

Asunto C-489/09

Vandoorne NV

contra

Belgische Staat

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

«Sexta Directiva IVA — Artículos 11, parte C, apartado 1, y 27, apartados 1 y 5 — Base imponible — Medidas de simplificación — Labores del tabaco — Precintas fiscales — Percepción única del IVA en la fuente — Proveedor intermediario — Impago total o parcial del precio — Denegación de la devolución del IVA»

Sumario de la sentencia

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

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 11, parte C, ap. 1, y 27, aps. 1 y 5)

Los artículos 11, parte C, apartado 1, y 27, apartados 1 y 5, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 2004/7, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que, al establecer la recaudación de dicho impuesto, mediante precintas fiscales, de una sola vez y en la fuente por el fabricante o el importador de dichos productos, con el fin de simplificar la percepción del impuesto sobre el valor añadido y luchar contra el fraude y la evasión fiscal en las labores del tabaco, excluye a los proveedores intermediarios que intervienen con posterioridad en la cadena de entregas sucesivas del derecho a obtener la devolución del impuesto sobre el valor añadido en caso de que el adquirente no pague el precio de dichos productos.

En efecto, el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva sólo se opone a las medidas que puedan influir en proporciones no desdeñables sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final. Pues bien, aunque, en determinadas circunstancias, como en caso de que los productos se pierdan, se malvendan o se vendan irregularmente a un precio diferente del precio al por menor indicado en las precintas fiscales, el fabricante o el importador podrían estar obligados, en el régimen especial antes citado, a abonar cuotas de dicho impuesto superiores a las que se habrían obtenido aplicando el sistema armonizado general de percepción del impuesto sobre el valor añadido, la mera eventualidad de que se produzcan estas circunstancias no basta para considerar que este régimen podría influir en proporciones no desdeñables sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final. En efecto, una medida de simplificación implica, por su propia naturaleza, un enfoque más general que el de la norma a la que sustituye y, por consiguiente, no corresponde necesariamente a la situación exacta de cada sujeto pasivo.

Además, al no estar obligados los proveedores intermediarios a pagar el impuesto sobre el valor añadido en las entregas de labores del tabaco, no pueden solicitar su devolución, con arreglo al artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva, en caso de que el adquirente no pague el

precio de dichas entregas. Carece de relevancia al respecto el hecho de que la cuota de impuesto sobre el valor añadido que pagan en la fuente el fabricante o el importador mediante precintas fiscales esté incluida, desde un punto de vista económico, en el precio de las entregas realizadas a dichos proveedores. En efecto, tal circunstancia no cuestiona en absoluto el hecho de que dichos proveedores no contraigan ninguna deuda tributaria a los efectos de la normativa del impuesto sobre el valor añadido.

Por otra parte, en tal régimen de percepción simplificada del impuesto sobre el valor añadido, al no incorporarse la cuota de impuesto que pagan el fabricante o el importador mediante precintas fiscales a la contraprestación realmente recibida por cada proveedor, sino al precio de los productos en la fase del consumo final, la circunstancia de que un proveedor intermediario pierda su crédito frente a su parte contratante no implica ninguna reducción de la base imponible.

Por último, el hecho de que en dicho régimen de simplificación del impuesto sobre el valor añadido se permita a un proveedor intermediario obtener la devolución de una cuantía de este impuesto, incluso íntegramente, cuando el adquirente no pague el precio de las entregas podría no sólo complicar significativamente el cobro del impuesto sobre el valor añadido, sino favorecer los abusos y los fraudes, pese a que precisamente los objetivos perseguidos por dicho régimen, de conformidad con el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, son la simplificación de la percepción de este impuesto y la prevención de tales abusos y fraudes. De ello resulta que la exclusión del derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido con respecto a un proveedor intermediario en caso de que el adquirente no pague el precio de las labores del tabaco que se le entregaron es una consecuencia inherente a tal régimen, que tiene por objeto y por efecto, de conformidad con los requisitos definidos en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, simplificar la percepción del impuesto sobre el valor añadido y luchar contra el fraude y la evasión fiscal en dichos productos.

