

Asunto C-494/04

Heintz van Landewijck SARL

contra

Staatssecretaris van Financiën

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden)

«Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Directiva 92/12/CEE — Impuestos especiales — Sellos fiscales — Sexta Directiva IVA — Artículos 2 y 27 — Desaparición de precintas»

Conclusiones del Abogado General Sr. M. Poiares Maduro, presentadas el 16 de febrero de 2006

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 15 de junio de 2006

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos especiales — Directiva 92/12/CEE*

(Directiva 92/12/CEE del Consejo)

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Base imponible*

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

3. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Base imponible*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 27, aps. 1 y 5)

4. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Base imponible*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 27, aps. 1 y 5)

1. Ni la Directiva 92/12, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, ni el principio de proporcionalidad se oponen a que los Estados miembros que hayan hecho uso de la facultad de disponer que los productos destinados a la puesta a consumo en su territorio vayan provistos de marcas fiscales adopten un régimen legal que no establezca la devolución del importe de los impuestos especiales abonados, cuando las precintas fiscales han desaparecido antes de ser adheridas a las labores del tabaco —siempre que esta desaparición no sea imputable a caso fortuito o fuerza mayor y no se haya demostrado que las precintas han sido destruidas o han quedado completamente inutilizables—, haciendo recaer sobre el adquirente el riesgo de la pérdida de las precintas fiscales.

En efecto, una normativa nacional que permita al adquirente de las precintas fiscales obtener la devolución de su importe alegando simplemente su pérdida podría favorecer fraudes y abusos.

Ahora bien, precisamente uno de los objetivos perseguidos por la normativa comunitaria es la prevención de estos fraudes y abusos. Por consiguiente, unas normas nacionales que hacen recaer sobre el adquirente el riesgo de su pérdida contribuyen a lograr el objetivo de prevención del uso fraudulento de esas precintas.

(véanse los apartados 43, 44 y 46 y el punto 1 del fallo)

2. El artículo 27, apartado 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, debe interpretarse en el sentido de que el incumplimiento del plazo de notificación no constituye un vicio sustancial de procedimiento que pueda implicar la inaplicación de la medida especial notificada extemporáneamente.

A este respecto, la notificación extemporánea de la medida especial de inaplicación existente no puede llevar aparejadas las mismas consecuencias que la falta de notificación de una nueva medida especial de inaplicación, que debe ser objeto de autorización por el Consejo. En efecto, el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva no atribuye ninguna sanción al incumplimiento del plazo de notificación. Además, el objetivo de la notificación prevista no es obtener la autorización de la Comisión, sino únicamente permitir que ésta tenga conocimiento de la medida en cuestión y pueda evaluarla.

(véanse los apartados 49 a 51 y el punto 2 del fallo)

3. El artículo 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, debe interpretarse en el sentido de que un régimen especial de percepción del impuesto sobre el valor añadido mediante precintas fiscales es compatible con las exigencias previstas por las mencionadas disposiciones de la Directiva y no va más allá de lo necesario para simplificar la percepción del impuesto.

En efecto, el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva sólo se opone a las medidas que podrían influir en proporciones no desdeñables sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final. Ahora bien, no parece que la naturaleza de los supuestos en que el régimen de percepción del impuesto mediante precintas fiscales puede provocar una variación del impuesto devengado en la fase de consumo final permita considerar que este régimen pueda influir en proporciones no desdeñables sobre dicho importe.

(véanse los apartados 57, 58 y 60 y el punto 3 del fallo)

4. El hecho de que, cuando desaparecen las precintas antes de ser adheridas sobre los productos de que se trata —siempre que esta desaparición no sea imputable a caso fortuito o fuerza mayor y no se haya demostrado que las precintas han sido destruidas o han quedado completamente inutilizables— no haya obligación de devolver las cantidades pagadas por la adquisición de las precintas correspondientes al impuesto sobre el valor añadido, no es incompatible con 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 particular con su artículo 27, apartados 1 y 5.

