

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 18 de julio de 2007

1

I. Introducción

1. En el procedimiento principal ante la Cour de cassation francesa, Société Pipeline Méditerranée et Rhône (en lo sucesivo, «SPMR») y la administración aduanera² francesa litigan sobre la franquicia del impuesto sobre los hidrocarburos en relación con una fuga producida en un oleoducto como consecuencia de una avería técnica.

2. La franquicia prevista en el 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,³ presupone que la pérdida haya acaecido en régimen suspensivo por caso fortuito o de fuerza mayor o bien deba tener la consideración de pérdida «inherente a la naturaleza de los productos». La Cour de

cassation solicita al Tribunal de Justicia que interprete estos conceptos.

II. Marco jurídico

A. Directiva 92/12

3. De conformidad con el artículo 3, la Directiva 92/12 es aplicable, entre otros productos, a los hidrocarburos, tal como son definidos en las correspondientes Directivas.

4. En el artículo 5, apartado 1, el nacimiento de la obligación del pago del impuesto sobre el consumo se establece del modo siguiente:

«Estarán sujetas a los impuestos especiales la fabricación, en el territorio de la Comunidad, tal como se define en el artículo 2, y la importación en dicho territorio de los productos a que se refiere el apartado 1 del artículo 3.

1 — Lengua original: alemán.

2 — Más exactamente, la administration des douanes et droits indirects (Administración de derechos de aduana e impuestos indirectos) y la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (Dirección nacional de información de investigaciones aduaneras; en lo sucesivo, «DNRED»).

3 — DO L 76, p. 1. La Directiva ha sido modificada entretanto en varias ocasiones, si bien las disposiciones controvertidas no se han visto afectadas por las modificaciones.

Se considerará “importación de un producto objeto de impuestos especiales” la entrada en la Comunidad de dicho producto, [...]»

c) la importación, incluso irregular, de tales productos cuando no se acojan al régimen suspensivo.»

5. En cambio, el artículo 6, apartado 1, regula el devengo del impuesto sobre el consumo en sentido estricto, es decir, el devengo de la deuda tributaria:

«1. El impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo o cuando se comprueben las diferencias que deberán someterse a impuestos especiales de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 14.

Se considerará puesta a consumo de productos objeto de impuestos especiales:

a) cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo;

b) la fabricación, incluso irregular, de esos productos fuera del régimen suspensivo;

6. El artículo 14 de la Directiva establece en qué condiciones quedan exentas las pérdidas:

«1) 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.

2) Las pérdidas a que se refiere el apartado 1, acaecidas durante el transporte intracomunitario de productos en régimen suspensivo de impuestos especiales, deberán establecerse con arreglo a las normas del Estado miembro de destino.

3) Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 20, en caso de pérdidas distintas de

las pérdidas contempladas en el apartado 1 y en caso de pérdidas a las que no se hayan concedido las franquicias a que se refiere el apartado 1, el impuesto se percibirá con arreglo a los tipos vigentes en el Estado miembro de que se trate en el momento en que se hayan producido las pérdidas, debidamente comprobadas por las autoridades competentes o, en su caso, en el momento de la comprobación de las mismas.»

B. *Derecho nacional*

7. El artículo 158 C del code des douanes (Código aduanero francés), que, según la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, adapta el Derecho nacional a la Directiva 92/12, tiene el siguiente tenor:

«Las pérdidas de los productos que se encuentren en depósito fiscal de almacenamiento de productos petrolíferos no estarán sujetas al impuesto si se justifica ante la Administración que:

1. son resultado de caso fortuito o de fuerza mayor [cas fortuit ou de force majeure];
2. o bien son inherentes a la naturaleza de los productos. Mediante Orden del Ministro de Hacienda podrá establecerse, a tal fin, un límite a tanto alzado para las pérdidas que puedan beneficiarse de la franquicia respecto a cada tipo de mercancía y cada modo de transporte.»

III. Hechos y cuestiones prejudiciales

8. En el territorio del municipio de Saint-Just-Chaleyssin (Isère) se produjeron durante varios días fugas de hidrocarburos procedentes de un oleoducto. SPMR transportaba en este oleoducto hidrocarburos en régimen de suspensión de impuestos especiales con destino a Suiza. A continuación, el 1 de enero de 1997 explotó el oleoducto. En consecuencia, el oleoducto vertió combustible, del cual sólo una parte pudo recuperarse del suelo.