(véanse los apartados 30, 31, 38 a 40, 43, 45 y 46 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 27 de enero de 2011 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artículos 11, parte C, apartado 1, y 27, apartados 1 y 5 – Base imponible – Medidas de simplificación – Labores del tabaco – Precintas fiscales – Percepción única del IVA en la fuente – Proveedor intermediario – Impago total o parcial del precio – Denegación de la devolución del IVA»

En el asunto C?489/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el hof van beroep te Gent (Bélgica), mediante resolución de 17 de noviembre de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de noviembre de 2009, en el procedimiento entre

Vandoorne NV

y

Belgische Staat,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de Sala, y los Sres. A. Arabadjiev, U. Lõhmus y A. Ó Caoimh (Ponente) y la Sra. P. Lindh, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Vandoorne NV, por el Sr. D. Blommaert, advocaat;
- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. M. Jacobs y el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por el Sr. M. Smolek, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Roels y la Sra. M. Afonso, 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 de los artículos 11, parte C, apartado 1, y 27, apartados 1 y 5, 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 su versión modificada por la Directiva 2004/7/CE del Consejo, de 20 de enero de 2004 (DO L 27, p. 44) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Vandoorne NV (en lo sucesivo, «Vandoorne») y el Belgische Staat (Estado belga), en relación con la negativa de éste a devolver a la referida sociedad el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente a unas entregas de labores del tabaco que la parte contratante de dicha sociedad no le había pagado.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3 El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone:

«Estarán sujetas al [IVA]:

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 esta Directiva establece:

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

5 Bajo el título VII, con la rúbrica «Devengo y exigibilidad del impuesto», el artículo 10 de dicha Directiva tiene el siguiente tenor:

«1. Se considerarán como:

- a) devengo del impuesto: 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 El artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva, incluido en el título VIII de ésta, titulado «Base imponible», dispone:

«En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.»

No obstante, en los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar esta regla.»

7 El artículo 27 de esta Directiva, incluido en su título XV, con la rúbrica «Medidas de simplificación», tiene el siguiente tenor:

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

[...]

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), que se aplica a las labores del tabaco, dispone, en su artículo 6, apartado 1, que el impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo, a saber, en particular, con la fabricación de esos productos o con su importación fuera del régimen suspensivo.

9 El artículo 10 de la Directiva 95/59/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco (DO L 291, p. 40) tiene el siguiente tenor:

«1. Las modalidades de percepción del impuesto especial serán armonizadas a más tardar en la etapa final. En el curso de las etapas anteriores, el impuesto especial será percibido, en principio, por medio de sellos fiscales. Si percibieran el impuesto especial mediante sellos fiscales, los Estados miembros estarán obligados a poner estos sellos fiscales a disposición de los fabricantes y comerciantes de los demás Estados miembros. Si percibiesen el impuesto especial por otros medios, los Estados miembros velarán por que ningún obstáculo administrativo o técnico afecte por ello a los intercambios entre los Estados miembros.

2. Los importadores y los fabricantes de labores del tabaco quedarán sometidos al régimen contemplado en el apartado 1 en lo que se refiere a las modalidades de percepción y pago del impuesto especial.»

Normativa nacional

10 El artículo 77, apartado 1, punto 7º, del Código del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Código del IVA»), tiene el siguiente tenor:

«Sin perjuicio de la aplicación del artículo 334 de la Ley-programa de 27 de diciembre de 2004, el impuesto que haya gravado una entrega de mercancías, una prestación de servicios o una adquisición intracomunitaria de una mercancía se devolverá en la cuantía correspondiente:

[...]

7º en caso de impago total o parcial del precio»

11 El artículo 58, apartado 1, del Código del IVA dispone:

«Por lo que se refiere a las labores del tabaco importadas en Bélgica, adquiridas o producidas en el sentido del artículo 25 *ter*, el impuesto se percibirá cada vez que, con arreglo a las disposiciones legales o reglamentarias en la materia, deba pagarse por dichas labores el impuesto especial belga sobre el consumo. El impuesto se calculará sobre el precio indicado en la precinta fiscal o, cuando no se haya establecido ningún precio, con arreglo al criterio de percepción del 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.»