Efectivamente, unas normas nacionales que en caso de desaparición de precintas fiscales hacen recaer sobre el adquirente el riesgo de la pérdida de las mismas contribuyen a lograr el objetivo de prevención del uso fraudulento de esas precintas. Además, dichas normas nacionales no van más allá de lo necesario para conseguir tal objetivo, puesto que no excluyen la posibilidad de devolución o compensación en otros supuestos, como los de pérdida de las precintas por caso

Asimismo, las precintas fiscales no constituyen, propiamente hablando, la deuda fiscal de su adquirente, sino que tienen un valor intrínseco. Por lo tanto, está justificado que el adquirente de dichas precintas tome medidas contra el riesgo de su desaparición y, si se diera el caso, sufra las consecuencias económicas de ésta, a pesar de que ello pudiera llevar, en algunas ocasiones, a una situación de doble imposición del impuesto sobre el valor añadido para los mismos productos.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

«Disposiciones fiscales – Armonización de las legislaciones – Directiva 92/12/CEE – Impuestos especiales – Sellos fiscales – Sexta Directiva IVA – Artículos 2 y 27 – Desaparición de precintas»

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 26 de noviembre de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el mismo día, en el procedimiento entre

 y

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos:

– en nombre de Heintz van Landewijck SARL, por los Sres. A.E. van der Voort Maarschalk y R. Meijer, abogados;

– en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. H.G. Sevenster y C.M. Wissels, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. M. Lumma y la Sra. C. Schulze-Bahr, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. K. Gross y A. Weimar, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de febrero de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva de impuestos especiales»), y 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, «Sexta Directiva»), en particular de su artículo 27, apartados 1 y 5.

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre la sociedad Heintz van Landewijck SARL (en lo sucesivo, «Landewijck») y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda). Dicha sociedad solicitó a éste la devolución de cantidades que había abonado para la obtención de precintas fiscales que desaparecieron antes de haber sido adheridas sobre las labores del tabaco a las que estaban destinadas.

Marco jurídico

Derecho comunitario

3 A tenor del artículo 6 de la Directiva de impuestos especiales, la cual, según su artículo 3, apartado 1, se aplica a las labores del tabaco:

«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;
- b) la fabricación, incluso irregular, de esos productos fuera del régimen suspensivo;
- c) la importación, incluso irregular, de tales productos cuando no se acojan al régimen suspensivo.

2. Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe la puesta a consumo o la comprobación de pérdidas. El impuesto especial se liquidará y pagará con arreglo a los procedimientos establecidos por cada Estado miembro, teniendo presente que los Estados miembros aplicarán a los productos nacionales los mismos procedimientos de liquidación y pago que a los procedentes de los restantes Estados miembros.»

4 El artículo 14, apartado 1, de la misma Directiva dispone:

«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.»

5 El artículo 21, apartado 1, de dicha Directiva establece:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 6, los Estados miembros podrán disponer que los productos destinados a la puesta a consumo en su territorio vayan provistos de marcas fiscales o marcas de reconocimiento nacionales utilizadas con fines fiscales.»

6 El artículo 22, apartado 2, letra d), de la misma Directiva dispone:

«Los productos objeto de impuestos especiales y puestos a consumo en un Estado miembro y por este concepto provistos de una marca fiscal o de una marca de reconocimiento de dicho Estado, podrán ser objeto de devolución del impuesto por parte de las autoridades fiscales del Estado miembro que haya expedido dichas marcas fiscales o de reconocimiento, siempre que la destrucción de estas marcas sea comprobada por dichas autoridades.»

7 Según lo dispuesto en 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; en lo sucesivo, «Directiva de las labores del tabaco»):

«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.»

8 El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone:

«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.»

9 El artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva prevé:

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

10 Según el artículo 10 de dicha Directiva:

«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.

[...]»

11 Según el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la misma 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, del destinatario de la prestación o de un tercero. El artículo 11, parte C, apartado 1, establece:

«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.

[...]».

12 El artículo 27 de dicha Directiva, titulado «Medidas de simplificación», dispone:

«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.»

13 En virtud del artículo 1 de la Directiva 78/583/CEE del Consejo, de 26 de junio de 1978, Novena Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros

relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO L 194, p. 16; EE 09/01 p. 102; en lo sucesivo, «Novena Directiva»), algunos Estados miembros fueron autorizados para aplicar la Sexta Directiva, a más tardar, el 1 de enero de 1979.

Normativa neerlandesa

14 Según el artículo 1 de la Ley de impuestos especiales de 31 de octubre de 1991 (Wet op de accijns, Stb. 1991, nº 561; en lo sucesivo, «Ley de impuestos especiales»):

«1. Se percibirá un impuesto, denominado impuesto especial, sobre:

[...]

f. las labores del tabaco.