9. SPMR solicitó acogerse a una franquicia del impuesto sobre 795.201 litros de combustible que se perdieron. Tras la denegación de la solicitud, la administración aduanera reclamó, en un primer momento sin éxito, el pago del impuesto. La Cour d'appel acogió parcialmente el recurso y declaró que no concurría caso fortuito o de fuerza mayor en el sentido del artículo 158 CE del Código aduanero. Afirmó que, en Derecho francés, se consideran fuerza mayor únicamente los acontecimientos imprevisibles, irresistibles y procedentes de una causa ajena al interesado.

10. SPMR impugna esta declaración mediante su recurso interpuesto ante la Cour de cassation. Con carácter subsidiario, SPMR alega que la pérdida se debe en

cualquier caso a la naturaleza de los productos. Mediante resolución de 11 de julio de 2006, la Cour de cassation planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

IV. Apreciación

A. Observaciones preliminares

«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/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 el sentido de 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?

12. El artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12 establece que el impuesto especial que grava mercancías como los hidrocarburos se devenga no sólo en el momento de su puesta a consumo, sino también cuando se comprueben las diferencias que deberán someterse a impuestos especiales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14, apartado 3, de la Directiva 92/12. Sin embargo, estas diferencias están exentas, conforme al artículo 14, apartado 1, cuando las pérdidas acaecidas en régimen suspensivo se hayan producido

— por caso fortuito (*cas fortuit*),

2) ¿Pueden considerarse inherentes a la naturaleza de los productos, en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la citada Directiva 92/12/CEE del Consejo, 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?»

— de fuerza mayor (*force majeure*) o

— por pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos.

11. Presentaron observaciones ante el Tribunal de Justicia, SPMR, los Gobiernos francés, italiano y polaco y la Comisión de las Comunidades Europeas.

13. A través de esta primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea que se

determine si la fuga de combustible constituye una pérdida por fuerza mayor y, mediante la segunda cuestión, si puede ser considerada «pérdida» en el sentido del tercer grupo de pérdidas exentas.

14. A este respecto, han de formularse dos observaciones preliminares. Por un lado, ha de subrayarse que los conceptos mencionados en el artículo 14, apartado 1, deben considerarse conceptos autónomos de Derecho comunitario.

15. Ciertamente, el artículo 14, apartado 1, tercera frase, de la Directiva 92/12 prevé que cada Estado miembro determinará las condiciones de concesión de las exenciones. Ahora bien, como señala acertadamente la Comisión, el artículo 14, apartado 1, tercera frase, de la Directiva 92/12 no puede entenderse en el sentido de que faculta a los Estados miembros para definir autónomamente los conceptos básicos de «fuerza mayor» y de «pérdida» en el sentido de sus ordenamientos jurídicos internos.

16. A tenor del cuarto considerando de la Directiva 92/12, el devengo de los impuestos especiales debe ser idéntico en todos los Estados miembros, para garantizar la creación y el funcionamiento del mercado interior. Este objetivo de la Directiva se

pondría en peligro si los requisitos materiales de la franquicia dependieran exclusivamente de la definición de las condiciones de aplicación en el Derecho nacional. La facultad de los Estados miembros para establecer los requisitos de concesión de las franquicias se extiende únicamente a las circunstancias precisas de concesión de las franquicias –por ejemplo, los pormenores de los procedimientos administrativos– que no están reguladas en la Directiva, pero no al contenido de las propias franquicias.⁴

17. Por otro lado, hasta ahora el Tribunal de Justicia ha interpretado siempre el concepto de «fuerza mayor» en otros ámbitos jurídicos como un concepto comunitario, sin referirse a conceptos nacionales.⁵

18. Ha de señalarse como segunda observación preliminar que a la vista de las circunstancias que expone el órgano jurisdiccional remitente, es indudable que existe una «pérdida» de combustible en el sentido de la Directiva 92/12. Ello será así, como señala acertadamente la Comisión, aun cuando se interprete este concepto a la vista

4 — Véanse en este sentido la sentencia de 15 de junio de 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, Rec. p. I-5381), apartado 41, y, sobre el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, de un tenor análogo, la sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello (C-498/03, Rec. p. I-4427), apartado 24, y mis conclusiones presentadas el 15 de diciembre de 2005 en el asunto en que recayó la sentencia de 27 de abril de 2006 Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 y C-444/04, Rec. p. I-3617), punto 21.

