SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)
de 18 de diciembre de 2007 *

En el asunto C-314/06,

que 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, en el procedimiento entre

Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR)

y

Administration des douanes et droits indirects,

Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. L. Bay Larsen, K.Schiemann y P. Kūris y la Sra. C. Toader, Jueces;

* Lengua de procedimiento: francés.

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretario: Sr. M.-A. Gaudissart, jefe de unidad;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 21 de junio de 2007;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR), por la Sra. H. Hazan, avocat;

— en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y J.-Ch. Gracia, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. Albenzio, avvocato dello Stato;

— en nombre del Gobierno polaco, por la Sra. E. Ośniecka-Tamecka, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas por los Sres. J.-P. Keppenne y W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 18 de julio de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto 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»).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre Société 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.

Marco jurídico

Derecho comunitario

3 A tenor del primer considerando de la Directiva 92/12, «la creación y funcionamiento del mercado interior implican la libre circulación de mercancías, comprendidas las que son objeto de impuestos especiales». El cuarto considerando

de la misma Directiva añade que, «para garantizar la creación y el funcionamiento del mercado interior, el devengo de los impuestos especiales debe ser idéntico en todos los Estados miembros».

4 Como precisa su artículo 1, apartado 1, la Directiva 92/12 «establece el régimen de los productos objeto de impuestos especiales y de otros impuestos indirectos que gravan directa o indirectamente el consumo de dichos productos, con exclusión del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos establecidos por la Comunidad».

5 El artículo 3, apartado 1, de dicha Directiva establece:

«La presente Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a los productos siguientes, definidos en sus correspondientes Directivas:

— Los hidrocarburos.

[...]»

6 El artículo 4 de la mencionada Directiva dispone que, a los fines de ésta, se entiende por:

«a) *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 objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal;

b) *depósito fiscal:* todo lugar en el que un depositario autorizado produzca, transforme, almacene, reciba o envíe, en el ejercicio de su profesión, mercancías objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo bajo determinadas condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que esté situado dicho depósito fiscal;

c) *régimen suspensivo:* el régimen fiscal aplicable a la producción, transformación, tenencia y circulación de productos en suspensión de impuestos especiales;

[...].»

7 El artículo 5 de la Directiva 92/12 prevé:

«1. 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.

Se considerará "importación de un producto objeto de impuestos especiales" la entrada en la Comunidad de dicho producto [...].

No obstante, en caso de que en el momento de su entrada en la Comunidad el citado producto se incluya en un régimen aduanero comunitario, se considerará que la importación del mismo se ha efectuado en el momento de la ultimación del régimen aduanero comunitario.

2. Sin perjuicio de las disposiciones nacionales y comunitarias en materia de regímenes aduaneros, cuando los productos objeto de impuestos especiales:

— tengan como procedencia o destino países terceros [...] y se encuentren vinculados a uno de los regímenes de suspensión a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 84 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 [...], o se hallen en una zona franca o en un depósito franco.

[...]

se considerará que están en régimen suspensivo de dichos impuestos especiales.

[...]»

8 El artículo 6, apartado 1, de dicha Directiva establece:

«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;

[...].»

9 El artículo 12 de la mencionada Directiva dispone:

«La apertura y el funcionamiento de los depósitos fiscales estarán supeditados a la autorización de las autoridades competentes de los Estados miembros.»

10 A tenor del artículo 13 de la Directiva 92/12:

«El depositario autorizado deberá:

a) sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 15, prestar una garantía eventual en materia de producción, transformación y tenencia, así como una garantía obligatoria en materia de circulación [...];

b) Cumplir con las obligaciones establecidas por el Estado miembro en cuyo territorio se halle el depósito fiscal;

[...]

e) Someterse a controles y recuentos de existencias.

[...]»

11 El artículo 14 de la misma Directiva dispone:

«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.

[...]

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.

[...]»

12 El artículo 15, apartado 3, de dicha Directiva establece:

«3. Los riesgos inherentes a la circulación intracomunitaria estarán cubiertos por la garantía aportada por el depositario autorizado expedidor, con arreglo a lo previsto en el artículo 13 [...].

Si hidrocarburos sujetos a impuestos especiales se transportan dentro de la Comunidad por vía marítima o por canalizaciones, los Estados miembros podrán dispensar a los depositarios autorizados expedidores de la obligación de aportar la garantía contemplada en el párrafo primero del presente apartado.

[...]»

Derecho nacional

13 El artículo 158 C del code des douanes, que adapta el Derecho francés al artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12, dispone:

«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.

