

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 7 de septiembre de 2023 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de mercancías — Impuestos especiales — Directiva 92/12/CEE — Artículo 6, apartado 1, letra a) — Devengo de los impuestos especiales — Salida irregular del régimen suspensivo — Hecho ilícito imputable exclusivamente a un tercero — Falsificación del documento administrativo de acompañamiento — Artículo 14, apartado 1 — Franquicia por las pérdidas acaecidas en régimen suspensivo — Caso fortuito o de fuerza mayor — Responsabilidad del depositario autorizado»

En el asunto C-323/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia), mediante resolución de 6 de mayo de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de mayo de 2022, en el procedimiento entre

**KRI SpA**, entidad sucesora de SI.LO.NE. — Sistema logistico nord-est Srl,

y

**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

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

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de KRI SpA, por los Sres. M. Logozzo y F. C. Palermo, avvocati;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por la Sra. A. Collabolletta, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Björkland y la Sra. F. Moro, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

**Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 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 1992, L 76, p. 1), en su

versión modificada por la Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (DO 2004, L 359 p. 30) (en lo sucesivo, «Directiva 92/12»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre KRI SpA, entidad sucesora de SI.LO.NE. — Sistema logistico nord-est Srl, y la Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Agencia de Aduanas y Monopolios, Italia) en relación con la recaudación de los impuestos especiales adeudados por esta sociedad por haber infringido supuestamente el régimen suspensivo de la circulación de hidrocarburos.

## **Marco jurídico**

### ***Derecho de la Unión***

3 Los considerandos primero, cuarto y quinto de la Directiva 92/12 tenían el siguiente tenor:

«Considerando que la creación y funcionamiento del mercado interior implican la libre circulación de mercancías, comprendidas las que son objeto de impuestos especiales;

[...]

Considerando 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;

Considerando que toda entrega, tenencia con vistas a la entrega o afectación a las necesidades de un operador que desarrolle de manera independiente una actividad económica o a las necesidades de un organismo de derecho público que tenga lugar en un Estado miembro distinto del de puesta a consumo, determinará la exigibilidad del impuesto especial en ese otro Estado miembro».

4 El artículo 1, apartado 1, de esta Directiva establecía:

«La presente Directiva 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 [Europea].»

5 Con arreglo a su artículo 3, apartado 1, esta Directiva era aplicable, a escala comunitaria, en particular, a los hidrocarburos.

6 El artículo 4 de la misma Directiva disponía:

«A los efectos de la presente Directiva, se entenderá 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;
- d) *operador registrado*: toda persona física o jurídica que, sin tener la condición de depositario autorizado, esté autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a recibir, en el ejercicio de su profesión, productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo

procedentes de otro Estado miembro. No obstante, dicho operador no podrá almacenar ni enviar dichos productos en régimen suspensivo;

[...]».

7 El artículo 5, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 92/12 disponía:

«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.»

8 El artículo 6, apartado 1, letra a), de la Directiva establecía:

«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».

9 El artículo 13 de esta Directiva establecía:

«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, cuyos requisitos serán establecidos por las autoridades competentes del Estado miembro en que se haya autorizado el depósito fiscal;

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

c) llevar una contabilidad, por depósito fiscal, de las existencias y de los movimientos de los productos;

d) presentar los productos cuando así se le requiera;

e) someterse a controles y recuentos de existencias.

Dichas obligaciones deberán respetar el principio de no discriminación entre operaciones nacionales y operaciones intracomunitarias.»

10 A tenor del artículo 14 de la misma Directiva:

«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.

[...]»

11 El artículo 15 de la Directiva 92/12 disponía:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 5, el artículo 16, el apartado 4 del artículo 19 y el apartado 1 *bis* del artículo 23, la circulación en régimen suspensivo de los productos sujetos a impuestos especiales habrá de efectuarse entre depósitos fiscales.

[...]

2. Los depositarios autorizados por las autoridades competentes de un Estado miembro, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13, se considerarán autorizados para las operaciones tanto de circulación nacional como intracomunitaria.

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, y, en su caso, por una garantía solidaria entre expedidor y transportista. Las autoridades competentes de los Estados miembros podrán permitir que el transportista o el propietario de los productos aporten una garantía en lugar de la aportada por el depositario autorizado expedidor. En su caso, los Estados miembros podrán exigir una garantía al destinatario.

