

Asunto C-509/22**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

27 de julio de 2022

Órgano jurisdiccional remitente:

Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia)

Fecha de la resolución de remisión:

20 de julio de 2022

Parte demandante:

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Agencia de Aduanas y Monopolios)

Parte demandada:

Girelli Alcool Srl

Objeto del procedimiento principal

Impugnación por la Agenzia delle dogane (Agencia de Aduanas) de una sentencia de la Commissione tributaria regionale della Lombardia (Comisión Tributaria Regional de Lombardía, Italia) que confirmó en apelación la estimación de la demanda presentada por la sociedad Girelli Alcool Srl con el fin de obtener la franquicia del impuesto especial correspondiente a una cantidad de alcohol que se había perdido accidentalmente.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Habida cuenta del artículo 267 TFUE, la Corte di cassazione (Tribunal Supremo de Casación), órgano jurisdiccional remitente, en calidad de órgano jurisdiccional de última instancia, solicita que se le aclare, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cómo debe entenderse el concepto de «circunstancias imprevisibles» [(«caso fortuito»)] en lo que respecta a las pérdidas de mercancías sujetas a impuestos especiales producidas en régimen suspensivo en el caso de

autos, teniendo en cuenta la diligencia observada para excluir que pudiera existir responsabilidad. Además, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de normas nacionales relativas a la culpa no grave (asimilada al caso fortuito y a la fuerza mayor) y sobre la posibilidad de utilizar otra categoría general denominada «culpa leve».

Cuestiones prejudiciales

«En primer lugar, ¿debe interpretarse el concepto de circunstancias imprevisibles que dan lugar a pérdidas acaecidas en régimen suspensivo, en el sentido del artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118/CE, al igual que la fuerza mayor, en el sentido de circunstancias ajenas al depositario autorizado, anormales e imprevisibles y no evitables, pese a la adopción de todas las medidas de precaución por aquel, objetivamente excluidas de cualquier posibilidad de control por su parte?

Además, a efectos de la exclusión de la responsabilidad en el supuesto de circunstancias imprevisibles, ¿debe tomarse en consideración, y en qué medida, la diligencia prestada a la hora de determinar las precauciones necesarias para evitar el hecho dañoso?

Con carácter subsidiario a las dos primeras cuestiones, ¿es compatible una disposición como el artículo 4, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 504, de 26 de octubre de 1995, que asimila a las circunstancias imprevisibles y a la fuerza mayor la culpa no grave (de la misma persona o de terceros) con el régimen previsto en el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118/CE, que no establece otros requisitos, en particular por lo que respecta a la “culpa” del autor del hecho o del sujeto activo?

Por último, ¿puede interpretarse la disposición, contenida también en el citado artículo 7, apartado 4, “o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro” en el sentido de que permite al Estado miembro designar otra categoría general (la culpa leve) que puede afectar a la definición del despacho a consumo en caso de destrucción o pérdida del producto, o esa expresión no puede abarcar una cláusula de este tipo, sino que debe entenderse que se refiere a casos específicos, autorizados en cada ocasión o en cualquier caso identificados para situaciones definidas por sus componentes objetivos?»

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, en particular el considerando 9, y el artículo 7, apartados 4 y 5:

«4. La destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía, a circunstancias imprevisibles o fuerza mayor, o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro, no se considerará despacho a consumo.

A efectos de la presente Directiva, los productos se considerarán totalmente destruidos o perdidos de forma irremediable cuando ya no puedan utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales.

Cuando se produzca una destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales, esta deberá demostrarse a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se haya producido o detectado, si no es posible determinar dónde se ha producido.

5. Cada Estado miembro establecerá sus propias normas y condiciones con arreglo a las cuales se determinarán las pérdidas a que se refiere el apartado 4.»

Jurisprudencia del Tribunal de Justicia invocada

Sentencia de 18 de diciembre de 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR)* (C-314/06, EU:C:2007:817), apartados 23, 25, 31 y 37; sentencia de 18 de mayo de 2017, *Latvijas Dzelzceļš VAS* (C-154/16, EU:C:2017:392), apartado 61; sentencia de 24 de febrero de 2021, *Silcompa* (C-95/19, EU:C:2021:128), apartado 52; sentencia de 24 de marzo de 2022, *Generální ředitelství cel*, C-711/20, EU:C:2022:215, apartado 43.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

DECRETO LEGISLATIVO 26 ottobre 1995, n.º 504, Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Testo Unico sulle Accise — TUA) [Decreto-Legislativo n.º 504, de 26 de octubre de 1995, texto refundido de las disposiciones legales relativas a los impuestos sobre la producción y el consumo y a las sanciones penales y administrativas correspondientes (texto refundido de los impuestos especiales o «TUA»)], modificado por el artículo 1 del Decreto Legislativo n.º 48, de 29 de marzo de 2010.

«Artículo 4

Franquicia por pérdidas, destrucción y mermas.