12 El artículo 58, apartado 1, del Código del IVA estaba vigente en el momento en que se adoptó la Directiva. Con arreglo al artículo 27, apartado 5, de ésta, el 19 de diciembre de 1977 el Reino de Bélgica notificó esta disposición 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.»

13 El 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) dispone:

«Artículo 1

El [IVA] sobre labores del tabaco importadas en Bélgica, inclusive los sucedáneos del tabaco, adquiridas o producidas en el sentido del artículo 25 *ter* del [Código del IVA], será exigible en el mismo momento que el impuesto especial sobre el consumo.

El importe del impuesto calculado con arreglo al artículo 58, apartado 1, del [Código del IVA], será abonado por el sujeto pasivo del impuesto especial sobre el consumo al recaudador competente en materia de percepción del impuesto especial.

[...]

Artículo 2

A diferencia de lo dispuesto en el artículo 5, puntos 8º y 9º, del Real Decreto nº 1, relativo a las medidas dirigidas a garantizar el pago del impuesto sobre el valor añadido, las entregas de labores del tabaco se facturarán al precio impuesto incluido. Además, en la factura se indicará la mención: “Labores del tabaco: IVA percibido en la fuente y no deducible”.»

14 El artículo 6 de la Ley de 10 de junio de 1997, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (*Belgisch Staatsblad* de 1 de agosto de 1997, p. 19836), dispone que el impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo, a saber, en particular, con la fabricación de esos productos o con su importación fuera de un régimen suspensivo.

15 El artículo 10 *bis* de la Ley de 3 de abril de 1997, relativa al sistema fiscal de las labores del tabaco (*Belgisch Staatsblad* de 16 de mayo de 1997, p. 12105), establece que el impuesto especial, el impuesto especial específico y el IVA se pagarán a la entrega de los distintivos fiscales.

Litigio principal y cuestión prejudicial

16 Vandoorne está registrada como sujeto pasivo del IVA por su actividad económica de comercio al por mayor de labores del tabaco. En tal concepto interviene como intermediaria en la cadena de comercialización de dichos productos entre los fabricantes y/o importadores, por una parte, y los revendedores y/o minoristas, por otra.

17 A este respecto, resulta de los autos remitidos al Tribunal de Justicia que las labores del tabaco entregadas a Vandoorne para el ejercicio de sus actividades ya poseen las precintas fiscales que colocaron sus proveedores en su condición de fabricantes o importadores de dichos productos, con arreglo al artículo 58, apartado 1, del Código del IVA y de las disposiciones del Real Decreto nº 13.

18 Consta que, de conformidad con el artículo 2 de dicho Real Decreto, las facturas correspondientes a estas entregas realizadas a Vandoorne llevan la mención “Labores del tabaco: IVA percibido en la fuente y no deducible” y, por tanto, no indican un importe diferenciado de IVA. Las entregas de estos mismos productos que Vandoorne realiza a sus partes contratantes incluyen la misma mención y, en consecuencia, tampoco indican un importe diferenciado de IVA.

19 En su declaración del IVA correspondiente al primer trimestre de 2006, Vandoorne solicitó a la administración tributaria la devolución del IVA relativo a las entregas de labores de tabaco a Capitol BBVA (en lo sucesivo, «Capitol»), a raíz de la pérdida definitiva del crédito derivado de dichas entregas tras la quiebra de esta sociedad el 14 de marzo de 2005.

20 La administración tributaria desestimó esta solicitud basándose en que no se había imputado IVA alguno a dichas entregas, puesto que el fabricante había abonado el IVA correspondiente a los productos de que se trata junto con el impuesto especial sobre el consumo, mediante un pago único, con arreglo al artículo 58, apartado 1, del Código del IVA.

21 Mediante sentencia de 8 de octubre de 2008, el rechtbank van eerste aanleg te Brugge desestimó también por infundada la pretensión de Vandoorne.