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.

Las condiciones de la garantía serán fijadas por los Estados miembros. La garantía habrá de ser válida en toda la Comunidad.

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 20, la responsabilidad del depositario autorizado expedidor y, en su caso, la del transportista solo finalizarán una vez que se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos, principalmente mediante documento de acompañamiento a que se refiere el artículo 18 en las condiciones determinadas en el artículo 19.

[...]»

12 El artículo 18 de esta Directiva indicaba:

«1. Sin perjuicio de la posible utilización de procedimientos informatizados, todo producto objeto de impuestos especiales que circule en régimen suspensivo entre territorios de distintos Estados miembros, incluida la circulación por vía marítima o aérea directa entre dos puertos o aeropuertos comunitarios, irá acompañado de un documento cumplimentado por el expedidor, de tipo administrativo o comercial. La forma y el contenido de este documento, así como el procedimiento preceptivo cuando su utilización sea objetivamente inadecuada, se determinarán conforme al procedimiento previsto en el artículo 24.

[...]

3. [...]

El documento deberá indicar:

- la dirección de la oficina competente de las autoridades fiscales del Estado miembro de destino;
- la fecha y referencia del pago o de la aceptación de la garantía de pago por parte de dicha oficina.

[...]»

13 El artículo 19, apartado 1, de la citada Directiva preceptuaba:

«Los operadores de cada Estado miembro deberán informar a las autoridades fiscales sobre los envíos expedidos y recibidos, mediante el documento contemplado en el artículo 18 o una referencia al mismo. Dicho documento se formalizará en cuatro ejemplares con los destinos siguientes:

- un ejemplar para el expedidor;
- un ejemplar para el destinatario;
- un ejemplar que se reenviará al expedidor para ultimación del régimen;
- un ejemplar para las autoridades competentes del Estado miembro de destino.

[...]».

14 El artículo 20, apartados 1 y 3, de esa misma Directiva tenía el siguiente tenor:

«1. Cuando se cometa una irregularidad o infracción en el curso de la circulación que implique la exigibilidad del impuesto especial, dicho impuesto deberá ser pagado en el Estado miembro en que se haya cometido la irregularidad o infracción por la persona física o jurídica que haya garantizado el pago del mismo, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 15, sin perjuicio del ejercicio de acciones sancionadoras.

Cuando la recaudación del impuesto se efectúe en un Estado miembro distinto del Estado de salida, el Estado miembro que proceda a la recaudación informará a las autoridades competentes del país de salida.

2. Cuando se compruebe una irregularidad o infracción en el curso de la circulación y no sea posible determinar el lugar en que fue cometida, se considerará que esta se produjo en el Estado miembro en que fue comprobada.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6, cuando los productos objeto de impuestos especiales no lleguen a destino y no sea posible determinar el lugar en que fue cometida la infracción o irregularidad, se considerará que esta se produjo en el Estado miembro de salida, el cual procederá a la recaudación de los impuestos especiales al tipo impositivo vigente en la fecha de envío de los productos, a no ser que, en un plazo de cuatro meses a partir de la fecha de envío de los productos, se presente la prueba, a satisfacción de las autoridades competentes, de la regularidad de la operación o del lugar en que se cometió realmente la infracción o irregularidad. Los Estados miembros tomarán las medidas adecuadas para hacer frente a cualquier infracción o irregularidad e imponer sanciones eficaces.»

15 La Directiva 92/12 fue derogada y sustituida, con efectos a partir del 1 de abril de 2010, por la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12). No obstante, habida cuenta de la fecha de los hechos del litigio principal, la presente remisión prejudicial se examina a la luz de la Directiva 92/12.

### ***Derecho italiano***

16 El Decreto Legislativo n.º 504 — Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Decreto Legislativo n.º 504, por el que se establece el texto refundido de las disposiciones legales relativas a los impuestos sobre la producción y el consumo y a las sanciones penales y administrativas en la materia), de 26 de octubre de 1995 (GURI n.º 279, de 29 de noviembre de 1995, p. 5), en su versión modificada por la legge n. 342 — Misure in materia fiscale (Ley n.º 342 de medidas en materia fiscal), de 21 de noviembre de

2000 (GURI n.º 194, de 25 de noviembre de 2000, p. 5) (en lo sucesivo, «Decreto Legislativo n.º 504/1995»), establece en su artículo 2, apartados 1, 2 y 4:

«1. En los productos sujetos a impuestos especiales, la obligación tributaria nace en el momento de la fabricación o de la importación.