2. El impuesto especial se devengará en el momento de la puesta a consumo o de importación de los bienes contemplados en el apartado 1.»

15 El artículo 71, apartado 1, de dicha Ley estipula:

«1. En las condiciones y con los límites que se determinen mediante una disposición general de la Administración, se devolverá el importe del impuesto especial, previa solicitud, para los bienes sujetos a éste cuando dichos bienes:

a. se extravíen;

b. sean destruidos bajo control administrativo;

c. se exporten a un país tercero o se sometan al régimen aduanero comunitario con destino a un país tercero;

d. se almacenen en un depósito designado para este tipo de mercancías sujetas al impuesto especial;

[...]»

16 A tenor del artículo 73, apartado 1, de la misma Ley:

«En el momento de la puesta a consumo o de la importación, las labores del tabaco deben estar provistas de la precinta fiscal preceptiva para la labor del tabaco en cuestión.»

17 Conforme al artículo 75, apartado 1, de dicha Ley, concretamente, podrán solicitar precintas al inspector del servicio de impuestos (en lo sucesivo, «inspector») el depositario autorizado para las labores del tabaco y el operador que adhiere las precintas fiscales sobre labores del tabaco fuera del territorio de los Países Bajos.

18 El artículo 76 de esta Ley dispone:

«1. El importe de los impuestos especiales representado por el valor facial de las precintas deberá ser abonado en el momento de la solicitud de dichas precintas.

2. Como excepción a lo dispuesto en el apartado 1, el pago podrá diferirse, como muy tarde, o bien hasta el último día del segundo mes siguiente a aquél durante el cual se cursó la solicitud de las precintas si éstas están destinadas a ser adheridas sobre paquetes de cigarrillos o de tabaco de fumar, o bien hasta el último día del tercer mes siguiente a aquél durante el cual se cursó la

solicitud de las precintas si éstas están destinadas a ser adheridas sobre paquetes de puros o sobre puros individuales, siempre que se constituya una garantía a tal efecto.

[...]».

19 El artículo 77, apartado 1, de dicha Ley dispone:

«De la cantidad correspondiente al impuesto especial que debe abonarse mediante autoliquidación con respecto a un período determinado, se deducirá el importe abonado o devengado cuando se solicitaron las precintas que se hayan adherido a las labores del tabaco respecto a las cuales, para el referido período, se practique dicha autoliquidación debido a su salida del depósito.»

20 A tenor del artículo 79, apartado 3, de la misma Ley:

«El ministro podrá, en las condiciones y con las limitaciones que él mismo determine, establecer normas para la compensación o devolución del importe que haya sido pagado o que se adeude en concepto de la solicitud de precintas:

- a. que hayan sido devueltas por el operador que las había solicitado;
- b. que se hayan extraviado, por caso fortuito o fuerza mayor, sin que llegaran a adherirse a labores del tabaco que hayan sido vendidas o importadas;
- c. que hayan sido destruidas bajo control administrativo.»

21 Esta disposición fue aplicada por el artículo 52 del Reglamento de desarrollo de la Ley de impuestos especiales (uitvoeringsregeling accijns).

22 Con arreglo al mencionado artículo 52, el operador que ha realizado la solicitud de precintas podrá obtener la devolución del importe de los impuestos representado por las precintas que se hayan extraviado, por caso fortuito o fuerza mayor, siempre que, en particular, presente su solicitud de devolución en el plazo de un mes posterior a la fecha del extravío y tras haber puesto éste inmediatamente en conocimiento del inspector, indicando el momento en que se produjo, el lugar y la causa. El apartado 6 del mismo artículo dispone que únicamente podrán reembolsarse las precintas extraviadas «en la medida en que pueda determinarse con precisión el importe de los impuestos especiales».

23 Por último, la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, de 28 de junio de 1968 (Wet op de omzetbelasting, Stb, 1968, nº 329, en lo sucesivo, «Ley del IVA»), prevé, en su artículo 28, un procedimiento de liquidación del IVA sobre las labores del tabaco análogo al que se aplica a los impuestos especiales. Este artículo precisa que el tipo impositivo del IVA aplicable a dichos productos es de 19/119 del precio de venta al por menor sobre el que se basa el cálculo de los impuestos especiales y que este IVA no es deducible.