5 — Véanse las sentencias citadas en las notas 18 y 19.

del concepto similar contenido en el artículo 4 de la Directiva 79/623/CEE.⁶ Sobre esta disposición ha declarado el Tribunal de Justicia que no existe una pérdida cuando se da el riesgo de que la mercancía que falte sea comercializada en la Comunidad, lo cual es posible en particular en los supuestos de robo.⁷ En cambio, en el presente asunto el combustible se filtró en el suelo de forma irrecuperable, de suerte que la mezcla debe eliminarse como residuo. De este modo se excluye que pueda ser comercializado.

concepto autónomo de Derecho comunitario, no resulta adecuado, como indica acertadamente la Comisión, utilizar una terminología caracterizada por conceptos nacionales como la de la resolución de remisión. Por consiguiente, debe elaborarse a continuación una definición autónoma del concepto de «fuerza mayor».

B. Sobre la primera cuestión prejudicial

19. Mediante la primera cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente plantea al Tribunal de Justicia la siguiente alternativa en lo que respecta a la determinación precisa del concepto de fuerza mayor. Pregunta si el acontecimiento que ha causado la pérdida ha de ser imprevisible, irresistible y procedente de una causa ajena a la esfera del depositario, o bien si basta únicamente con que haya sido irresistible.

20. La formulación de la cuestión refleja claramente el concepto de fuerza mayor del Derecho francés. Sin embargo, a la vista de que se trata de una interpretación de un

21. Si bien el órgano jurisdiccional remitente no pregunta expresamente sobre el concepto de *caso fortuito* (*cas fortuit*), ha de elucidarse en primer lugar qué relación guarda este concepto con la pérdida por fuerza mayor.

1. Sobre la relación del concepto de caso fortuito (*cas fortuit*) con el concepto de fuerza mayor

22. Conforme a la versión alemana de la Directiva 92/12, la franquicia se concede no sólo en caso de pérdida por fuerza mayor, sino también si la pérdida se debe a caso fortuito (*Untergang*). A este respecto, se entiende por caso fortuito (*Untergang*) en sentido literal, cualquier pérdida irrecuperable de una cosa, sin que haya de atenderse a las circunstancias concretas o a la responsabilidad del depositario por tal pérdida. Dado que el combustible vertido se infiltró en el suelo y ya no podía ser utilizado de nuevo, en un examen aislado de la versión lingüística alemana se estaría en presencia de un supuesto de caso fortuito (*Untergang*). En

6 — Directiva del Consejo, de 25 de junio de 1979, relativa a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas en materia de deuda aduanera (DO L 179, p. 31; EE 02/06, p. 43).

7 — Sentencia de 5 de octubre de 1983, *Esercizio Magazzini Generali* (186/82 y 187/82, Rec. p. 2951), apartado 14.

consecuencia, la cantidad vertida debería beneficiarse de una franquicia del impuesto, sin que fuera preciso que concurriera un caso de fuerza mayor.

23. Sin embargo, la versión alemana es distinta de las demás versiones lingüísticas de la Directiva. Según parece, éstas no equiparan el concepto de fuerza mayor al de *Untergang* (perecimiento), sino a un concepto que corresponde al francés *cas fortuit*, cuya traducción más exacta al alemán es posiblemente «*Zufall*» (casualidad).⁸ Si las diversas versiones lingüísticas de un acto normativo divergen entre sí o, en cualquier caso, dejan un margen para interpretaciones divergentes, la disposición controvertida deberá ser interpretada, según reiterada jurisprudencia, teniendo en cuenta el contexto y la finalidad de la normativa que se integra.⁹