2. El impuesto especial se devenga en el momento de la puesta a consumo del producto en el territorio del Estado. También se considera puesta a consumo, en particular:

- a) las pérdidas en medida superior a la permitida o los casos en los que no concurren los requisitos para la concesión de la franquicia prevista en el artículo 4;
- b) la salida, incluso irregular, del régimen suspensivo;
- c) la fabricación o la importación, incluso irregular, que tenga lugar fuera del régimen suspensivo.

[...]

4. Está obligado al pago del impuesto especial el titular del depósito fiscal del que procede la puesta a consumo y, solidariamente, la persona que garantice dicho pago o la persona en la que concurren los presupuestos para la exigibilidad del impuesto. En los productos de importación, el sujeto pasivo de la obligación tributaria se identificará con arreglo a la normativa aduanera.

[...]»

17 A tenor del artículo 4 del Decreto Legislativo n.º 504/1995, titulado «Franquicias por pérdidas y mermas»:

«1. En caso de pérdida o destrucción de productos que se encuentren en régimen suspensivo, se concederá la franquicia del impuesto cuando el sujeto pasivo demuestre que la pérdida o destrucción de los productos se produjo por caso fortuito o por fuerza mayor. Los actos de terceros no imputables al sujeto pasivo en concepto de dolo o culpa grave y los imputables a dicho sujeto pasivo en concepto de culpa leve serán equiparables al caso fortuito y a la fuerza mayor. Cuando se incoe un proceso penal por la comisión de delitos por terceros, el procedimiento de recaudación de los impuestos especiales quedará suspendido hasta que se dicte una resolución de archivo o una sentencia firme con arreglo a lo dispuesto en el artículo 648 del Código de Procedimiento Penal. En tal caso, se suspenderá asimismo el procedimiento de recaudación del impuesto sobre el valor añadido sobre los impuestos especiales. Cuando no conste que el sujeto pasivo estuviera implicado en los hechos y hayan sido identificados los verdaderos responsables, o estos sean desconocidos, se concederá la franquicia del impuesto a favor del sujeto pasivo y se procederá a la eventual recuperación contra el verdadero responsable.

2. En cuanto a las pérdidas de productos en régimen suspensivo ocurridas durante el proceso de fabricación o de transformación al que están sometidos, en caso de que la deuda fiscal ya hubiera nacido, la franquicia del impuesto se concederá dentro de los límites de las mermas técnicamente admisibles determinadas por el Ministro de Hacienda por decreto, que deberá adoptarse de conformidad con el artículo 17, apartado 3, de la Ley n.º 400 de 23 de agosto de 1988.

3. En cuanto a las mermas naturales y técnicas, resultarán aplicables las disposiciones de la legislación aduanera.

4. La normativa relativa a las mermas de transporte también se aplica al transporte de productos en régimen suspensivo de los impuestos especiales provenientes de Estados miembros de la Unión.»

18 El artículo 7 del mismo Decreto Legislativo, titulado «Irregularidades en la circulación de productos objeto de impuestos especiales», dispone:

«1. En caso de irregularidad o infracción para la que no se haya previsto una franquicia del impuesto conforme al artículo 4 cometida durante la circulación de productos en régimen suspensivo,

se aplicarán, sin perjuicio de las disposiciones que rigen el ejercicio de la acción penal, si los hechos imputados constituyeran un delito, las siguientes disposiciones:

- a) el impuesto especial deberá ser abonado por la persona física o jurídica que se haya constituido en garante para el transporte;
- b) el impuesto especial se exigirá en Italia si la irregularidad o infracción fue cometida en el territorio italiano;
- c) si la irregularidad o la infracción se detecta en el territorio italiano y no es posible determinar el lugar en el que efectivamente se cometió, se presumirá que el lugar de comisión fue el territorio italiano;
- d) si los productos expedidos desde el territorio italiano no llegan a su destino en otro Estado miembro y no es posible determinar el lugar en el que se han puesto a consumo, la irregularidad o la infracción se considerará cometida en el territorio italiano y se procederá a la recaudación de los impuestos especiales aplicando el tipo vigente en la fecha de expedición de los productos, salvo si, en los cuatro meses siguientes a la expedición, se demuestra la regularidad de la operación o que la irregularidad o la infracción se cometió efectivamente fuera del territorio italiano;

[...]».