24 Según el gobierno neerlandés, el régimen específico previsto en el mencionado artículo 28 constituye una excepción al sistema comunitario del IVA. La finalidad de dicho régimen es, por una parte, simplificar la recaudación del IVA, puesto que éste se liquida en una sola fase de la cadena de comercialización de las labores del tabaco, en el momento en que se produce su salida de un depósito o su importación, conforme al sistema aplicable en materia de impuestos especiales, y, por otra, luchar contra el fraude, al estar el comercio al por menor excluido del proceso de recaudación del impuesto.

25 Dicho régimen ya estaba en vigor el 1 de enero de 1977. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, el Gobierno neerlandés comunicó su existencia a la

Comisión el 12 de junio de 1979.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

26 Landewijck explota en Luxemburgo un comercio al por mayor de labores del tabaco, para el cual dispone de una licencia de depositario autorizado.

27 El 6 de octubre de 1998, Landewyck presentó ante el Belastingdienst/Douane te Amsterdam (Servicio de los impuestos de la Oficina de Aduanas de Ámsterdam), dos solicitudes de precintas para labores del tabaco, con arreglo al artículo 75 de la Ley de impuestos especiales. La recurrente encargó a la empresa Securicor Omega que le entregara dichas precintas

28 El 9 de octubre de 1998, el inspector acreditó en cuenta los importes adeudados por Landewijck en concepto de estas dos operaciones, es decir, respectivamente, 177.809,10 NLG (140.575 NLG de impuestos especiales y 37.234,10 NLG de IVA) y 2.711.474,60 NLG (2.202.857,50 NLG de impuestos especiales y 508.617,10 NLG de IVA).

29 El 12 de octubre de 1998, las precintas solicitadas fueron recogidas en nombre de Securicor Omega por la empresa de mensajería Smit Koerier en la PTT Post Filatelie, actualmente Geldnet Services BV.

30 Del acta levantada el 17 de diciembre de 1998 por un perito enviado por la compañía de seguros luxemburguesa Le Foyer se desprende que el 13 de octubre de 1998, a las 19.40, Smit Koerier entregó tres paquetes de precintas en un establecimiento de Securicor Omega situado en Utrecht (Países Bajos) y que el 14 de octubre de 1998, a las 10.00, Securicor Omega descubrió que los paquetes habían desaparecido.

31 Mediante escrito de 23 de noviembre de 1998, Landewyck informó al inspector de que las precintas remitidas a Smit Koerier no habían llegado aún a la sociedad, que, por tanto, no se prestaban a su uso inmediato y que Securicor Omega declinaba toda responsabilidad respecto a su desaparición. En el mismo escrito, Landewyck rogó al inspector que «tomara en consideración las circunstancias particulares de este caso antes de la fecha límite de pago, es decir, el 31 de enero de 1999».

32 El inspector consideró que dicho escrito era una solicitud de compensación o devolución del importe devengado o abonado por Landewyck en concepto de las precintas litigiosas, presentada con arreglo a lo dispuesto en el artículo 79, apartado 3, de la Ley de impuestos especiales en relación con el artículo 52 del Reglamento de desarrollo de dicha Ley. El inspector denegó dicha solicitud mediante resolución de 30 de enero de 2001.

33 La reclamación presentada por Landewyck contra la resolución del inspector fue rechazada por éste.

34 El recurso contra esta resolución desestimatoria interpuesto ante el Gerechtshof te Amsterdam (Tribunal de apelación de Ámsterdam) fue declarado infundado. Por una parte, dicho tribunal estimó que la recurrente no había acreditado suficientemente ni que las precintas ya no existieran ni que el riesgo de que aún pudieran ser utilizadas fuera insignificante y que, por consiguiente, las precintas no podían considerarse extraviadas en el sentido del artículo 79, apartado 3, letra b), de la Ley de impuestos especiales. Por otra parte, el Gerechtshof consideró, con arreglo al artículo 28 de la Ley del IVA –en virtud del cual el IVA sobre las labores del tabaco se liquida conforme a las normas aplicables a los impuestos especiales–, que la solicitud de devolución del IVA debía rechazarse por los mismos motivos que justificaban la denegación de la devolución de los impuestos especiales.