24. Habida cuenta del contexto normativo, el concepto de *Untergang* debe entenderse, al

igual que en otras versiones lingüísticas, en el sentido de pérdida fortuita.¹⁰ En efecto, si por *Untergang* se entendiera cualquier pérdida definitiva –culposa o no–, el concepto de pérdida por fuerza mayor se vería privado en gran medida de su significado autónomo. En efecto, la pérdida por fuerza mayor aparece en la mayor parte de los casos la pérdida definitiva de la mercancía.¹¹

25. Además, en otras disposiciones legales, por ejemplo en el artículo 45, apartado 2, del Estatuto del Tribunal de Justicia, se recoge también la dualidad de conceptos aquí utilizada.¹² Ahora bien, en dicha disposición se traduce al alemán por «*höhere Gewalt oder Zufall*» (fuerza mayor o caso fortuito). Por consiguiente, ha de considerarse que la franquicia se concede únicamente en caso de pérdida debida al azar (caso fortuito) o de fuerza mayor, y no por el mero perecimiento (*Untergang*) de la mercancía.

8 — Véanse, por ejemplo, las siguientes versiones lingüísticas en las que se adoptó originalmente la Directiva: EN: fortuitous events; ES: caso fortuito; IT: casi fortuiti; DK: haendelige begivenheder; NL: toevallige omstandigheden; PT: casos fortuitos; GR: τυχαία περιστατικά.

9 — Sentencias de 27 de marzo de 1990, Cricket St. Thomas (372/88, Rec. p. I-1345), apartado 19; de 9 de marzo de 2006, Zuid-Hollandse Milieufederatie y Natuur en Milieu (C-174/05, Rec. p. I-2443), apartado 20, y de 23 de noviembre de 2006, ZVK (C-300/05, Rec. p. I-11169), apartado 16.

10 — En Austria y Alemania el Derecho interno fue adaptado literalmente a la Directiva, lo cual, a la vista del significado del concepto jurídico de *Untergang*, podría dar lugar en estos ordenamientos a divergencias sustantivas de la Directiva [véase, por ejemplo, el artículo 38 de la Mineralölsteuergesetz 1995 (Ley austriaca del impuesto sobre los hidrocarburos de 1995, BGBl. 1994, p. 630), y el artículo 14, apartado 1, de la Energiesteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre la energía, BGBl. 2006 I, p. 1534)].

11 — Únicamente en caso de pérdida por robo (suponiendo que ha de tener la consideración de supuesto de fuerza mayor), la mercancía no habrá «perecido» (*untergegangen*) al mismo tiempo.

12 — Véase el artículo 45, apartado 2, del Estatuto del Tribunal de Justicia.

26. El órgano jurisdiccional remitente pregunta directamente sólo por la interpretación del concepto «fuerza mayor», sin abordar el concepto de caso fortuito (*cas fortuit*). Ello se explica porque, a diferencia de lo que ocurre en el Derecho alemán,¹³ en el Derecho francés, según la doctrina dominante, estos conceptos se solapan y no es fácil delimitarlos con precisión.¹⁴

27. En el Derecho comunitario el Tribunal de Justicia no ha delimitado hasta ahora estos dos conceptos,¹⁵ sino que a menudo los ha examinado conjuntamente con arreglo a los mismos criterios sin más explicaciones.¹⁶ Sin embargo, en la mayoría de los casos el Tribunal de Justicia ha centrado sus consideraciones en el concepto de fuerza mayor, sin atribuir al concepto de caso fortuito un significado autónomo.¹⁷ Por consiguiente, en el caso de autos, el examen

deberá centrarse en la interpretación del concepto de fuerza mayor.

2. Sobre la interpretación del concepto de fuerza mayor

28. El Tribunal de Justicia no ha precisado hasta ahora a fondo el concepto de fuerza mayor a efectos del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12. Sin embargo, ha tenido reiteradas ocasiones de examinar este concepto en relación con otras disposiciones. En un primer paso expondré la jurisprudencia adoptada en ámbitos jurídicos y, a continuación, examinaré si ésta puede extrapolarse a la Directiva 92/12 sin restricciones o con ajustes.

13 — En este ordenamiento jurídico se distingue frecuentemente entre el «*einfacher Zufall*» (caso fortuito simple) y la fuerza mayor en cuanto «*gesteigerter Zufall*» (caso fortuito reforzado).