22 El hof van beroep te Gent, que conoce en apelación, observa, como el Belgische Staat, que en el caso de autos, con arreglo al artículo 58, apartado 1, del Código del IVA y de las disposiciones del Real Decreto nº 13, no se dedujo ningún importe en concepto de IVA en la fase comercial controvertida entre Vandoorne y Capitol, puesto que el IVA había sido liquidado íntegramente en la fuente por el fabricante o el importador al mismo tiempo que el impuesto especial sobre el consumo y que las entregas realizadas a la primera de estas sociedades iban acompañadas de una factura sin mención del IVA como componente distinto del precio, de modo que dicha sociedad no dedujo el IVA. Asimismo, afirma que la factura que Vandoorne entregó a Capitol no menciona el IVA de forma separada, lo que indica que se pagó en la fuente y que no es deducible. Pues bien, a su juicio, el artículo 77, apartado 1, del Código del IVA sólo establece una posibilidad de «devolver» el IVA que haya «gravado la entrega de mercancías».

23 Sin embargo, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si la aplicación de la medida de simplificación prevista en el artículo 27 de la Sexta Directiva puede tener como consecuencia que se prive a dicho proveedor intermediario del derecho a la devolución del IVA, por estar este impuesto incluido en el precio pagado por aquél. Aunque el sistema implique que, una vez colocadas las precintas fiscales por el fabricante o el importador, el IVA pierde su identidad, dicho órgano jurisdiccional considera que no puede negarse que en cada una de las fases comerciales ulteriores se paga íntegramente la cuota de este impuesto, sin que el sujeto pasivo del IVA pueda deducirla. Pues bien, cuando un proveedor intermediario pierde el crédito que ostenta frente a su

parte contratante, no puede percibir el importe de IVA correspondiente, pese a haber pagado ese mismo importe de IVA a su propio proveedor.

24 En estas circunstancias, el hof van beroep te Gent decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿La legislación belga, en particular el artículo 58, apartado 1, en relación con el artículo 77, apartado 1, número 7º, del Código del IVA, es o no conforme con el artículo 27 de la Sexta Directiva [...], que permite a los Estados miembros adoptar medidas de simplificación, y/o con el artículo 11, parte C, [apartado] 1, de la misma Directiva, que concede el derecho a devolución del IVA en caso de impago total o parcial, habida cuenta de que [...] introduce una simplificación de la percepción del IVA para la entrega de labores del tabaco estableciendo un único gravamen en la fuente, y [...] no concede a los sujetos pasivos en los distintos eslabones intermedios, que han pagado el IVA sobre dichas labores del tabaco, el derecho a devolución del IVA en caso de impago total o parcial del precio?»

Sobre la cuestión prejudicial

25 Con carácter preliminar, procede recordar que en el marco del procedimiento previsto en el artículo 267 TFUE, no corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la compatibilidad de disposiciones nacionales con el Derecho de la Unión. Sin embargo, el Tribunal de Justicia es competente para facilitar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación de dicho Derecho que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad para la resolución del asunto de que conoce (véanse, en particular, las sentencias de 5 de julio de 2007, Fendt Italiana, C?145/06 y C?146/06, Rec. p. I?5869, apartado 30, y de 9 de marzo de 2010, ERG y otros, C?379/08 y C?380/08, Rec. p. I?0000, apartado 25).

26 En estas circunstancias, procede entender la cuestión planteada en el sentido de que el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia, en esencia, si los artículos 11, parte C, apartado 1, y 27, apartados 1 y 5, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, al establecer la recaudación del IVA, mediante precintas fiscales, de una sola vez y en la fuente por el fabricante o el importador de las labores del tabaco, excluye a los proveedores intermediarios que intervienen con posterioridad en la cadena de entregas sucesivas del derecho a obtener la devolución del IVA en caso de que el adquirente no pague el precio de dichos productos.