35 En consecuencia, Landewyck presentó un recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos). Éste consideró que el Gerechtshof había aplicado correctamente el artículo 79, apartado 3, letra b), de la Ley de impuestos especiales. No obstante, se preguntó si la denegación de devolución o compensación que obtuvo Landewijck en el litigio principal era compatible con determinadas disposiciones de la Directiva de impuestos especiales, en particular con los artículos 6, apartado 1, 14 y 22 de ésta.

36 Por otra parte, el Hoge Raad der Nederlanden se preguntó sobre la aplicabilidad del artículo 28 de la Ley del IVA. Efectivamente, Landewijck sostuvo que el régimen específico de liquidación del IVA establecido en este artículo no había sido notificado a la Comisión dentro del plazo previsto en el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, y que, por consiguiente, era incompatible con ésta.

37 A este respecto, el Hoge Raad der Nederlanden se preguntaba, en particular a la luz de la sentencia de 27 de octubre de 1992, Comisión/Alemania (C-74/91, Rec. p. I-5437), si la notificación tardía del mencionado régimen a la Comisión, efectuada el 12 de junio de 1979, debía acarrear las mismas consecuencias que la falta de notificación, es decir, la imposibilidad de aplicar dicho régimen frente a los particulares que invoquen tal vicio. El Hoge Raad der Nederlanden añadió que, aun suponiendo que el carácter extemporáneo de la notificación no hiciera inaplicable ese régimen, procedía no obstante verificar si éste es compatible con las exigencias del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva.

38 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse la Directiva de impuestos especiales en el sentido de que obliga a los Estados miembros a adoptar una disposición legal en virtud de la cual deberán devolver o compensar las cuotas correspondientes al impuesto especial que se hayan abonado o devengado en el momento de solicitarse las precintas, en un supuesto en que el solicitante (que es un depositario autorizado) no empleó ni podrá emplear las precintas que se extraviaron antes de ser adheridas a productos objeto de impuestos especiales y en que terceros no pudieron ni podrán utilizar legalmente dichas precintas, si bien no cabe excluir que terceros las emplearan o empleen en el futuro, adhiriéndolas a labores del tabaco comercializadas de modo irregular?

2. a) ¿Debe interpretarse la Sexta Directiva, en particular su artículo 27, apartados 1 y 5, en el sentido de que la circunstancia de que el Gobierno neerlandés comunicara a la Comisión su deseo de mantener el régimen especial de percepción del impuesto sobre las labores del tabaco una vez transcurrido el plazo establecido en el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Novena Directiva, implica que dicho régimen especial debe quedar inaplicado incluso después de haberse realizado la comunicación, si un particular invoca dicho retraso con posterioridad a ésta?

2. b) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, letra a), ¿debe interpretarse la Sexta Directiva, en particular su artículo 27, apartados 1 y 5, en el sentido de que el régimen especial de percepción del impuesto sobre las labores del tabaco, previsto en el artículo 28 de la Ley del IVA, debe inaplicarse por no ser conforme con los requisitos establecidos en las referidas disposiciones de la Sexta Directiva?

2. c) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, letra b), ¿debe interpretarse la Sexta Directiva, en particular su artículo 27, apartados 1 y 5, en el sentido de que la no devolución del IVA en circunstancias como las contempladas en la primera cuestión resulta contraria a dicha Directiva?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

39 El artículo 21, apartado 1, de la Directiva de impuestos especiales reconoce a los Estados miembros la facultad de disponer que los productos destinados a la puesta a consumo en su territorio vayan provistos de marcas fiscales. Del mismo modo, el artículo 10, apartado 1, de la Directiva de las labores del tabaco estipula que en el curso de las etapas anteriores a la de armonización de las modalidades de percepción del impuesto especial, éste será percibido, en principio, por medio de sellos fiscales.

40 El artículo 22, apartado 2, letra d), de la Directiva de impuestos especiales prevé además la posibilidad de obtener la devolución del impuesto especial ante las autoridades fiscales del Estado miembro que haya expedido dichas marcas fiscales, siempre que la destrucción de las mismas sea comprobada por dichas autoridades.

41 Por el contrario, la Directiva de impuestos especiales no incluye ninguna disposición que contemple el caso de la desaparición de los sellos o marcas. Así pues, debe considerarse que esta Directiva deja en manos de los Estados miembros la determinación de las consecuencias de la desaparición. Por lo tanto, dicha Directiva no puede interpretarse en el sentido de que se opone a que los Estados miembros establezcan normas nacionales que, en caso de desaparición de precintas fiscales, hagan recaer sobre el adquirente el riesgo de su pérdida.