14 — Véase a este respecto Terré/Simler/Lequette, *Droit civil — Les obligations*, Éditions Dalloz, 9ª ed., 2005, número marginal 581 y la bibliografía ahí citada.

15 — En la sentencia de 15 de diciembre de 1994, Bayer/Comisión (C-195/91 P, Rec. p. I-5619), apartado 33, el Tribunal de Justicia dejó expresamente abierta la cuestión de si existe una diferencia entre ambos conceptos.

16 — Véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de marzo de 1967, SIMET y otros/Alta Autoridad (25/65, Rec. p. 39), p. 56; auto de 5 de marzo de 1993, Ferriere Acciaierie Sarde/Comisión (C-102/92, Rec. p. I-801), apartado 20, y la sentencia Bayer/Comisión, citada en la nota 15, apartado 32.

17 — Sólo en la sentencia SIMET y otros/Alta Autoridad, citada en la nota 16, p. 56, muy antigua y aislada, el Tribunal de Justicia, en relación con el artículo 45 del Estatuto, aceptó la concurrencia de un caso fortuito sin proceder a distinguirlo del concepto de fuerza mayor, en un caso en el que el escrito de demanda no se recibió en el Tribunal de Justicia hasta cuatro días después de su llegada a Luxemburgo.

a) Jurisprudencia del Tribunal de Justicia en otros ámbitos

29. La mayor parte de la jurisprudencia en materia de fuerza mayor afecta a disposiciones de la organización común de mercados en el sector agrícola. Ahora bien, también en el marco de la jurisprudencia sobre el artículo 45 de su Estatuto ha tenido ya que pronunciarse el Tribunal de Justicia sobre la interpretación de este concepto.

30. Con arreglo a esta jurisprudencia el concepto de fuerza mayor o de caso fortuito comprende en principio únicamente las circunstancias anormales e imprevisibles, ajenas al que las invoca, cuyas consecuencias no hubieran podido evitarse aun prestando la diligencia debida.¹⁸ De lo anterior se desprende que los conceptos de fuerza mayor y de caso fortuito constan de un elemento objetivo, relativo a las circunstancias anormales y ajenas al operador, y 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.¹⁹

31. Es cierto que el Tribunal de Justicia ha subrayado reiteradamente que puesto 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.²⁰ Sin embargo, la defini-

ción antes expuesta debe aplicarse «prescindiendo de las particularidades de los ámbitos específicos en que se utiliza».²¹ De este modo se pone de manifiesto que la definición no debe elaborarse *ex novo* en cada contexto normativo, sino que la definición general únicamente debe ajustarse en determinados casos.

b) Extrapolación al caso de autos

32. En este punto se suscita la cuestión de si en circunstancias como las del caso de autos se da una situación de fuerza mayor con arreglo a la definición tradicional del término.

33. Dicha definición exige, desde una perspectiva subjetiva, que las consecuencias no hubieran podido evitarse aun prestando la diligencia debida. Las partes del presente procedimiento coinciden en que la ausencia de culpa o de una actuación contraria al deber de diligencia constituye el requisito básico para la existencia de fuerza mayor, y en que, por tanto, no concurre un supuesto de fuerza mayor si quien la invoca no ha actuado con la diligencia debida en el caso concreto.

18 — Reiterada jurisprudencia, véanse por ejemplo las sentencias del Tribunal de Justicia de 5 de febrero de 1987, *Denkavit* (C-145/85, Rec. p. 565), apartado 11; de 7 de diciembre de 1993, *Huygen y otros* (C-12/92, Rec. p. I-6381), apartado 31; de 5 de octubre de 2006, *Comisión/Alemania* (C-105/02, Rec. p. I-9659), apartado 89, y de la misma fecha, *Comisión/Bélgica* (C-377/03, Rec. p. I-9733), apartado 95.

19 — Sentencia *Bayer/Comisión*, citada en la nota 15, apartado 32; auto de 18 de enero de 2005, *Zuazaga Meabe/OAMI* (C-325/03 P, Rec. p. I-403), apartado 25.

20 — Sentencia *Huygen y otros*, citada en la nota 18, apartado 30; sentencia de 29 de septiembre de 1998, *First City Trading y otros* (C-263/97, Rec. p. I-5537), apartado 41.

