bastante evidente que estamos ante una causa de fuerza mayor (que al menos ha intentado probarse o que deberá probarse en los tribunales nacionales); pero sobre todo, la diferencia estriba en que aquí, desde luego es evidente que el hidrocarburo, al derramarse en el suelo, ha quedado inservible para su comercialización y consumo, a diferencia de lo que ocurría con las precintas que, como supuestamente se habían robado, podían volver a comercializarse. Aquí jamás podrá darse una situación de competencia en el mercado entre la comercialización de esta mercancía sin Impuesto y la de una mercancía con Impuesto, pues el fuel derramado en el suelo quedó irre recuperable.

En cuanto a la segunda cuestión, parece claro que las pérdidas de que estamos hablando, debidas a un accidente o a un fallo técnico que probablemente no pudo ser detectado, no son pérdidas inherentes a la naturaleza del producto transportado como las que pueden derivarse, por ejemplo, de la vaporización del alcohol. Sólo SPMR argumenta y sostiene que se trata de una pérdida de este tipo. Lógicamente, su argumentación tiene carácter subsidiario de la anterior; la de la fuerza mayor; que es la que tiene más visos de prosperar. De ahí que el Tribunal diga, sagazmente, que las excepciones a la regla general del devengo debidas a fuerza mayor no pueden interpretarse de manera extensiva para amparar situaciones en las que no se cumplen las condiciones que permitirían subsumir el supuesto en el concepto de pérdidas inherentes.

En España las pérdidas de productos ocasionadas por causas inherentes a la naturaleza de los mismos y acaecidas durante los procesos de transporte, así como por caso fortuito o por fuerza mayor tienen la consideración de supuestos de no sujeción al Impuesto sobre Hidrocarburos, siempre que se produzcan durante alguno de los regímenes de circulación intracomunitaria en régimen suspensivo y no sobrepasen unos determinados límites cuantitativos.

Conforme a la Ley española, por tanto, si esta pérdida entra dentro de unos límites, se apreciará la no sujeción, y si excede de dichos límites, entonces habrá de probarse. Y en concordancia con lo anterior; si el impuesto se hubiera satisfecho previamente al acaecimiento de estas circunstancias, entonces se reconocerá el derecho a la devolución.

La Ley que aplicaría si estuviéramos en España sería la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, Reguladora de los Impuestos Especiales (LIE), que prevé, a semejanza de lo que hemos visto en Francia, el régimen suspensivo. Este régimen permite las salidas de las mercancías, así como su circulación y tenencia, dejando el impuesto a la espera de su devengo, que se producirá cuando finalice el régimen.

A la vista de las normas que regulan el devengo del impuesto, en España es claro que el hecho imponible no se realiza hasta que los productos se incorporan al tráfico comercial. Refuerza esta idea el examen de los supuestos de no sujeción a gravamen del artículo 6 de la mencionada Ley, según el cual las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos o las acaecidas por caso fortuito y fuerza mayor durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte no están sujetas al Impuesto. Tampoco están sometidos a gravamen los productos que se devuelven a la fábrica o depósito de donde salieron, al no haberse podido entregar al destinatario por causas no imputables al sujeto pasivo.

En España, como hemos comentado, a efectos de determinar qué son pérdidas inherentes, se han fijado unos límites porcentuales, de forma que para ser consideradas no sujetas es necesario que no rebasen esos porcentajes. *A sensu contrario*, se entiende realizado el hecho imponible cuando las mermas exceden de los porcentajes reglamentarios, presunción contra la que cabe prueba en contrario.