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

- 19 La sociedad italiana SI.LO.NE. ejercía una actividad de almacenamiento y transporte de productos petrolíferos. Fue objeto de una operación de fusión por absorción llevada a cabo por Shell Italia SpA, que pasó a ser KRI.
- 20 Entre el 22 de agosto de 2005 y el 30 de junio de 2006, SI.LO.NE., en su condición de depositario autorizado, efectuó, desde su depósito fiscal situado en Italia, 196 envíos de hidrocarburos (gasóleo y gasolina) en régimen suspensivo de impuestos especiales, con destino a BMB Projekt d.o.o, sociedad establecida en Eslovenia, facultada para recibir tales productos en calidad de operador registrado. El importe de los impuestos especiales correspondiente a dichos envíos ascendía a 2 816 426,10 euros.
- 21 A efectos de la circulación en régimen suspensivo de impuestos especiales, SI.LO.NE. expidió, para cada envío, un documento administrativo de acompañamiento (en lo sucesivo, «DAA») en cuatro ejemplares. El ejemplar n.º 1 estaba destinado al expedidor, el ejemplar n.º 2 debía acompañar a las mercancías y ser conservado por el destinatario, el ejemplar n.º 3 debía acompañar a las mercancías y ser devuelto por el destinatario al expedidor con la certificación de recepción de las mercancías, y el ejemplar n.º 4 debía acompañar a las mercancías y ser remitido por el destinatario a la autoridad fiscal competente del lugar de destino.
- 22 El operador esloveno devolvió a SI.LO.NE. el ejemplar n.º 3 de los DAA de cada uno de estos envíos, con una certificación de recepción de las mercancías y lo que parecía un visado de la autoridad aduanera eslovena.
- 23 El 10 de julio de 2008, a raíz de una solicitud de información dirigida por las autoridades aduaneras italianas a las autoridades aduaneras eslovenas en el marco de un procedimiento de asistencia administrativa en materia fiscal, estas últimas constataron que las declaraciones que figuraban al dorso del ejemplar n.º 3 de los DAA eran falsas por lo que respecta a 161 de esos envíos, ya que solo 35 de ellos habían sido efectivamente introducidos en el territorio esloveno.
- 24 Sobre la base de las falsificaciones constatadas, las autoridades aduaneras italianas consideraron que no se había demostrado que los productos correspondientes hubieran sido puestos a consumo fuera del territorio italiano. Por lo tanto, consideraron que las ultimaciones del régimen efectuadas por SI.LO.NE. con respecto a los 161 envíos implicados eran irregulares. Al no haber podido determinar el

lugar en el que los productos correspondientes se habían puesto a consumo de forma irregular, dichas autoridades también consideraron que estas irregularidades se habían cometido en el territorio italiano.

25 En estas circunstancias, decidieron que correspondía al Estado italiano percibir los impuestos especiales devengados por los productos en cuestión.

26 El 13 de octubre de 2008, se inició un procedimiento penal contra los representantes legales de SI.LO.NE. por falsificación de documentos aduaneros de transporte. La autoridad judicial territorialmente competente decidió archivar este procedimiento, pues no fue posible acreditar la participación de los representantes legales de esa sociedad en las maniobras dirigidas a eludir los impuestos especiales, ya que las falsificaciones documentales fueron atribuidas exclusivamente a la conducta ilícita de un tercero.

27 El 15 de julio de 2009, la Agencia de Aduanas y Monopolios emitió una liquidación tributaria a SI.LO.NE. para la recaudación de los impuestos especiales sobre los productos petrolíferos objeto de los 161 envíos que adolecían de irregularidades, por un importe total de 2 668 179 euros.

28 SI.LO.NE. interpuso un recurso contra esta liquidación ante la Commissione tributaria provinciale di Udine (Comisión Tributaria Provincial de Udine, Italia) en el que invocó el artículo 4 del Decreto Legislativo n.º 504/1995, que establece una franquicia del impuesto en caso de pérdida o destrucción de productos por caso fortuito o fuerza mayor.