42 Tampoco puede considerarse que unas normas nacionales de este tipo sean contrarias al principio de proporcionalidad.

43 En efecto, una normativa nacional que permita al adquirente de las precintas fiscales obtener la devolución de su importe alegando simplemente su pérdida podría favorecer fraudes y abusos. Ahora bien, precisamente uno de los objetivos perseguidos por la normativa comunitaria es la prevención de estos fraudes y abusos.

44 Por consiguiente, unas normas nacionales como las controvertidas en el litigio principal –que en caso de desaparición de precintas fiscales hacen recaer sobre el adquirente el riesgo de

su pérdida— contribuyen a lograr el objetivo de prevención del uso fraudulento de esas precintas. Además, dichas normas nacionales no van más allá de lo necesario para conseguir tal objetivo, puesto que, por otra parte, no excluyen la posibilidad de devolución o compensación en otros supuestos, como el de pérdida de las precintas por caso fortuito o fuerza mayor.

45 A este respecto, el argumento según el cual, en las circunstancias concretas del caso de autos, el riesgo de uso abusivo de las precintas desaparecidas sería mínimo no tiene relevancia alguna sobre el sentido de la respuesta que debe darse al órgano jurisdiccional remitente, dado que este riesgo de uso abusivo no es inexistente.

46 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que ni la Directiva de impuestos especiales ni el principio de proporcionalidad se oponen a que los Estados miembros adopten un régimen que no establezca la devolución del importe de los impuestos especiales abonados en circunstancias como las del litigio principal, haciendo recaer así sobre el adquirente el riesgo de la pérdida de las precintas fiscales.

Sobre la segunda cuestión, letra a)

47 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si la circunstancia de que un Estado miembro notificara a la Comisión su voluntad de mantener un régimen especial de percepción del impuesto sobre las labores del tabaco una vez transcurrido el plazo previsto en el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, prorrogado por la Novena Directiva, implica que dicho régimen especial debe quedar inaplicado incluso después de haberse realizado la comunicación.

48 Es cierto que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que no puede esgrimirse frente a un contribuyente una medida de especial inaplicación de la Sexta Directiva cuya adopción se haya llevado a cabo sin cumplir el deber de notificación impuesto a los Estados miembros por el artículo 27, apartado 2, de ésta (véanse, en particular, las sentencias de 13 febrero de 1985, *Direct Cosmetics*, 5/84, Rec. p. 617, apartado 37, y de 11 de julio de 1991, *Lennartz*, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 33). En efecto, a falta de notificación, esta medida no puede ser autorizada por el Consejo con arreglo al artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva.

49 Sin embargo, en el presente asunto no se trata de una nueva medida especial de inaplicación que deba ser objeto de autorización por el Consejo, sino de una medida especial que existía el 1 de enero de 1977 y que el Estado miembro ha deseado mantener, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, a pesar de la entrada en vigor de ésta. Así, el Gobierno neerlandés notificó a la Comisión su voluntad de mantener el régimen del artículo 28 de la Ley del IVA el 12 de junio de 1979. Además, en su primer informe al Consejo de 14 de septiembre de 1983 sobre el funcionamiento común del sistema del IVA, presentado conforme a lo dispuesto en el artículo 34 de la Sexta Directiva [COM(83) 426 final], la Comisión no estimó que dicho régimen fuera contrario al criterio definido en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, es decir, que no influya, salvo en proporciones desdéniables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase de consumo final.

50 Ahora bien, una notificación extemporánea de la medida especial de inaplicación no puede llevar aparejadas las mismas consecuencias que la falta de notificación. En efecto, el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva no atribuye ninguna sanción al incumplimiento del plazo de notificación. Además, el objetivo de la notificación prevista no es obtener la autorización de la Comisión, sino únicamente permitir que ésta tenga conocimiento de la medida en cuestión y pueda evaluarla. En estas circunstancias, no puede considerarse que el incumplimiento del plazo de notificación sea un vicio sustancial de procedimiento que pueda acarrear la inaplicación de la medida especial notificada extemporáneamente.

51 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión, letra a), que el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el incumplimiento del plazo de notificación no constituye un vicio sustancial de procedimiento que pueda implicar la inaplicación de la medida especial notificada extemporáneamente.