27 A este respecto, procede recordar que las medidas nacionales de inaplicación contempladas en el artículo 27, apartados 1 y 5, de la Sexta 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 y 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 (véanse las sentencias de 10 de abril de 1984, Comisión/Bélgica, 324/82, Rec. p. 1861, apartado 29, y de 29 de mayo de 1997, Skripalle, C?63/96, Rec. p. I?2847, apartado 24). Además, es preciso que dichas medidas sean necesarias y apropiadas para la consecución del objetivo específico que pretenden alcanzar y afecten lo menos posible a los objetivos y principios de la Sexta Directiva (sentencias de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi, C?177/99 y C?181/99, Rec. p. I?7013, apartado 60, y de 29 de abril de 2004, Sudholz, C?17/01, Rec. p. I?4243, apartado 46).

28 En el caso de autos, al igual que el régimen neerlandés controvertido en el asunto que dio lugar a la sentencia de 15 de junio de 2006, Heintz van Landewijck (C?494/04, Rec. p. I?5381, apartados 24, 44, 54 y 62), el régimen especial, que forma parte de la normativa nacional controvertida en el litigio principal y que permite recaudar el IVA mediante precintas fiscales, tiene

por objeto y por efecto tanto prevenir los fraudes y abusos como simplificar la percepción del impuesto que, gracias a dicho régimen, se efectúa en una sola fase de la cadena de comercialización de los productos, al disponerse que el IVA se liquida al mismo tiempo que los impuestos especiales, antes de que se devengue el impuesto con arreglo al artículo 10 de la Sexta Directiva. Por tanto, este régimen se refiere al momento de la exigibilidad del IVA, para hacerlo coincidir con el de la percepción de los impuestos especiales (véase la sentencia de 14 de julio de 2005, *British American Tobacco y Newman Shipping*, C-435/03, Rec. p. I-7077, apartados 45 y 46).

29 Por otra parte, consta que, también al igual que el régimen neerlandés controvertido en la sentencia que dio lugar a la sentencia *Heintz van Landewijck*, antes citada (apartado 55), este régimen, tal como resulta tanto del artículo 58, apartado 1, del Código del IVA, como del contenido de la notificación realizada por el Reino de Bélgica con arreglo al artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, reproducida en el apartado 12 de la presente sentencia, incorpora al precio de los productos en la fase de su consumo final el importe del IVA devengado, el cual se determina en función del precio al por menor que debe pagar el consumidor.

30 A este respecto, procede recordar que el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva sólo se opone a las medidas que puedan influir en proporciones no desdeñables sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final (véanse las sentencias de 12 de julio de 1988, *Direct Cosmetics y Laughtons Photographs*, 138/86 y 139/86, Rec. p. 3937, apartado 52, y *Heintz van Landewijck*, antes citada, apartado 57).

31 Pues bien, aunque, en determinadas circunstancias, como en caso de que los productos se pierdan, se malvendan o se vendan irregularmente a un precio diferente del precio al por menor indicado en las precintas fiscales, el fabricante o el importador podrían estar obligados, en un régimen como el controvertido en el litigio principal, a abonar cuotas de IVA superiores a las que se habrían obtenido aplicando el sistema armonizado general de percepción del IVA, la mera eventualidad de que se produzcan estas circunstancias no basta para considerar que este régimen podría influir en proporciones no desdeñables sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final (véase, en este sentido, la sentencia *Heintz van Landewijck*, antes citada, apartados 56 a 58). En efecto, una medida de simplificación implica, por su propia naturaleza, un enfoque más general que el de la norma a la que sustituye y, por consiguiente, no corresponde necesariamente a la situación exacta de cada sujeto pasivo (sentencia *Sudholz*, antes citada, apartado 62).

32 De ello resulta que un régimen como el controvertido en el asunto principal no incumple los requisitos definidos en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, ni, por los mismos motivos, va más allá de lo necesario para simplificar la percepción del IVA y para luchar contra el fraude y la evasión fiscal (véase, en este sentido, la sentencia *Heintz van Landewijck*, antes citada, apartados 58 y 59).