1. En caso de pérdida irremediable o destrucción total de productos que se encuentren en régimen suspensivo se concederá una franquicia cuando el sujeto pasivo demuestre, a satisfacción de la administración tributaria, que la pérdida o la destrucción de los productos se ha producido como consecuencia de un caso

fortuito o de fuerza mayor. Con excepción de las labores del tabaco, los hechos imputables a terceros o al propio sujeto pasivo a título de culpa no grave se asimilarán al caso fortuito y a la fuerza mayor.»

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 Girelli Alcool Srl (en lo sucesivo, «sociedad») es titular de un depósito autorizado de alcohol etílico y funciona como establecimiento de producción para la desnaturalización de alcohol etílico.
- 2 El 26 de marzo de 2014, durante las operaciones de carga del depósito de las instalaciones de desnaturalización de alcohol etílico, en presencia de un funcionario de la Agencia de Aduanas, se produjo una fuga de alcohol etílico puro que se extendió por el suelo del local debido a que un empleado de la sociedad había dejado una válvula abierta.
- 3 Una parte del producto se recogió y recuperó, pero otra parte se perdió irremediamente.
- 4 La sociedad solicitó entonces la franquicia del impuesto especial por el alcohol que se había perdido accidentalmente.
- 5 La Agencia de Aduanas y Monopolios denegó la franquicia, basándose en que la pérdida no era consecuencia de caso fortuito o de fuerza mayor, sino de la imprudencia y negligencia de un empleado de la sociedad que había dejado la válvula del depósito abierta por descuido y, posteriormente, el 3 de octubre de 2014, emitió una liquidación tributaria por importe de 17 476,24 euros.
- 6 La sociedad impugnó dicha liquidación ante la Commissione tributaria provinciale di Milano (Comisión Tributaria Provincial de Milán, Italia), alegando, en particular, lo siguiente: a) la inexistencia del hecho imponible, puesto que el producto no había sido despachado a consumo ya que se había perdido; b) que el hecho dañoso podía calificarse de caso fortuito; c) con carácter subsidiario, que el hecho dañoso podía incluirse en el ámbito de la culpa «no grave», ya que se debió a una distracción de un trabajador.
- 7 La Commissione tributaria provinciale di Milano estimó dicho recurso. En su opinión, el último motivo resulta fundado, ya que la falta de diligencia del funcionario no fue «grave».
- 8 La Agencia de Aduanas impugnó dicha sentencia ante la Commissione tributaria regionale della Lombardia, que, sin embargo, la confirmó, al considerar que la pérdida del alcohol había tenido lugar: a) de forma irremediable y por lo tanto no se había despachado al consumo, y b) por caso fortuito, por lo que concurrían los requisitos para la concesión de la franquicia.

- 9 En consecuencia, la Agencia de Aduanas interpuso un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 10 La Agencia de Aduanas invoca la infracción del artículo 4 del TUA. En su opinión el órgano jurisdiccional de segunda instancia incluyó incorrectamente la conducta negligente del trabajador de la sociedad en el ámbito del caso fortuito y, en todo caso consideró «no grave» la culpa de dicho trabajador, por lo que excluyó la responsabilidad de la sociedad.
- 11 En su opinión, la procedencia de la asimilación de la culpa leve a la inexistencia de culpa es teóricamente posible, pero estima que es fundamental la necesidad de una interpretación restrictiva por la que los casos de culpa leve relevantes sean verdaderamente mínimos.
- 12 Además, según la Agencia de Aduanas, dado que la actividad ejercida implica el tratamiento de un producto extremadamente inflamable, para determinar la culpa debería haberse hecho referencia a estándares objetivos de adecuación y de seguridad de la instalación con arreglo a criterios técnicos.
- 13 La sociedad recurrida indica, en primer lugar, que no existe hecho imponible del impuesto especial, puesto que el alcohol, al haberse perdido definitivamente, no se despachó a consumo.
- 14 En cuanto a la responsabilidad, la sociedad sostiene que el comportamiento de su empleado es constitutivo de culpa no grave y que, con arreglo al artículo 4, apartado 1, del TUA, la culpa leve se asimila al caso fortuito.
- 15 La sociedad afirma que la referencia a la «culpa no grave» contenida en la normativa nacional es compatible con la Directiva 2008/118, aunque esta no la contemple expresamente, puesto que, a su juicio, tal Directiva deja cierto margen de maniobra a los Estados miembros.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 16 La Corte di cassazione recuerda, en primer lugar, que, en su jurisprudencia, existe un doble enfoque sobre los conceptos de caso fortuito y de fuerza mayor.
- 17 Según el primer enfoque, más subjetivo, constituye una causa no imputable aquel hecho del que el deudor no debe responder, mientras que es imprevisible el hecho particular ajeno al ámbito de actividad de las partes, y la prueba liberatoria consiste en demostrar la ausencia de culpa del obligado, es decir, que el daño se ha producido de forma no previsible ni evitable con la diligencia adecuada a las circunstancias concretas del caso.