Como ha señalado el TEAC en Resolución de la Vocalía 8ª de 20 de diciembre de 2006, (en la que la cuestión planteada se concretaba en la determinación del porcentaje de mermas que deben considerarse no sujetas) los porcentajes reglamentarios de pérdidas a los que se refiere la Ley de Impuestos Especiales tienen por objeto delimitar las pérdidas que se pueden calificar de *normales*, en relación con un proceso de almacenamiento o transporte, razón por la que no están sujetas. Ahora bien, *no podrán aplicarse sistemáticamente dichos porcentajes cuando no respondan a las pérdidas reales* producidas en el transporte de los productos. Por eso es importante tener en cuenta los asientos de data y de cargo practicados en las contabilidades del expedidor y del destinatario, que deberán realizarse atendiendo a las *cantidades reales enviadas y recibidas*, debiendo figurar en el certificado de recepción la cantidad realmente recibida. Las diferencias en menos que, en su caso, resulten entre las cantidades enviadas y recibidas se aceptarán sin necesidad de regularización tributaria y podrán considerarse justificadas *siempre que dichas pérdidas sean reales y no excedan de los porcentajes reglamentarios* previstos en el artículo 16 del Reglamento de Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995.

En cuanto al concepto español de *fuerza mayor*, puede citarse, entre tantas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de abril de 1994 (RJ 1994, 3400), en la que se declara que la fuerza mayor se caracteriza por la ausencia total de negligencia en la causación del evento y por la concurrencia de un suceso independiente y extraño a la voluntad del sujeto obligado. Sería un suceso que se originó fuera del ámbito de la empresa, con violencia insuperable y que excede de lo que debe preverse en el curso ordinario y normal de la vida.

Por tanto, nuestro concepto de fuerza mayor no difiere del concepto comunitario, pues como afirmó la Sentencia del mismo Tribunal Supremo, sala de lo contencioso-administra-

tivo, sección 4ª, de 25 de marzo de 2003, “el concepto de fuerza mayor recogido en nuestro Código civil no ha sido interpretado siempre de forma unánime por la jurisprudencia; mayoritariamente, sin embargo, se ha requerido por este Tribunal, en sus distintas Salas, un elemento de externalidad en la producción del suceso imprevisible o inevitable que origina causalmente el incumplimiento de la obligación. Salvada esta circunstancia, no puede decirse que dicho concepto, que responde a una de las categorías generales de la teoría del Derecho, sea sustancialmente distinto del que aplica el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas con carácter general (...) No es menester que el suceso sea catastrófico o desacostumbrado, pues basta, como se ha dicho, con que se trate de un suceso ocasionado en circunstancias anormales externas o ajenas al operador -al margen de los riesgos comerciales normalmente asumidos por los empresarios- y cuyas consecuencias aparezcan como inevitables o sólo susceptibles de ser evitadas al precio de sacrificios excesivos, a pesar de toda la diligencia empleada”.

2. Antecedentes

La sociedad SPMR, depositario autorizado, explota un oleoducto en el que transporta hidrocarburos en régimen de suspensión de impuestos especiales con destino a Suiza. Se detectaron fugas hasta que finalmente dicho oleoducto explotó. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 158 C del *Code des douanes*, la sociedad SPMR solicitó acogerse a una franquicia de los impuestos especiales reclamados por la Administración sobre los 795.201 litros de combustible que, según ella, se perdieron. Considerando que no se cumplían los requisitos para invocar la fuerza mayor, la Administración siguió reclamando los impuestos especiales sobre las cantidades perdidas, deduciendo únicamente las cantidades correspondientes a los contaminantes recuperados del suelo.

La Administración presentó contra SPMR una demanda de pago ante el *Tribunal d'instance de Neuilly-sur-Seine*, que declaró que la acción había prescrito. La *Cour d'appel de Versailles*, que conoció del asunto en apelación, anuló la resolución dictada en primera instancia, por considerar que la demanda de la Administración era admisible y que SPMR no podía alegar fuerza mayor; concepto que se caracteriza por la existencia de circunstancias imprevisibles, irresistibles y procedentes de una causa ajena al depositario autorizado.