33 En sus observaciones escritas presentadas en el presente asunto, *Vandoorne* alega, sin embargo, que este régimen es contrario a los artículos 11, parte C, apartado 1, y 27, apartados 1 y 5, de la Sexta Directiva, puesto que excluye el derecho a la devolución del IVA en caso de impago del precio. Al permitir a los Estados miembros instaurar un régimen de percepción única del IVA en la fuente, como excepción a la regla general que establece la percepción del IVA en cada fase de la cadena económica, el artículo 27 de la Sexta Directiva únicamente autoriza medidas nacionales de simplificación de la percepción del IVA destinadas a evitar el fraude o la evasión fiscal. Dado que todas las excepciones son de interpretación estricta, tal excepción no puede afectar, en cambio, a las demás normas del IVA, como las que regulan la devolución de este impuesto. Por otra parte, considera que la pérdida de crédito que afirma haber sufrido en el

presente asunto le causa exactamente el mismo perjuicio que a un sujeto pasivo normal al que se aplique el régimen del IVA fraccionado, porque, en el régimen especial controvertido, cada eslabón intermedio soporta el IVA incluido en el precio pagado a su proveedor de labores del tabaco.

34 No puede aceptarse esta argumentación.

35 En efecto, como se deduce del apartado 28 de la presente sentencia, consta que, en un régimen como el controvertido en el asunto principal, el IVA correspondiente a las labores del tabaco se liquida, mediante precintas fiscales, de una sola vez y, con carácter anticipado, en la fuente, por el único fabricante o importador de dichos productos, al mismo tiempo que se liquidan los impuestos especiales, antes de que se devengue el impuesto con arreglo al artículo 10 de la Sexta Directiva.

36 De ello se deduce que los proveedores intermediarios que, como Vandoorne en el asunto principal, intervienen con posterioridad al fabricante o al importador en la cadena de entregas sucesivas de estos productos, por una parte, no deben abonar, en las entregas que les hace su propio proveedor, ninguna cuantía por IVA soportado que pueda dar derecho a la deducción inmediata e íntegra de dicho impuesto en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva y, por otra, no están tampoco sujetos a ninguna cuantía por IVA repercutido en virtud del artículo 10, apartado 2, de dicha Directiva en las entregas efectuadas al adquirente de dichos productos.

37 En consecuencia, en una situación como la controvertida en el litigio principal, consta que, como se ha señalado ya en el apartado 18 de la presente sentencia, las facturas correspondientes a estas distintas entregas, de conformidad con el artículo 2 del Real Decreto nº 13, reproducido en el apartado 13 de esta misma sentencia, no indican un importe diferenciado de IVA, puesto que dichas facturas señalan un precio que incluye la cuantía de IVA pagada por el fabricante o el importador y que lleva la mención «Labores del tabaco: IVA percibido en la fuente y no deducible».

38 En estas circunstancias, al no estar obligados los proveedores intermediarios a pagar el IVA en las entregas de labores del tabaco, no pueden solicitar su devolución, con arreglo al artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva, en caso de que el adquirente no pague el precio de dichas entregas.

39 Carece de relevancia al respecto el hecho de que la cuota de IVA que pagan en la fuente el fabricante o el importador mediante precintas fiscales esté incluida, desde un punto de vista económico, en el precio de las entregas realizadas a dichos proveedores. En efecto, tal circunstancia no cuestiona en absoluto el hecho de que dichos proveedores no contraigan ninguna deuda tributaria a los efectos de la normativa del IVA.

40 Por otra parte, en un régimen de percepción simplificada del IVA como el controvertido en el litigio principal, al no incorporarse la cuota de IVA que pagan el fabricante o el importador mediante precintas fiscales a la contraprestación realmente recibida por cada proveedor, sino, como ya se ha señalado en el apartado 29 de la presente sentencia, al precio de los productos en la fase del consumo final, la circunstancia de que un proveedor intermediario, como del que se trata en el asunto principal, pierda su crédito frente a su parte contratante no implica ninguna reducción de la base imponible.