- 18 El segundo enfoque basa la comprobación de las condiciones de imprevisibilidad y de inevitabilidad necesarias para poder calificar el caso fortuito en un plano puramente objetivo, mediante una evaluación sobre criterios de probabilidad de la regularidad de la relación de causalidad, que excluye toda pertinencia del comportamiento eventualmente diligente o negligente del sujeto obligado.
- 19 En cuanto al ámbito específico de los impuestos especiales, la Corte di cassazione parece excluir la pertinencia, en el marco del concepto de caso fortuito (o de fuerza mayor), de la apreciación de la diligencia del sujeto obligado.
- 20 A continuación, el órgano jurisdiccional remitente indica que la petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 y, en particular, si el supuesto de no sujeción que establece también puede o no ser reconocido en el caso de que el hecho que haya causado la pérdida irremediable del producto sujeto a impuestos especiales dependa de una falta de diligencia y prudencia del depositario o de su empleado, aunque se califique de culpa leve.
- 21 La cuestión de si el concepto de caso fortuito (y de fuerza mayor) abarca también, a efectos del Derecho de la Unión, la actuación culposa es decisiva para que se pronuncie el órgano jurisdiccional remitente. Además, en caso de respuesta negativa, es necesario determinar si es compatible con el Derecho de la Unión en materia de impuestos especiales la equiparación que establece el legislador italiano entre las conductas imputables a la parte o a terceros a título de culpa no grave y el caso fortuito o la fuerza mayor.
- 22 El órgano jurisdiccional remitente recuerda la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la interpretación del concepto de fuerza mayor y de caso fortuito en relación con la normativa de los impuestos especiales y observa que el concepto de caso fortuito parece responder a los mismos criterios que la fuerza mayor.
- 23 Según el órgano jurisdiccional remitente, el concepto de causa de fuerza mayor ha sido claramente desarrollado por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR)* y, en cuanto al caso fortuito, la sentencia *Latvijas Dzelzceļš VAS* proporciona un concepto unitario, con un significado estrictamente causal, exclusivamente matizado por la aplicación del criterio de proporcionalidad («sin tener que soportar sacrificios excesivos»).
- 24 Además, un examen de la normativa global de la Directiva 2008/118 no pone de manifiesto situaciones en las que se atribuya importancia al grado de «culpa» del autor del hecho que pueda evitar que se genere la responsabilidad. Por el contrario, las sentencias *Silcompa* y *Generální ředitelství cel* ponen de manifiesto la responsabilidad objetiva del depositario.
- 25 Así pues, el régimen establecido por el Derecho de la Unión parece referirse únicamente a los supuestos de caso fortuito y de fuerza mayor que, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada anteriormente, requieren un

elemento objetivo («circunstancias [...] anormales e imprevisibles») y un elemento subjetivo («[obligación de adoptar todas las] medidas adecuadas, sin tener que soportar sacrificios excesivos»), lo que parece incompatible con un comportamiento, como el constitutivo de culpa, en el que faltan tanto la imprevisibilidad como la adopción de las precauciones necesarias.

- 26 Habida cuenta de estas consideraciones, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la disposición contenida en el artículo 4, apartado 1, del TUA, que equipara la culpa leve al caso fortuito y a la fuerza mayor, identifica un requisito —vinculado al criterio, individual y subjetivo, de la diligencia observada— adicional al caso fortuito y la fuerza mayor, requisito que constituye un supuesto de no sujeción al impuesto en caso de destrucción o pérdida, que es adicional y autónomo con respecto a la normativa del Derecho de la Unión.
- 27 Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente desea comprobar si el supuesto contemplado en el artículo 4, apartado 1, del TUA es compatible con lo dispuesto en el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118, que establece que la destrucción o la pérdida que no constituye un despacho a consumo también puede producirse «como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro».
- 28 En efecto, esta expresión podría permitir a un Estado miembro (como Italia, en el caso de autos) determinar otras categorías generales de reducción del impuesto. Por otra parte, en una lectura de conjunto de la disposición, la expresión antes mencionada parece tener, en cambio, valor de cierre y carácter residual. Por lo tanto, dicha expresión debe referirse a otros acontecimientos concretos, que no son identificables *a priori*, sino que atañen a elementos de hecho particulares que, sometidos a una apreciación concreta de la autoridad competente, pueden justificar, caso por caso, la adopción, previa «autorización», de una medida de destrucción del producto. Así, el considerando 9 de la Directiva 2008/118 emplea el término «circunstancias», que parece referirse a elementos de hecho específicos e identificables y no a previsiones de carácter general y, en esencia, indeterminadas.
- 29 El órgano jurisdiccional remitente recuerda a este respecto que las causas de no sujeción, como excepción al régimen ordinario del impuesto, deben ser objeto de una interpretación rigurosa y restrictiva.
- 30 El órgano jurisdiccional remitente indica que el Tribunal de Justicia aún no se ha pronunciado sobre este aspecto concreto, que conviene aclarar para definir un concepto de exigibilidad que sea unitario y válido para todo el territorio de la Unión.