SPMR interpuso recurso de casación ante la *Cour de cassation* contra dichas resoluciones, reprochando al órgano jurisdiccional de apelación que decidiera que no podía invocarse «caso fortuito» o «fuerza mayor» en el sentido del artículo 158 C del *Code des douanes* y, en consecuencia, declarara que estaba obligada al pago de los derechos e impuestos sobre los productos petrolíferos perdidos; SPMR invocó dos motivos en apoyo de su recurso de casación, que se resumen a continuación:

El primero de ellos que, al exigir que la pérdida de los productos petrolíferos resultara de circunstancias imprevisibles y ajenas a ella, y al negarse a investigar si las fugas y la explosión del oleoducto que entrañaron la pérdida de los hidrocarburos podían haber sido irresistibles para SPMR, la *cour d'appel* vulneró el artículo 158 C del *code des douanes*. A jui-

cio de SPMR, sólo la condición de *irresistible* caracteriza el «caso fortuito» o la «fuerza mayor» en el sentido de esa disposición.

En segundo lugar, SPMR esgrimía que también podía beneficiarse de la franquicia prevista en el mencionado artículo 158 C porque la pérdida de los productos petrolíferos transportados por el oleoducto era *inherente a su naturaleza de fluidos*. El hecho de que la Administración hubiera aceptado no gravar los contaminantes recuperados en el suelo obligaba, en virtud de esa naturaleza de productos petrolíferos, a que los que no pudieron ser recuperados debido a las características del suelo tampoco fueran objeto de gravamen.

Tras destacar que el *code des douanes* adapta el Derecho francés a la Directiva 92/12, y citar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual el concepto de fuerza mayor no posee un contenido idéntico en los diversos ámbitos de aplicación del Derecho comunitario y su significado debe determinarse en función del marco legal en el que esté destinado a producir efectos, la *Cour de cassation* decidió plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

La *Cour de cassation* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial

«1) ¿Debe interpretarse el concepto de fuerza mayor del que se derivan las pérdidas acaecidas en régimen suspensivo, en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12 [...], como circunstancias imprevisibles, irresistibles y procedentes de una causa ajena al depositario autorizado que invoca dichas circunstancias en apoyo de su solicitud de franquicia o basta que tales circunstancias hayan sido irresistibles para el depositario autorizado?

2) ¿Pueden considerarse inherentes a la naturaleza de los productos, en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la citada Directiva 92/12 [...] las pérdidas de una parte de los productos vertidos por un oleoducto debidas a su carácter de fluidos y a las características del suelo en el que se han derramado, que han impedido su recuperación y entrañado su gravamen?»

4. Fallo del Tribunal

1) El concepto de «fuerza mayor» en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, 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 éste. 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 éste.

2) Las pérdidas de una parte de los productos vertidos por un oleoducto debidas a su carácter de fluidos y a las características del suelo en el que se derramaron, que impidieron su recuperación, no pueden considerarse «pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos» en el sentido del artículo 14, apartado 1, segunda frase, de la Directiva 92/12, en su versión modificada por la Directiva 94/74.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la primera cuestión, relativa al concepto de fuerza mayor en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12

“Recuérdese que el ordenamiento jurídico comunitario no pretende, en principio, definir sus conceptos inspirándose en un ordenamiento jurídico nacional o en varios de ellos, si no se establece expresamente (...) el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12 establece, en su tercera frase, que cada Estado miembro determinará las condiciones de concesión de las franquicias previstas en la primera frase de esa disposición, dicha referencia al Derecho nacional no afecta al contenido ni al alcance del concepto de «fuerza mayor» de la mencionada primera frase (apartado 21).

“En efecto, según el cuarto considerando de la Directiva 92/12, para garantizar la creación y el funcionamiento del mercado interior; el devengo de los impuestos especiales debe ser idéntico en todos los Estados miembros. En la medida en que el contenido del concepto de fuerza mayor es un factor que puede contribuir, en su caso, a determinar la exigibilidad del impuesto indirecto, dicho concepto tiene necesariamente un carácter autónomo y debe garantizarse la uniformidad de su interpretación en todos los Estados miembros” (apartado 22).

“Según jurisprudencia reiterada, referente a diversos ámbitos, 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, el concepto de fuerza mayor no se limita al de imposibilidad absoluta, sino que debe entenderse en el sentido de circunstancias ajenas al operador, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada (apartado 23).