21 — Sentencia *Ferriere Acciaierie Sarde/Comisión*, citada en la nota 16, apartado 20.

34. El Gobierno italiano alega en este contexto que puesto que no se excluye un comportamiento negligente por parte de SPMR en el marco del mantenimiento del oleoducto, ha de descartarse ya por tal motivo la existencia de fuerza mayor. Ahora bien, la apreciación de si puede imputarse a SPMR una actuación no diligente incumbe, como han subrayado acertadamente la Comisión y los Gobiernos francés y polaco, al órgano jurisdiccional remitente.

35. Sin embargo, no basta la mera falta de culpa, a la vista de la definición antes expuesta. Además, el acontecimiento causal debe ser anormal e imprevisible y ajeno a quien invoca la fuerza mayor. Así pues, debe cumplirse además el criterio denominado objetivo por el Tribunal de Justicia: las circunstancias deben ser anormales y ajenas al operador económico.

36. Los factores desencadenantes de la fuga de combustible fueron, en el presente asunto, una grieta en el oleoducto y, en particular, la posterior explosión de éste. Así pues, la fuga se debe a una deficiencia técnica del oleoducto. Ahora bien, los incidentes que guardan una estrecha relación con el buen funcionamiento de los medios técnicos empleados por el operador de un oleoducto están comprendidos en su esfera de actua-

ción, puesto que tiene una influencia directa sobre su elección y mantenimiento y se trata de la materialización de un riesgo empresarial (si bien quizá de escasa importancia).

37. Asimismo, existen dudas sobre el carácter anormal e imprevisible de tal deficiencia técnica, puesto que el Tribunal de Justicia ha establecido en el pasado parámetros bastante estrictos a este respecto. Así, no ha considerado que constituya un acontecimiento anormal e imprevisible un fenómeno meramente inusual.²² Así pues, un fallo técnico relativamente inusual de un medio de producción no podría ser calificado de anormal e imprevisible, dado que la posibilidad de un fallo técnico constituye un riesgo inherente a todo equipamiento técnico. En cambio, la apreciación de si la aparición de una grieta supone, con carácter excepcional, un fenómeno inusual hasta tal punto que ningún operador debe contar razonablemente con que se produzca, es una cuestión de hecho que ha de ser respondida por el órgano jurisdiccional remitente.

38. Por consiguiente, si se aplica la definición tradicional de fuerza mayor a una situación como la del caso de autos debe concluirse, a reserva de la ulterior determinación de los hechos en el procedimiento principal, la existencia de un caso de fuerza mayor.

22 — En su sentencia de 13 de octubre de 1993, *An Bord Baine e Inter-Agra* (C-124/92, Rec. p. I-5061), apartado 15, el Tribunal de Justicia no consideró anormal e imprevisible la modificación, sin publicación y comunicación previas, de las normas de un país exportador que habían permanecido en vigor inalteradas durante 30 años.

3. Adaptación de la definición a los fines de la Directiva 92/12

39. Sin embargo, en opinión de la Comisión y de SPMR es necesario adaptar la definición expuesta a las particularidades del contexto normativo y a los objetivos de la Directiva. A su juicio, un acontecimiento se sustrae a la esfera de responsabilidad del depositario cuando no es posible evitarlo aun prestando la diligencia debida. Si se exigiera además que el acontecimiento que produce el daño proceda del exterior del oleoducto y que sea imprevisible, ello daría lugar a un reparto unilateral del riesgo en detrimento del depositario. Ello no está justificado porque los depositarios poseen una autorización conforme al artículo 12 de la Directiva 92/12.

40. SPMR subraya que en el presente asunto, por un lado, ha quedado acreditado que la mercancía ha perecido y por consiguiente está excluido que se pueda comercializar en la Comunidad. Por otro lado, afirma que, en su condición de depositario, no ha incurrido en culpa alguna por la pérdida. Pues bien, según SPMR, en tales circunstancias, y a la vista de los objetivos de la Directiva, no está justificada la percepción del impuesto especial.

41. Sin embargo, a ello ha de oponerse el claro tenor del artículo 14 de la Directiva 92/12. Este artículo considera la constatación de pérdidas como un hecho generador autónomo y no establece una mera presunción *iuris tantum* de que la mercancía perdida se haya comercializado en la Comunidad.