29 Dicho órgano jurisdiccional estimó el recurso de SI.LO.NE. mediante sentencia de 19 de enero de 2011. Seguidamente, la Agencia de Aduanas y Monopolios interpuso recurso de apelación contra la referida sentencia ante la Commissione tributaria regionale per il Friuli-Venezia Giulia (Comisión Tributaria Regional de Friul-Venecia Julia, Italia).

30 Mediante sentencia de 6 de julio de 2012, esta modificó la referida sentencia y estimó el recurso de apelación de la Agencia de Aduanas y Monopolios.

31 El órgano jurisdiccional de apelación señaló que el artículo 4 del Decreto legislativo n.º 504/1995 establecía la franquicia del impuesto únicamente en caso de pérdida o destrucción de los productos sujetos a impuestos especiales y no en el supuesto, como el de autos, de una sustracción o salida irregular del régimen suspensivo. Consecuentemente, consideró que SI.LO.NE. estaba obligada a pagar los impuestos especiales a los que estaban sujetos los productos en cuestión debido a su salida irregular del régimen suspensivo, con arreglo a la normativa nacional relativa a la sustracción o a la salida irregular del régimen suspensivo.

32 Dicho órgano jurisdiccional adoptó, en esencia, la posición de la Agencia de Aduanas y Monopolios en relación con la responsabilidad de SI.LO.NE. por el pago de los impuestos, señalando que, por lo que respecta a la puesta en circulación irregular de productos petrolíferos, en régimen suspensivo, el depositario era necesariamente responsable del pago de los impuestos especiales eludidos y que la conducta ilícita de un tercero no tenía incidencia sobre la extinción de tal obligación, al ser objetiva la responsabilidad del depositario.

33 Shell Italia interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia), que es el órgano jurisdiccional remitente, en el que alegaba, por el contrario, que debía aplicarse en este caso la legislación nacional relativa a la franquicia del impuesto.

34 A la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y de su propia jurisprudencia, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto al alcance del artículo 14 de la Directiva 92/12 y, en particular, en lo que se refiere al ámbito de aplicación de los conceptos de «caso fortuito» y de «fuerza mayor» en el supuesto del hecho ilícito de un tercero que pueda generar una confianza legítima en el propio depositario autorizado, sin culpa por parte de este último.

35 En efecto, por un lado, señala que una primera corriente jurisprudencial parece inclinarse, en virtud de un mecanismo de responsabilidad objetiva, por la afirmación de que la conducta ilícita dolosa del tercero no exime al sujeto pasivo de su obligación tributaria. Por otro lado, considera que existe otra

corriente jurisprudencial que tiende, por el contrario, a afirmar la capacidad de la conducta dolosa del tercero para eximir al sujeto pasivo de su obligación tributaria cuando, en los casos de fraude por falsificación de documentos aduaneros, se ha demostrado que el depositario garante ignoraba totalmente el referido fraude y que, por lo tanto, no tenía ninguna razón para creer que el producto no circulaba de forma regular en régimen suspensivo.

36 Según el órgano jurisdiccional remitente, la sentencia de 24 de marzo de 2022, *TanQuid Polska* (C-711/20, EU:C:2022:215), no permite disipar las dudas sobre la interpretación del artículo 14 de la Directiva 92/12 porque, en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, el destinatario de los hidrocarburos que circulaban en régimen suspensivo había negado haberlos recibido, mientras que, en el presente asunto, el destinatario de los productos devolvió el ejemplar n.º 3 de cada uno de los DAA, haciendo creer así al depositario que los productos en cuestión habían llegado al destino previsto.

37 En tales circunstancias, la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Debe interpretarse el artículo 14, [apartado 1], primera frase, de la [Directiva 92/12], en el sentido de que, en caso de salida irregular de un producto sujeto a impuestos especiales, la responsabilidad del depositario garante del pago del impuesto es objetiva, sin posibilidad alguna de eximirse de la obligación y del pago de los importes de las sanciones correspondientes, incluso cuando dicha salida derive de un hecho ilícito imputable exclusivamente a un tercero; o puede interpretarse en el sentido de que la franquicia del impuesto y de las sanciones correspondientes ha de reconocerse —como caso fortuito o de fuerza mayor— al depositario garante que no solo es totalmente ajeno al acto ilícito del tercero, sino que también alberga una confianza legítima y sin culpa en la regularidad de la circulación del producto en régimen suspensivo?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

38 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que la franquicia del impuesto que establece para las pérdidas acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor, se aplica al depositario, responsable del pago del impuesto, en caso de salida del régimen suspensivo debida a un hecho ilícito, cuando el depositario es totalmente ajeno a ese hecho ilícito, imputable exclusivamente a un tercero, y alberga una confianza legítima en que el producto circula de forma regular en régimen suspensivo.

