

Asunto C-435/03

British American Tobacco International Ltd

y

Newman Shipping & Agency Company NV

contra

Belgische Staat

(Petición de decisión prejudicial planteada por el hof van beroep te Antwerpen)

«Sexta Directiva IVA — Artículos 2 y 27, apartado 5 — Impuesto sobre el volumen de negocios — Ámbito de aplicación — Hecho imponible y base imponible — Entrega de bienes a título oneroso — Robo de mercancías en un depósito fiscal»

Conclusiones del Abogado General Sr. M. Poiares Maduro, presentadas el 25 de mayo de 2005
?I - 0000

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 14 de julio de 2005

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Hechos imponibles — Entregas de bienes efectuadas a título oneroso — Concepto — Robo de mercancías — Exclusión — Mercancías sujetas a un impuesto especial — Irrelevancia*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 2)

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Base imponible — Medidas nacionales que establecen excepciones — Normativa que somete al impuesto otras operaciones además de las enunciadas en el artículo 2 de la Sexta Directiva, como el robo de mercancías en un depósito fiscal — Improcedencia*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 27, ap. 5)

1. El robo de mercancías no constituye una «entrega de bienes a título oneroso» en el sentido del artículo 2 de la Directiva 77/388 y no puede, en cuanto tal, estar sujeto al impuesto sobre el valor añadido. La circunstancia de que las mercancías robadas estén sujetas a un impuesto especial resulta irrelevante para la presente conclusión.

(véanse el apartado 42 y el punto 1 del fallo)

2. La autorización para aplicar medidas que faciliten el control de la percepción del impuesto sobre el valor añadido, concedida a un Estado miembro en virtud del artículo 27, apartado 5, de la Directiva 77/388 no faculta a ese Estado para gravar con dicho impuesto operaciones distintas de las enunciadas en el artículo 2 de la referida Directiva. Por consiguiente, tal autorización no puede

constituir la base jurídica de una normativa nacional que grave con el impuesto sobre el valor añadido el robo de mercancías en un depósito fiscal.

(véanse el apartado 49 y el punto 2 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 14 de julio de 2005 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artículos 2 y 27, apartado 5 – Impuesto sobre el volumen de negocios – Ámbito de aplicación – Hecho imponible y base imponible – Entrega de bienes a título oneroso – Robo de mercancías en un depósito fiscal»

En el asunto C-435/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el hof van beroep te Antwerpen (Bélgica), mediante resolución de 7 de octubre de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de octubre de 2003, en el procedimiento entre

British American Tobacco International Ltd,

Newman Shipping & Agency Company NV

y

Belgische Staat,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (Ponente) y J. Malenovský, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de British American Tobacco International Ltd, por el Sr. M. Houben, advocaat, designado por el Sr. S. Crosby, Solicitor;
- en nombre de Newman Shipping & Agency Company NV, por los Sres. G. Huyghe y P. Hoogmartens, advocaten;
- en nombre del Gobierno belga, representado inicialmente por la Sra. D. Haven, en calidad de agente, y posteriormente por el Sr. M. Wimmer, en calidad de agente, asistidos por el Sr. M. van der Woude, avocat;
- en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. S. Spyropoulos y la Sra. M. Tassopoulou, en

calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. L. Ström van Lier y el Sr. A. Weimar, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de mayo de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación, en particular, de los artículos 2, 5 y 27 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 – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre las sociedades British American Tobacco International Ltd (en lo sucesivo, «BATI») y Newman Shipping & Agency Company NV (en lo sucesivo, «Newman»), por una parte, y el Belgische Staat, por otra, relativo al pago del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente a labores de tabaco almacenadas en un depósito fiscal y cuya desaparición por motivo de robo fue declarada.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 A tenor del artículo 2 de la Directiva:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

2. Las importaciones de bienes.»

4 El artículo 5, apartado 1, de la Directiva dispone lo siguiente:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

5 El artículo 10, apartados 1 y 2, de la Directiva prevé:

«1. Se considerarán como:

a) devengo del impuesto [hecho imponible]: el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;

b) exigibilidad del impuesto: el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.