“(…) el concepto de fuerza mayor consta, además de un elemento objetivo, relativo a las circunstancias anormales y ajenas al interesado, de un elemento subjetivo relativo a la obligación, por parte del interesado, de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento anormal, adoptando medidas adecuadas, sin aceptar sacrificios excesivos” (apartado 24).

“No obstante, también es jurisprudencia reiterada que, dado que el concepto de fuerza mayor no posee un contenido idéntico en los diversos ámbitos de aplicación del Derecho comunitario, su significado debe determinarse en función del marco legal en el que esté destinado a producir efectos (apartado 25).

“Por consiguiente, procede examinar si, en lo que respecta al concepto de «fuerza mayor» en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12, la estructu-

ra y la finalidad de esa Directiva exigen que se interpreten y se apliquen de modo particular los elementos constitutivos de la fuerza mayor” (apartado 26).

“A este respecto, de los considerandos primero y cuarto de la Directiva 92/12 se desprende que su finalidad es garantizar la creación y el funcionamiento del mercado interior para las mercancías que son objeto de impuestos especiales y, con este fin, establece un régimen general en el que el devengo de los impuestos especiales debe ser idéntico en todos los Estados miembros” (apartado 27).

“(…) sólo están sujetas a impuestos especiales la fabricación y la importación en el territorio de la Comunidad de los hidrocarburos y que, en principio, los impuestos especiales también se devengan en caso de diferencias y de pérdidas a las que las autoridades competentes no hayan concedido una franquicia. La franquicia prevista en el artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12 para las pérdidas debidas a un caso de fuerza mayor constituye una excepción a esta regla general, que, en consecuencia, como destacó el Abogado General en el punto 43 de sus conclusiones, debe interpretarse de forma restrictiva” (apartado 30).

“Por tanto, la interpretación del concepto de fuerza mayor mantenida por el Tribunal de Justicia en otros ámbitos del Derecho comunitario (...) ha de aplicarse también en el marco del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12. Así pues, un depositario autorizado sólo puede aspirar a beneficiarse de la franquicia establecida en dicha disposición 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” (apartado 31).

“Como sostuvo la Comisión de las Comunidades Europeas, a este respecto debe considerarse, no obstante, que la aplicación de estos requisitos en el contexto del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12 no debe llevar a imponer al depositario autorizado una responsabilidad absoluta por las pérdidas de productos que se encuentren en régimen suspensivo” (apartado 32).

“En particular, el requisito de que las circunstancias que rodeen tales pérdidas deban ser ajenas al depositario autorizado no se limita a las circunstancias externas a él en un sentido material o físico. Debe interpretarse más bien que este requisito se refiere a circunstancias que parecen escapar objetivamente al control del depositario autorizado o que están fuera del ámbito de responsabilidad de éste (apartado 33).

“(…) SPMR alegó ante los órganos jurisdiccionales nacionales que las fugas que sufrió el oleoducto en cuestión y, posteriormente, la explosión de éste, que provocaron las pérdidas para las que dicha sociedad pretende obtener una franquicia, son imputables a un fenómeno de corrosión que ocasionaba fisuras desconocido en la época en que se produjeron los hechos y que, por consiguiente, no podía ser detectado con los medios técnicos de los que se disponía entonces”.

“A pesar de que los fallos técnicos de una instalación están comprendidos, en principio, en el ámbito de la responsabilidad de quien lo explota, no cabe excluir que un fenómeno de

corrosión como el descrito en el apartado anterior de esta sentencia pueda considerarse un «caso de fuerza mayor» en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12, siempre que no hubiera modo alguno de prever que ocurriría, teniendo en cuenta el nivel de conocimientos tecnológicos disponibles en esa época y, por lo tanto, escapara a toda posibilidad de control por parte del depositario autorizado. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar si dichos requisitos concurren en el litigio principal” (apartado 35).