39 Con carácter preliminar, procede señalar que el objeto de la Directiva 92/12 es establecer algunas normas sobre la tenencia, la circulación y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales, como los hidrocarburos contemplados en el artículo 3, apartado 1, de esta, especialmente, según se desprende de su cuarto considerando, con el fin de garantizar que la exigibilidad de los impuestos especiales sea idéntica en todos los Estados miembros. Esta armonización permite, en principio, evitar la doble imposición en las relaciones entre Estados miembros (véase, entre otras, la sentencia de 24 de febrero de 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, apartado 44 y jurisprudencia citada).

40 El hecho imponible, en el sentido de la Directiva 92/12, consiste, con arreglo a su artículo 5, apartado 1, primera frase, en la fabricación en el territorio de la Unión de los productos sujetos a impuestos especiales o en su importación en dicho territorio.

41 En cambio, en virtud del artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12, el impuesto se devengará, en particular, en el momento de la puesta a consumo de los productos objeto de impuestos especiales. A tenor del artículo 6, apartado 1, párrafo segundo, letra a), de dicha Directiva, este concepto abarca igualmente cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo, definido en el artículo 4, letra c), de la citada Directiva.

42 Tal régimen se caracteriza por el hecho de que los impuestos especiales relativos a los productos comprendidos en él todavía no son exigibles, aunque el hecho imponible ya se haya producido. En consecuencia, en lo que respecta a los productos sujetos a impuestos especiales, dicho régimen retrasa el devengo de los impuestos especiales hasta que se cumpla un supuesto de devengo como el descrito

en el apartado anterior (sentencia de 24 de marzo de 2022, *TanQuid Polska*, C-711/20, EU:C:2022:215, apartado 42 y jurisprudencia citada).

- 43 Tal supuesto de devengo concurrirá cuando los productos en cuestión hayan salido, incluso de manera irregular, del régimen suspensivo, debiendo considerarse esa salida, según el artículo 6, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/12, como una puesta a consumo.
- 44 Por ello, procede examinar los requisitos a los cuales el artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva supedita la concesión de una franquicia, con el fin de determinar si tales requisitos podrían cumplirse en una situación como la controvertida en el litigio principal.
- 45 El artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12 dispone que 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.
- 46 Según reiterada jurisprudencia, el tenor de una disposición de Derecho de la Unión que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Unión, que ha de determinarse de conformidad con su sentido habitual en el lenguaje corriente, teniendo en cuenta también el contexto en el que se utiliza y el objetivo que la normativa de la que forma parte pretende alcanzar [véase, en este sentido, la sentencia de 10 de junio de 2021, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agente inocente)*, C-279/19, EU:C:2021:473, apartado 23 y jurisprudencia citada].
- 47 Del tenor del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12 se desprende que el depositario está exento si se cumplen dos requisitos. En efecto, debe acreditar, en primer lugar, la existencia de una «pérdida» acaecida en régimen suspensivo y, en segundo lugar, que esa «pérdida» se debe a un caso fortuito o de fuerza mayor.
- 48 De acuerdo con el sentido habitual del término «pérdida» en el lenguaje corriente, la pérdida sufrida por el depositario autorizado se refiere al hecho de ser privado, total o parcialmente, de una cosa de la que tenía el disfrute o la posesión. De ello se deduce que constituye una «pérdida» en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, la desaparición de un producto durante su producción, su transformación, su tenencia o su circulación.
- 49 Dado que la franquicia establecida en la segunda frase del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12 es distinta de la prevista en la primera frase de dicho apartado, la primera franquicia no puede interpretarse de manera extensiva (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, apartado 43). Además, la franquicia establecida en el artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12 para las pérdidas debidas a un caso fortuito o de fuerza mayor constituye una excepción a la norma general, que debe, por tanto, interpretarse de forma restrictiva (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, apartado 30).
- 50 Así pues, la «desaparición» de un producto que se encuentre en régimen suspensivo solo puede significar la imposibilidad material de que ese producto sea puesto a consumo, o incluso de que entre en el circuito comercial de la Unión.
- 51 Pues bien, un producto que, en circunstancias como las del litigio principal, sale de manera irregular del régimen suspensivo permanece, sin embargo, en el circuito comercial de la Unión.
- 52 Por lo tanto, tal salida irregular del régimen suspensivo de un producto sujeto a impuestos especiales no puede cumplir el primero de los dos requisitos acumulativos citados en el apartado 47 de la presente sentencia para la concesión de una franquicia del pago del impuesto al depositario autorizado.
- 53 Por consiguiente, a falta de «pérdida», no puede concederse al depositario autorizado una franquicia del impuesto en virtud del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12 en caso de salida irregular del régimen suspensivo, ni siquiera cuando dicha salida resulte de un acto ilícito imputable