41 En estas circunstancias, hay que observar que la devolución a dicho proveedor intermediario de una cuantía de IVA, en caso de que el adquirente en las entregas de las labores del tabaco no pague el precio, influye en proporciones no desdeñables, a diferencia de lo que exige el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, sobre la cuantía del impuesto devengado

en la fase del consumo final y, por tanto, sobre los ingresos fiscales del Estado miembro recaudados en esta fase. Así sucedería especialmente si la solicitud de devolución del IVA tuviera por objeto la cuota íntegra pagada por el fabricante o el importador de las labores del tabaco, sobre la base de que el impuesto que éstos pagan anticipadamente grava la totalidad del precio que cada proveedor intermediario factura a su parte contratante.

42 Pues bien, es probable que, como indicó la Comisión en sus observaciones, el representante del adquirente declarado en quiebra pueda vender aún estos productos, habida cuenta de su naturaleza, a los consumidores finales, en particular, en un asunto como el del litigio principal. Por consiguiente, no puede excluirse que, contrariamente al principio previsto en el sistema común del IVA, dichos productos se consuman sin haberse pagado al erario público una parte, o incluso la totalidad, del impuesto debido.

43 Además, procede subrayar que el hecho de que, en dicho régimen, se permita a un proveedor intermediario obtener la devolución de una cuantía de IVA, incluso íntegramente, cuando el adquirente que, en particular, alega su estado de insolvencia, no pague el precio de las entregas podría no sólo complicar significativamente el cobro del IVA, sino, como alegaron el Reino de Bélgica y la República Checa en sus observaciones escritas, favorecer los abusos y los fraudes, pese a que precisamente los objetivos perseguidos por dicho régimen, de conformidad con el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, son la simplificación de la percepción del IVA y la prevención de tales abusos y fraudes (véanse, por analogía, las sentencias Heintz van Landewijck, antes citada, apartados 43, 62 y 65, y de 13 de diciembre de 2007, BATIG, C-374/06, Rec. p. I-11271, apartado 39).

44 Pues bien, como ya ha tenido oportunidad de señalar el Tribunal de Justicia, el mercado de los cigarrillos es particularmente propicio al desarrollo de un comercio ilegal [véanse las sentencias de 10 de diciembre de 2002, British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco, C-491/01, Rec. p. I-11453, apartado 87; de 29 de abril de 2004, British American Tobacco, C-222/01, Rec. p. I-4683, apartado 72, y BATIG, antes citada, apartado 34].

45 De ello resulta que la exclusión del derecho a la devolución del IVA con respecto a un proveedor intermediario, como Vandoorne, en caso de que el adquirente no pague el precio de las labores del tabaco que se le entregaron es una consecuencia inherente a un régimen como el controvertido en el litigio principal, que tiene por objeto y por efecto, de conformidad con los requisitos definidos en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, simplificar la percepción del IVA y luchar contra el fraude y la evasión fiscal en dichos productos.

46 En consecuencia, procede responder a la cuestión planteada que los artículos 11, parte C, apartado 1, y 27, apartados 1 y 5, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, al establecer la recaudación de dicho impuesto mediante precintas fiscales, de una sola vez y en la fuente por el fabricante o el importador de dichos productos, con el fin de simplificar la percepción del IVA y luchar contra el fraude y la evasión fiscal en las labores del tabaco, excluye a los proveedores intermediarios que intervienen con posterioridad en la cadena de entregas sucesivas del derecho a obtener la devolución del IVA en caso de que el adquirente no pague el precio de dichos productos.

Costas

47 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:

Los artículos 11, parte C, apartado 1, y 27, apartados 1 y 5, 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, en su versión modificada por la Directiva 2004/7/CE del Consejo, de 20 de enero de 2004, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, al establecer la recaudación de dicho impuesto, mediante precintas fiscales, de una sola vez y en la fuente por el fabricante o el importador de dichos productos, con el fin de simplificar la percepción del impuesto sobre el valor añadido y luchar contra el fraude y la evasión fiscal en las labores del tabaco, excluye a los proveedores intermediarios que intervienen con posterioridad en la cadena de entregas sucesivas del derecho a obtener la devolución del impuesto sobre el valor añadido en caso de que el adquirente no pague el precio de dichos productos.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.