2. El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. [...]»

6 Según el artículo 11 de la Directiva, la base imponible estará constituida, en las entregas de bienes, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes o de un tercero.

7 A tenor del artículo 27 de la Directiva, titulado «Medidas de simplificación»:

«1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.

2. El Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1 informará de ello a la Comisión y proporcionará a ésta todos los datos que sean oportunos para su ponderación.

[...]

5. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 apliquen medidas especiales, del tipo de las mencionadas en el apartado 1, podrán mantenerlas a condición de comunicarlas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que sean conformes, siempre que se trate de medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, con el criterio definido en el apartado 1.»

8 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), se aplica en particular, en virtud de su artículo 3, apartado 1, a las labores del tabaco.

9 El artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12 prevé:

«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;

[...]»

Normativa nacional

10 El artículo 58, apartado 1, del Código del IVA belga dispone lo siguiente:

«Respecto a las labores del tabaco importadas, adquiridas en el sentido del artículo 25^{er} o producidas en Bélgica, se recaudará el impuesto sobre el valor añadido siempre que, con arreglo a las disposiciones legales o reglamentarias relativas al régimen fiscal del tabaco, deba pagarse el impuesto especial. [...]

[...]

El IVA de este modo recaudado constituye el IVA al que están sujetas las importaciones, las adquisiciones intracomunitarias y las entregas de labores de tabaco.

Mediante Real Decreto se determinarán los procedimientos para la recaudación del IVA aplicable a las labores del tabaco y los obligados al pago de éste.»

11 El artículo 58, apartado 1, del Código del IVA estaba vigente en el momento en que se adoptó la Directiva. En aplicación del artículo 27, apartado 5, de esta última, el 19 de diciembre de 1977 el Reino de Bélgica notificó el referido artículo 58 a la Comisión. El texto de tal notificación era el siguiente:

«B. Pago del Impuesto en una fase anterior.

1. Labores del tabaco

En aras de facilitar el control de la recaudación del IVA en este sector, el Impuesto devengado con motivo de la importación y de la entrega de labores del tabaco se liquida al mismo tiempo que los impuestos especiales. En efecto, en el momento en que el fabricante o el importador adquiere las precintas fiscales se abona el IVA correspondiente al precio que ha de pagar el consumidor. En las fases posteriores no se recauda IVA alguno, pero, obviamente, no cabe efectuar deducción alguna. Todas las ventas de labores de tabaco deben facturarse con IVA incluido. [...]»

12 A tenor del artículo 1 del Real Decreto nº 13, de 29 de diciembre de 1992, relativo al régimen de las labores del tabaco en materia de impuesto sobre el valor añadido (*Belgisch Staatsblad* de 31 de diciembre de 1992, p. 28086; en lo sucesivo, «Real Decreto nº 13»):

«El impuesto sobre el valor añadido que grava las labores del tabaco [...] es exigible al mismo tiempo que el impuesto especial.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13 Newman explota un depósito fiscal en Amberes, en el que se hallaban almacenadas labores del tabaco producidas y empaquetadas en Bélgica por BATI, propietaria de ellas. Tales mercancías no iban provistas de ninguna precinta fiscal.

14 Los días 4 de diciembre de 1995 y 29 de enero de 1996, y durante la noche del 14 al 15 de junio de 1998, se perpetraron robos de cigarrillos en el mencionado depósito fiscal. Dichos robos fueron denunciados a la policía.

15 La Administración de aduanas e impuestos especiales belga notificó a Newman una liquidación por la que se le requería el pago del impuesto especial y el IVA correspondientes a los cigarrillos que faltaban, con arreglo al régimen establecido por el artículo 58, apartado 1, del Código del IVA. Tras una reclamación infructuosa, Newman pagó las cantidades que se le exigían, pero sin renunciar a sus derechos respecto al IVA. BATI reembolsó íntegramente dichas cantidades a Newman.

16 Newman y BATI interpusieron un recurso contra el Belgische Staat ante el rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, solicitando la devolución de las cantidades pagadas.