exclusivamente a un tercero y ese depositario albergue una confianza legítima en que el producto circula de forma regular en régimen suspensivo.

54 La interpretación de esta disposición se ve corroborada tanto por el contexto en el que se inscribe como por los objetivos perseguidos por la Directiva 92/12.

55 En particular, de la lógica interna de la Directiva 92/12 y, especialmente, de sus artículos 13, 15, apartados 3 y 4, y 20, apartado 1, se desprende que el legislador confirió una función central al depositario autorizado, en el marco del procedimiento de circulación de los productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo (sentencia de 2 de junio de 2016, *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398, apartado 31).

56 Dicho depositario, en su condición de persona física o jurídica autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo en el ejercicio de su actividad profesional, será considerado, por consiguiente, como el obligado al pago de los impuestos especiales cuando, durante la circulación de esos productos, se haya cometido una irregularidad o infracción que implique la exigibilidad del impuesto. Además, dicha responsabilidad es objetiva y no se basa en la culpa probada o presunta del depositario, sino en su participación en una actividad económica (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, apartado 52).

57 Por otra parte, como se desprende de los considerandos primero y cuarto de la Directiva 92/12, uno de los objetivos perseguidos por esta es garantizar que el devengo de los impuestos especiales sea idéntico en todos los Estados miembros con el objetivo del buen funcionamiento del mercado interior, que implica la libre circulación de mercancías, incluidas las que son objeto de impuestos especiales. Además, entre estos objetivos figura también la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos [véase, en este sentido, la sentencia de 10 de junio de 2021, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agente inocente)*, C-279/19, EU:C:2021:473, apartado 31].

58 Pues bien, una interpretación del concepto de «pérdida», en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de esa Directiva que incluyera la salida irregular del régimen suspensivo de un producto objeto de impuestos especiales no sería conforme con los objetivos recordados en el apartado anterior de la presente sentencia. En efecto, por una parte, tal interpretación debilitaría el carácter objetivo de la responsabilidad atribuida al depositario por la referida Directiva en el marco del régimen suspensivo y, por tanto, el papel central de este último para garantizar la exigibilidad de los impuestos especiales y, en definitiva, la libre circulación de las mercancías objeto de impuestos especiales. Por otra parte, tal debilitamiento pondría también en peligro el objetivo de lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los abusos al dificultar, en la práctica, la recaudación de los impuestos especiales de dicho depositario en caso de irregularidad o infracción [véase, en este sentido, la sentencia de 10 de junio de 2021, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agente inocente)*, C-279/19, EU:C:2021:473, apartado 34].

59 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que la franquicia del impuesto que establece no se aplica al depositario, responsable del pago del impuesto, en caso de salida del régimen suspensivo debida a un hecho ilícito, aun cuando el depositario sea totalmente ajeno a ese hecho ilícito, imputable exclusivamente a un tercero, y albergue una confianza legítima en que el producto circula de forma regular en régimen suspensivo.

### **Costas**

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

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

**El artículo 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,**

**debe interpretarse en el sentido de que**

**la franquicia del impuesto que establece no se aplica al depositario, responsable del pago del impuesto, en caso de salida del régimen suspensivo debida a un hecho ilícito, aun cuando el depositario sea totalmente ajeno a ese hecho ilícito, imputable exclusivamente a un tercero, y albergue una confianza legítima en que el producto circula de forma regular en régimen suspensivo.**

Firmas

---

\* Lengua de procedimiento: italiano.