42. Aun teniendo en cuenta la argumentación de la Comisión respecto a un adecuado reparto de los riesgos, no parece que se imponga una interpretación particularmente amplia del concepto de fuerza mayor.

43. A este respecto ha de tenerse en cuenta en primer lugar que la Directiva considera que la tributación de las pérdidas es la regla general y que la exención constituye únicamente una excepción a la misma. Y las excepciones deben interpretarse de forma restrictiva. Por lo demás, en el sentido usual del término, el propio concepto de fuerza mayor se utiliza para referirse a un suceso raro, que sólo comprende un reducido número de casos.

44. La tesis de SPMR y de la Comisión llevarían en definitiva a equiparar el criterio de fuerza mayor con el concepto, mucho más

amplio, de inexistencia de culpa. Sin embargo, la culpa no es criterio relevante en la normativa tributaria. En el ámbito de la tributación de bienes sujetos a impuestos especiales, el reparto de riesgos se basa en una distribución por esferas de influencia y no en la observancia de determinados parámetros de diligencia. En el caso de autos se trata antes de nada de elucidar quién ha de soportar las consecuencias tributarias en caso de que se materialice el riesgo empresarial típico. Un fallo técnico del medio de transporte utilizado por el depositario está comprendido en la esfera de riesgo de éste.

45. Ha de concederse a la Comisión y a SPMR que el depositario soporta así un riesgo muy elevado de tener que pagar el impuesto por la mercancía perdida. Sin embargo, este reparto del riesgo se justifica porque el depositario transporta y tiene bajo su control mercancía que ya está sujeta al pago del impuesto desde su fabricación o su importación a éste en el territorio de la Comunidad.²³ Para facilitar el tránsito sin dificultades de la mercancía por Estados terceros, se suspende el devengo del impuesto durante el transporte por la Comunidad. Así pues, dado que el depositario disfruta de un régimen especial de favor, tampoco parece injusto que soporte los riesgos que pertenecen a su esfera durante la aplicación de dicho régimen.

46. El hecho de que un depositario deba estar autorizado como tal conforme al artículo 12 de la Directiva 92/12 y que, en virtud del artículo 13, le incumban determinadas obligaciones no puede dar lugar a que se le exonere parcialmente y se trasladen al Estado los riesgos fiscales por el transporte en un oleoducto de mercancías sujetas a impuestos especiales. Mediante la autorización se pretende únicamente garantizar que el depositario tiene la fiabilidad necesaria para el régimen suspensivo.

47. La dispensa de la obligación de aportar una garantía durante el régimen suspensivo, que el artículo 15, apartado 3, párrafo segundo, autoriza en los casos de transporte por canalizaciones, tiene únicamente en cuenta la circunstancia de que en esta clase de transporte el riesgo de manipulación y de pérdida es reducido. Pero si inopinadamente se producen pérdidas, habrá de estarse al reparto de las esferas de riesgo antes descrito. La autorización estatal para la construcción y explotación del oleoducto tampoco justifica su corresponsabilidad por el impuesto especial sobre las pérdidas producidas como consecuencia de un fallo técnico del oleoducto.

48. Por último, ha de rechazarse el argumento según el cual la mercancía no ha sido puesta efectivamente a consumo, sino que se ha perdido con anterioridad. En efecto, el devengo del impuesto no implica que una mercancía objeto de impuestos especiales

23 — Véase el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/12.

haya sido efectivamente consumida conforme a lo previsto. Si tal fuera el caso, el adquirente de una mercancía que ya ha abonado el impuesto debería obtener su devolución si la mercancía gravada pereciera antes de ser consumida conforme a lo previsto. Pues bien, la Directiva no prevé tal devolución. Así, 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, lo cual indudablemente no era su utilización prevista.

producido por circunstancias imprevisibles, irresistibles y ajenas al que las invoca, cuyas consecuencias no hubieran podido evitarse aun prestando la diligencia debida.

4. Conclusión provisional

49. Así pues, en resumen, procede declarar que la definición de fuerza mayor desarrollada en reiterada jurisprudencia parece también aplicable en el presente asunto.