17 El referido recurso fue desestimado mediante sentencia de 4 de abril de 2001. El mencionado órgano jurisdiccional consideró que las mercancías desaparecidas como

consecuencia de robos devengaban el impuesto especial y que, por consiguiente, en virtud del artículo 58, apartado 1, del Código del IVA y del artículo 1 del Real Decreto nº 13, también era exigible el IVA correspondiente a dichas mercancías. Además, el rechtbank van eerste aanleg declaró que esas disposiciones tenían por objeto simplificar la recaudación del impuesto y que eran conformes al artículo 27 de la Sexta Directiva.

18 El 7 de mayo de 2001, las demandantes en el litigio principal apelaron dicha sentencia ante el hof van beroep te Antwerpen.

19 En lo que atañe al impuesto especial, este último órgano jurisdiccional declaró que las partes habían celebrado y ejecutado una transacción, poniendo de este modo término a la controversia relativa a la exigibilidad de dicho impuesto.

20 En lo que respecta al IVA, el hof van beroep te Antwerpen declaró que, si se aceptaba el punto de vista de la Administración de aduanas e impuestos especiales, admitido por el juez de primera instancia, no resultaba necesario determinar si el robo de mercancías puede calificarse de «entrega de bienes» a efectos de la Directiva. El hecho imponible del IVA no sería la entrega del bien o la importación del mismo, sino la percepción del impuesto especial.

21 Así pues, al estimar que tenía un sólido fundamento el motivo de las demandantes basado en que el régimen establecido por el artículo 58, apartado 1, del Código del IVA y por el artículo 1 del Real Decreto nº 13 no resultaba conforme con la Directiva, el hof van beroep te Antwerpen decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede tener lugar una entrega de bienes en el sentido de la [...] Directiva, con la consecuencia de que pueda percibirse el IVA:

- a falta de contravalor alguno o transacción a título oneroso,
- o a falta de la transmisión del derecho a disponer libremente de los bienes con las facultades atribuidas a su propietario,
- o si los bienes no se pueden comercializar legalmente por tratarse de mercancías robadas y/o género de contrabando?

2) ¿Es diferente la respuesta a la primera cuestión si se trata de productos sujetos al impuesto especial y, más en particular, de labores del tabaco?

3) Si no se percibe ningún impuesto especial sobre productos sujetos a este impuesto, ¿es compatible, en tal caso, con las disposiciones de la [...] Directiva percibir el IVA?

4) ¿Pueden los Estados miembros completar las categorías de operaciones sujetas al IVA, si efectúan una notificación, en el sentido del artículo 27, apartados 2 o 5, de la [...] Directiva, para exigir en el ámbito nacional el IVA en caso de robo de productos sujetos al impuesto especial perpetrado en un depósito fiscal, o es exhaustivo el artículo 2 de la [...] Directiva?

5) En caso de una notificación, en el sentido del artículo 27, apartado 5, de la [...] Directiva, que sólo guarda relación con el pago anticipado del IVA mediante precintas fiscales, ¿es competente un Estado miembro para completar las categorías de operaciones sujetas al IVA, por ejemplo, exigir el pago del IVA cuando los productos sujetos al impuesto especial han sido robados de un depósito fiscal?»

Sobre la pertinencia de las cuestiones prejudiciales

22 Con carácter liminar, procede responder a la alegación del Gobierno belga de que las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente carecen de pertinencia y deben ser reformuladas en su integridad.

23 El Gobierno belga alega que las cuestiones prejudiciales tienen su origen en una interpretación errónea de las disposiciones del artículo 58, apartado 1, del Código del IVA, disposiciones que el Consejo le autorizó a mantener en vigor de conformidad con el artículo 27, apartado 5, de la Directiva.

24 Según el Gobierno belga, las referidas disposiciones tienen como único objeto facilitar la percepción del IVA antes de que se realice el hecho imponible, y no crean una nueva categoría de operaciones sujetas a gravamen que no esté prevista en la Directiva. El Estado tan sólo podrá adquirir definitivamente el IVA pagado de este modo si dicha deuda anticipada del IVA puede imputarse posteriormente a una operación sujeta a gravamen.