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.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 La sociedad SPMR, que es un depositario autorizado, explota un oleoducto en el que transporta hidrocarburos en régimen de suspensión de impuestos especiales con destino a Suiza. Se detectaron fugas y, posteriormente, el 1 de enero de 1997, 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.

15 La Administración presentó contra SPMR una demanda de pago ante el tribunal d'instance de Neuilly-sur-Seine. Sin embargo, éste declaró que la acción había prescrito.

16 Mediante sentencias de 17 diciembre de 2002 y de 23 de marzo de 2004, 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.

17 SPMR interpuso recurso de casación ante la Cour de cassation contra dichas resoluciones. Dicha empresa reprocha en particular 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.

18 Por una parte, SPMR sostenía 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. SPMR afirmaba, en cambio, que sólo la condición de irresistible caracteriza el «caso fortuito» o la «fuerza mayor» en el sentido de esa disposición.

19 Por otra parte, 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 sean objeto de gravamen.

20 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 suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

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

21 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 (véanse las sentencias de 14 de enero de 1982, Corman, 64/81, Rec. p. 13, apartado 8, de 2 de abril de 1998, EMU Tabac y otros, C-296/95, Rec. p. I-1605, apartado 30, y de 22 de mayo de 2003, Comisión/Alemania, C-103/01, Rec. p. I-5369, apartado 33). En la medida en que 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.

22 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.

23 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de diciembre de 1994, Bayer/Comisión, C-195/91 P, Rec. p. I-5619, apartado 31, y de 17 de octubre de 2002, Parras Medina, C-208/01, Rec. p. I-8955, apartado 19 y jurisprudencia citada).

24 De ello se deriva que, como ha precisado en otras ocasiones el Tribunal de Justicia, 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 (véanse, en este sentido, la sentencia Bayer/Comisión, antes citada, apartado 32, y el auto de 18 de enero de 2005, Zuazaga Meabe/OAMI, C-325/03 P, Rec. p. I-403, apartado 25).

25 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 (véanse las sentencias de 13 de octubre de 1993, An Bord Bainne Co-operative y Compagnie Inter-Agra, C-124/92, Rec. p. I-5061, apartado 10, y de 29 de septiembre de 1998, First City Trading y otros, C-263/97, Rec. p. I-5537, apartado 41).

26 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 estructura y la finalidad de esa Directiva exigen que se interpreten y se apliquen de modo particular los elementos constitutivos de la fuerza mayor tal y como resultan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada en el apartado 23 de la presente sentencia.

27 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.

28 Con arreglo al artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/12, están sujetas a impuestos especiales la fabricación y la importación en el territorio de la Comunidad de los productos a que se refiere el artículo 3, apartado 1, de dicha Directiva, entre los cuales figuran los hidrocarburos. Dado que el hecho generador del impuesto especial es la producción o la importación en dicho territorio de los productos en cuestión, según el artículo 6, apartado 1, de la Directiva, ese impuesto sólo 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 artículo 14, apartado 3, de la misma Directiva. Con arreglo al mencionado artículo 6, apartado 1, también se considera puesta a consumo cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo.

29 El artículo 14, apartado 3, de la Directiva 92/12 prevé que, sin perjuicio de lo dispuesto en su artículo 20, en caso de pérdidas distintas de las pérdidas contempladas en el apartado 1 de ese artículo, y en caso de pérdidas a las que no se hayan concedido las franquicias a que se refiere dicho 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.

30 Al poner en relación el conjunto de las disposiciones mencionadas en los dos apartados anteriores de esta sentencia se desprende que 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 la Abogado General en el punto 43 de sus conclusiones, debe interpretarse de forma restrictiva.

31 Por tanto, la interpretación del concepto de fuerza mayor mantenida por el Tribunal de Justicia en otros ámbitos del Derecho comunitario, recordada en el apartado 23 de la presente sentencia, 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.

32 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.

33 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 (véase, en relación con este último aspecto, por analogía, la sentencia de 5 de febrero de 1987, Denkavit, 145/85, Rec. p. 565, apartado 16).

34 En lo que respecta a las circunstancias del litigio principal, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que 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.

35 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.

36 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.

37 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.

38 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. Como subrayó la Abogado General en los puntos 46 y 47 de sus conclusiones, por una parte, 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.

39 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. Efectivamente, como se ha expuesto en el apartado 30 de esta sentencia, sólo 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.

40 Habida cuenta de las consideraciones que preceden, procede responder a la primera cuestión que 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.

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

41 Mediante su segunda cuestión, 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.

42 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. Mientras que, como señaló el Gobierno italiano, el concepto de pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos puede incluir las denominadas pérdidas «técnicas», no puede ampliarse a las pérdidas accidentales.

43 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.

44 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que 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.

Costas

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

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

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.**

Firmas