50. En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que la fuerza mayor de la que se derivan las pérdidas acaecidas en régimen suspensivo, en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12, presupone que la pérdida se haya

C. Sobre la segunda cuestión

51. La segunda cuestión plantea si la infiltración en el suelo de la fuga de petróleo puede tener la consideración de pérdida inherente a la naturaleza del producto, es decir a su carácter de fluido.

52. Todas las partes, con excepción de SPMR, coinciden en que ello no constituye un caso de franquicia por pérdidas a efectos del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12. En efecto, de los propios términos utilizados se desprende que el concepto de «pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos» comprende únicamente las pérdidas debidas a causas naturales, sin que concurren circunstancias particulares.²⁴ Cabe pensar, por ejemplo, en la vaporización como consecuencia de la naturaleza líquida de determinadas sustancias.

²⁴ — Ello resulta particularmente claro en la expresión francesa «perte naturelle».

53. En el caso de autos la pérdida se debió a la grieta y posterior explosión del oleoducto, es decir, a un accidente. Se trata esencialmente, por tanto, de una pérdida causada por un accidente y no de una pérdida natural en el marco de la actividad de transporte *usual* que se deba *únicamente* a las características inherentes de los productos.

54. No cambia en nada esta conclusión el hecho de que la naturaleza líquida del petróleo hiciera posible su posterior infiltración en el suelo. En efecto, de otro modo toda fuga de hidrocarburos y su posterior infiltración en el suelo, sería, en definitiva, imputable a las características inherentes del producto y, de este modo, disfrutaría de la franquicia del impuesto, incluso en el supuesto de actuación dolosa o negligente del transportista.²⁵ Ello sería contrario a la responsabilidad que incumbe al depositario, como he expuesto antes, en su esfera de influencia.

55. Como aduce el Gobierno francés, confirma esta interpretación el hecho de que

25 — Este razonamiento podría llevarse aún más lejos: a fin de cuentas, toda destrucción de una mercancía se debe a sus características inherentes, así, por ejemplo, la destrucción por incendio por su inflamabilidad, la rotura de un producto por su fragilidad, etc.

numerosos Estados miembros hayan adoptado disposiciones legales que establecen valores máximos, sobre la base de la experiencia recogida, para las pérdidas naturales exentas del impuesto.

56. Asimismo, la remisión efectuada por SPMR a las conclusiones presentadas en el asunto *Esercizio Magazzini Generali* carece de pertinencia.²⁶ En efecto, con independencia de si los ejemplos dados en ella²⁷ resultan idóneos para aclarar el contenido del artículo 11 de la Directiva 69/74,²⁸ dicho asunto versaba sobre una disposición cuyo tenor no coincide con la disposición aquí pertinente: si el artículo 11, sometido a interpretación en el citado asunto, habla de «pérdidas [...] que sean debidas a [...] causas derivadas de la naturaleza de las mercancías» o, en francés, «*pertes [...] dues [...] à des causes dépendant de la nature des marchandises*», en el presente asunto la exención se concede únicamente por «pérdidas» o por «*pertes naturelles*».

26 — Conclusiones presentadas el 6 de julio de 1983 por el Abogado General Mancini en el asunto en que recayó la sentencia *Esercizio Magazzini Generali*.

27 — El Abogado General Mancini señala, en el punto 3 de sus conclusiones, como ejemplo de pérdida inherente a la naturaleza de la mercancía, el gasóleo de calefacción que se derrama en la carretera como consecuencia de un daño sufrido por el depósito.

28 — Directiva del Consejo, de 4 de marzo de 1969, referente a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas relativas al régimen de depósitos aduaneros (DO L 58, p. 7).

V. Conclusion

57. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo al tribunal de justicia que responda a las cuestiones prejudiciales de la Cour de cassation del modo siguiente:

- «1) El concepto de fuerza mayor de la que se derivan las pérdidas acaecidas en régimen suspensivo, en el sentido 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, presupone que la pérdida se haya producido por circunstancias anormales e imprevisibles, ajenas al que las invoca, cuyas consecuencias no hubieran podido evitarse aun prestando la diligencia debida.

- 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 han derramado, que han impedido su recuperación, no pueden considerarse inherentes a la naturaleza de los productos, en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12.»