25 En el supuesto de que finalmente no resulte posible tal imputación, por no haberse realizado posteriormente una operación sujeta a gravamen, el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución del importe del IVA, de conformidad con el artículo 77 del Código del IVA y con los artículos 5 y 11 del Real Decreto nº 13. Así podría suceder, en circunstancias como las del litigio principal, si la empresa demostrara que las mercancías que faltan resultaron efectivamente robadas y no fueron entregadas. Por lo tanto, el régimen notificado el 19 de diciembre de 1977 no afecta en modo alguno al concepto de «entrega de bienes» en el sentido del artículo 2 de la Directiva, de manera que las cuestiones prejudiciales cuarta y quinta carecen de utilidad para resolver el litigio principal. Por esta razón, concluye el Gobierno belga, las cuestiones primera, segunda y tercera carecen asimismo de pertinencia.

26 Ahora bien, la argumentación del Gobierno belga no es idónea para demostrar que las cuestiones prejudiciales carecen de utilidad para el órgano jurisdiccional remitente.

27 Por un lado, los términos de la resolución de remisión no indican que la devolución del IVA pagado anticipadamente resulte posible en caso de robo de mercancías sujetas a un impuesto especial.

28 Por otro lado, aun suponiendo que la normativa nacional previera tal posibilidad en un supuesto de este tipo, tan sólo en raras ocasiones podrían cumplirse los requisitos de prueba exigidos para poder beneficiarse de la devolución. En efecto, de la respuesta del Gobierno belga a la pregunta escrita formulada por el Tribunal de Justicia, referente a tales requisitos de prueba, se desprende que una persona que haya sido víctima de un robo de mercancías tan sólo podrá obtener la devolución del IVA si logra demostrar, en primer lugar, que las mercancías han sido efectivamente robadas y, en segundo lugar, que no han sido comercializadas con posterioridad al robo. La prueba así exigida de un hecho negativo de este tipo, por lo demás inaccesible al conocimiento de la persona víctima del robo, convierte prácticamente en imposible el ejercicio del derecho a la devolución (en este sentido, véanse, en lo que atañe a la devolución de impuestos establecidos con violación del Derecho comunitario, las sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, apartado 14, y de 9 de febrero de 1999, Dilexport, C-343/96, Rec. p. I-579, apartado 48).

29 De la resolución de remisión se desprende que las labores del tabaco sobre las que versa el litigio principal fueron efectivamente robadas. El hecho de que el pago del IVA correspondiente a dichos bienes sujetos a impuesto especial fuera reclamado precisamente a raíz del robo muestra

claramente que fue el propio robo lo que determinó la sujeción al IVA. El hecho determinante no fue ningún acontecimiento posterior, como la posible introducción de las mercancías en el circuito comercial por los ladrones. Por consiguiente, fue precisamente el propio robo lo que la Administración tributaria belga consideró como hecho imponible del IVA.

30 En tales circunstancias, procede examinar las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

Sobre las cuestiones prejudiciales primera, segunda y tercera

31 Mediante dichas cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide, por un lado, si el robo de mercancías puede considerarse una «entrega de bienes a título oneroso» en el sentido del artículo 2 de la Directiva y, en consecuencia, estar sujeto al IVA, y, por otro lado, si el hecho de que el litigio principal verse sobre mercancías sujetas a un impuesto especial tiene relevancia para la referida consideración.

32 En primer lugar, tal como acertadamente alegan las demandantes en el litigio principal y la Comisión, el robo de mercancías, por definición, no da lugar a ninguna contrapartida económica en beneficio de la persona que es víctima del mismo. Por lo tanto, dicho robo, en cuanto tal, no puede ser considerado una entrega de bienes realizada «a título oneroso», a efectos del artículo 2 de la Directiva (en este sentido, véase la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, Rec. p. I-743, apartado 14).

33 En segundo lugar, el robo de mercancías no está incluido en el concepto de «entrega de bienes», tal como resulta de la Directiva.

34 A tenor del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, «se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

35 Con arreglo a la redacción de esta disposición, el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien. Esta interpretación es conforme con la finalidad de la Directiva, que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles (sentencia de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec. p. I-285, apartados 7 y 8).