“SPMR y la Comisión alegaron que se cumple el requisito de que el depositario autorizado demuestre que empleó la diligencia debida, puesto que ha quedado probado que el operador de que se trata se ajustó a la normativa técnica aplicable. Aunque el respeto de las prescripciones técnicas sobre la calidad, la construcción, el mantenimiento y la explotación de un oleoducto pueda ser considerado un requisito necesario para demostrar la existencia de una conducta diligente, dicho respeto no es, por sí mismo, decisivo. En efecto, 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” (apartados 36 y 37).

“Por otra parte, ni el hecho de que, con arreglo al artículo 12 de la Directiva 92/12, la apertura y el funcionamiento de los depósitos fiscales –como un oleoducto en circunstancias como las del litigio principal– estén supeditados a la autorización de las autoridades competentes de los Estados miembros, ni el de que al depositario autorizado le incumban determinadas obligaciones en virtud del artículo 13 de dicha Directiva –en particular someterse a controles–, ni el hecho de que pueda deducirse del artículo 15, apartado 3, segundo párrafo, de la misma Directiva –en relación con la posibilidad de la exonerar al transporte de hidrocarburos por conductos, de la obligación de prestar una garantía para cubrir los riesgos inherentes a la circulación intracomunitaria– que el legislador comunitario considere seguro el transporte por oleoducto, constituyen factores pertinentes para determinar si se cumplen los requisitos para la existencia de un caso de fuerza mayor (...) la autorización del depositario y los controles a los que debe someterse, previstos en el mencionado artículo 13, únicamente pretenden garantizar que dicho depositario tenga la fiabilidad necesaria para el régimen suspensivo y, por otra parte, la concesión de una autorización por parte de las autoridades competentes de un Estado miembro para la apertura y el funcionamiento de un depósito fiscal no hace a dicho Estado corresponsable por el impuesto especial sobre los productos que sufrieron pérdidas como consecuencia de un fallo técnico del medio de transporte autorizado” (apartado 38).

“Por último, no puede mantenerse que no se adeuda el impuesto especial por los productos perdidos alegando que éstos nunca fueron puestos a consumo, como exige el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12 como condición para el devengo del impuesto (...) están sujetas al impuesto la fabricación y la importación en el territorio de la Comunidad de los hidrocarburos y, en principio, los impuestos especiales también se devengan en caso de diferencias y pérdidas a las que las autoridades competentes no hayan concedido una franquicia. De ello se sigue que la puesta a consumo no es determinante para el surgimiento de la deuda fiscal” (apartado 39).

“(…) el concepto de «fuerza mayor» en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12 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 éste. 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 éste” (apartado 40).

Sobre la segunda cuestión, relativa al concepto de «pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos» en el sentido del artículo 14, apartado 1, segunda frase, de la Directiva 92/12

“(…) el órgano jurisdiccional remitente desea saber si las pérdidas de una parte de los productos petroleros vertidos por un oleoducto debidas a su carácter de fluidos y a las características del suelo en el que se derramaron, que impidieron su recuperación, pueden considerarse «pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos» en el sentido del artículo 14, apartado 1, segunda frase, de la Directiva 92/12” (apartado 41).

“Según el propio tenor de dicha disposición, ésta solamente se aplica a pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos acaecidas en el marco de determinadas operaciones enumeradas taxativamente, entre ellas el transporte (...) el concepto de pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos puede incluir las denominadas pérdidas «técnicas», no puede ampliarse a las pérdidas accidentales” (apartado 42).

“Además, dado que la franquicia prevista para esas pérdidas naturales es diferente de la prevista en la primera frase del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12 para las pérdidas debidas a caso fortuito o de fuerza mayor, la primera franquicia no puede interpretarse de manera extensiva para amparar situaciones en las que no se cumplen las condiciones que permiten aspirar a la segunda” (apartado 43).

“(…) las pérdidas de una parte de los productos vertidos por un oleoducto debidas a su carácter de fluidos y a las características del suelo en el que se derramaron, que impidieron su recuperación, no pueden considerarse «pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos» en el sentido del artículo 14, apartado 1, segunda frase, de la Directiva 92/12” (apartado 44).