36 Pues bien, el robo de mercancías convierte a quien lo perpetra en un mero poseedor de éstas. No tiene como efecto facultar al autor del mismo para disponer de las mercancías en idénticas condiciones que su propietario. Por lo tanto, no puede considerarse que el robo constituya una transmisión entre la parte que es víctima del mismo y el autor de la infracción, en el sentido de la citada disposición de la Directiva.

37 Por último, contrariamente a lo que sostienen los Gobiernos belga y helénico, el principio de neutralidad fiscal no obliga en modo alguno a equiparar el robo de mercancías a una entrega de bienes y no constituye obstáculo alguno para la consideración de que dicho robo no constituye en cuanto tal una operación sujeta al IVA.

38 Es verdad que las importaciones y entregas ilegales de bienes que, como las labores del tabaco controvertidas en el litigio principal, no están prohibidas por su propia naturaleza o sus características específicas, están sujetas al IVA, habida cuenta de que tales bienes pueden

comercializarse lícitamente e integrarse en el circuito económico. Además, el principio de neutralidad fiscal se opone a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas (en este sentido, véase la sentencia de 29 de junio de 2000, *Salumets y otros*, C-455/98, Rec. p. I-4993, apartados 19 y 20).

39 Pero no es menos cierto que, en aquellos supuestos, el IVA era exigible porque su hecho imponible, que es la importación o entrega de mercancías, se realizó efectivamente con posterioridad al robo, y porque fue posible determinar la contrapartida de dicha operación, que constituye la base imponible del impuesto.

40 Ahora bien, tal como observa la Comisión, la referida consideración no resulta aplicable al robo en cuanto tal, que en sí mismo no constituye un hecho imponible del IVA. Tampoco justifica, por mucho que sea probable una posterior operación de comercialización de las mercancías robadas, que dicha operación se impute a la persona víctima del robo, que no es la que importa o entrega efectivamente las referidas mercancías. Por otro lado, si en virtud del principio de neutralidad fiscal se considera el robo como un hecho imponible del IVA, al margen de toda importación o entrega y, por tanto, sin que exista una contrapartida identificable, la base imponible de dicho impuesto sería puramente ficticia.

41 En cuanto a la circunstancia de que las mercancías estén sujetas a un impuesto especial, como sucede con las mercancías sobre las que versa el litigio principal, tal circunstancia resulta irrelevante a efectos de la respuesta que procede dar al órgano jurisdiccional remitente. En efecto, ninguna disposición de la Directiva vincula la exigibilidad del IVA a los impuestos especiales. El hecho imponible del IVA, en virtud del cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto, es la entrega o importación de la mercancía, y no la percepción de los impuestos especiales que graven tal mercancía.

42 Procede, pues, responder a las cuestiones prejudiciales primera, segunda y tercera que el robo de mercancías no constituye una «entrega de bienes a título oneroso» en el sentido del artículo 2 de la Directiva y, por lo tanto, no puede, en cuanto tal, estar sujeto al IVA. La circunstancia de que las mercancías estén sujetas a un impuesto especial, como sucede con las mercancías sobre las que versa el litigio principal, resulta irrelevante para la presente conclusión.

Sobre las cuestiones prejudiciales cuarta y quinta

43 Mediante dichas cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente pide en lo sustancial que se dilucide si un Estado miembro que ha sido autorizado, con arreglo al artículo 27, apartado 5, de la Directiva, a aplicar procedimientos de pago anticipado del IVA mediante precintas fiscales está facultado, en virtud de esa misma autorización, para gravar con el IVA operaciones distintas de las previstas en el artículo 2 de la Directiva, aplicando este impuesto a productos sujetos a un impuesto especial y que han sido robados en un depósito fiscal.

44 Tal como ha declarado el Tribunal de Justicia, las medidas nacionales de inaplicación contempladas en el artículo 27, apartado 5, de la Directiva, que se autorizan «en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales», han de ser objeto de interpretación estricta (en este sentido, véase la sentencia de 10 de abril de 1984, *Comisión/Bélgica*, 324/82, Rec. p. 1861, apartado 29). Sólo pueden apartarse de la base imponible del IVA regulada en el artículo 11 de la Directiva en la medida en que resulte absolutamente imprescindible para el logro de esta finalidad (sentencia de 29 de mayo de 1997, *Skipalle*, C-63/96, Rec. p. I-2847, apartado 24). La autorización concedida en virtud del artículo 27, apartado 5, de la Directiva no puede ir más allá de la finalidad en consideración a la cual fue solicitada (en este sentido, véase la sentencia *Skipalle*, antes citada, apartado 30).

45 Ahora bien, tal como admite el Gobierno belga, la única finalidad de las medidas cuyo mantenimiento se autorizó al Reino de Bélgica, en virtud del artículo 27, apartado 5, de la Directiva, es «facilitar el control de la recaudación del IVA», al disponerse que este último se liquide al mismo tiempo que los impuestos especiales, con anterioridad a la realización del hecho imponible del IVA. Así pues, dichas medidas se refieren al momento de la exigibilidad del IVA, para hacerlo coincidir con el de la percepción de los impuestos especiales. Pero no afectan a las reglas de determinación de las operaciones sujetas al IVA y, por lo tanto, no pueden crear una nueva categoría de operaciones sujetas a gravamen que no esté prevista en la Directiva.

46 Es verdad que el Consejo autorizó el mantenimiento de las referidas medidas, tanto en aras de simplificar la percepción del impuesto como de combatir el fraude o la evasión fiscal, según acreditan los términos de la notificación efectuada con arreglo al artículo 27, apartado 5, de la Directiva («en aras de facilitar el control de la recaudación del IVA»). No obstante, la circunstancia de que la autorización tuviera asimismo como finalidad combatir el fraude o la evasión fiscal no tuvo por efecto facultar al Reino de Bélgica para gravar con el IVA operaciones distintas de las enunciadas en el artículo 2 de la Directiva.

47 En cualquier caso, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno helénico, la creación de una categoría de operaciones incluida en el ámbito de aplicación del IVA y que no esté prevista en los artículos 2 y 10 de la Directiva no puede considerarse una inaplicación estrictamente necesaria para evitar el riesgo de fraude o de evasión fiscal y, por consiguiente, dicha categoría no puede establecerse ni mantenerse legalmente en virtud del artículo 27, apartado 5, de la Directiva (en este sentido, véanse, en relación con modificaciones de alcance demasiado general de la base imponible del IVA, las sentencias Comisión/Bélgica, antes citada, apartado 31, y de 9 de julio de 1992, «K» Line Air Service Europe, C-131/91, Rec. p. I-4513, apartados 24 y 25, así como Skripalle, antes citada, apartados 26 y 31).

48 Por consiguiente, la autorización concedida al Reino de Bélgica en virtud del artículo 27, apartado 5, de la Directiva no facultó en modo alguno a dicho Estado miembro para gravar con el IVA el robo de las labores del tabaco.

49 Procede, pues, responder a las cuestiones prejudiciales cuarta y quinta que la autorización para aplicar medidas que faciliten el control de la percepción del IVA, concedida a un Estado miembro en virtud del artículo 27, apartado 5, de la Directiva, no faculta a ese Estado para gravar con dicho impuesto operaciones distintas de las enunciadas en el artículo 2 de la referida Directiva. Por consiguiente, tal autorización no puede constituir la base jurídica de una normativa nacional que grave con el IVA el robo de mercancías en un depósito fiscal.

Costas

50 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 Tercera) declara:

1) El robo de mercancías no constituye una «entrega de bienes a título oneroso» en el sentido del artículo 2 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 – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, y, por lo tanto, no puede, en cuanto tal, estar sujeto al impuesto sobre el valor añadido. La circunstancia de que las mercancías estén sujetas a un impuesto especial, como sucede con las mercancías sobre las que

versa el litigio principal, resulta irrelevante para la presente conclusión.

2) La autorización para aplicar medidas que faciliten el control de la percepción del impuesto sobre el valor añadido, concedida a un Estado miembro en virtud del artículo 27, apartado 5, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva, no faculta a ese Estado para gravar con dicho impuesto operaciones distintas de las enunciadas en el artículo 2 de la referida Directiva. Por consiguiente, tal autorización no puede constituir la base jurídica de una normativa nacional que grave con el impuesto sobre el valor añadido el robo de mercancías en un depósito fiscal.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.