Sobre la segunda cuestión, letra b)

52 Mediante su segunda cuestión, letra b), el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si el régimen especial de percepción del IVA por medio de precintas fiscales –como el previsto por la normativa neerlandesa aplicable en el litigio principal– es compatible con los requisitos del artículo 27, apartados 1 y 5, de la Sexta Directiva y no va más allá de lo necesario para simplificar la percepción del impuesto y prevenir los fraudes y las evasiones fiscales.

53 Tal como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, las medidas nacionales de inaplicación contempladas en el artículo 27, apartado 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 (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, 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 (sentencia de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi, C-177/99 y C-181/99, Rec. p. I-7013, apartado 60).

54 En el presente asunto, el objetivo y el efecto del régimen especial que permite recaudar el IVA mediante precintas fiscales es simplificar la percepción del impuesto, que, gracias a dicho régimen, se efectúa en una sola fase de la cadena de comercialización de los productos.

55 Por otra parte, este régimen incorpora el importe del IVA devengado al precio de los productos en la fase de su consumo final, con arreglo a lo exigido en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva.

56 Es cierto que, 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 podría estar obligado a abonar cuotas de IVA superiores a las que se habrían obtenido aplicando el sistema comunitario general de percepción del IVA.

57 No obstante, la mera eventualidad de que se produzcan estas circunstancias no basta para considerar que el régimen especial de percepción del IVA mediante precintas fiscales no respeta los criterios definidos en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva. En efecto, este artículo sólo se opone a las medidas que podrían influir en proporciones no desdeñables sobre la cuantía

del impuesto devengado en la fase del consumo final.

58 Ahora bien, no parece que la naturaleza de los supuestos en que el régimen de percepción del impuesto mediante precintas fiscales puede provocar una variación del impuesto devengado en la fase de consumo final permita considerar que este régimen pueda influir en proporciones no desdeñables sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final. Por consiguiente, dicho régimen no incumple los requisitos definidos en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva.

59 Por los mismos motivos, no va más allá de lo necesario para simplificar la percepción del IVA.

60 En consecuencia, procede responder al órgano jurisdiccional remitente que el artículo 27, apartados 1 y 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un régimen especial de percepción del IVA mediante precintas fiscales, como el establecido en el artículo 28 de la Ley del IVA, es compatible con las exigencias previstas por las mencionadas disposiciones de la Directiva y no va más allá de lo necesario para simplificar la percepción del impuesto.

Sobre la segunda cuestión, letra c)

61 Mediante esta última cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si la Sexta Directiva, en particular su artículo 27, apartados 1 y 5, debe interpretarse en el sentido de que la no devolución del IVA en circunstancias como las del litigio principal es incompatible con ella.

62 Como se ha señalado anteriormente en el apartado 44, las normas nacionales que en caso de desaparición de precintas fiscales hacen recaer sobre el adquirente el riesgo de la pérdida de las mismas contribuyen a lograr el objetivo de prevención del uso fraudulento de esas precintas. Además, dichas normas nacionales no van más allá de lo necesario para conseguir tal objetivo, puesto que no excluyen la posibilidad de devolución o compensación en otros supuestos, como los de pérdida de las precintas por caso fortuito o fuerza mayor.

63 Asimismo, las precintas fiscales no constituyen, propiamente hablando, la deuda fiscal de su adquirente, sino que tienen un valor intrínseco. Por lo tanto, está justificado que el adquirente de dichas precintas tome medidas contra el riesgo de su desaparición y, si se diera el caso, sufra las consecuencias económicas de ésta, a pesar de que ello pudiera llevar, en algunas ocasiones, a una situación de doble imposición del IVA para los mismos productos.

64 Por último, en contra de lo que sostienen la Comisión y Landewijck, la respuesta a la presente cuestión no puede deducirse de la solución aportada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 14 de julio de 2005, *British American Tobacco y Newman Shipping* (C-435/03, Rec. p. I-7077). En esa sentencia, el Tribunal de Justicia declaró, concretamente, por una parte, que el robo de mercancías no constituye una «entrega de bienes a título oneroso» en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por lo tanto, no puede, en cuanto tal, estar sujeto al IVA, y, por otra, que la circunstancia de que las mercancías estén sujetas a un impuesto especial resulta irrelevante para este análisis.

65 Ahora bien, a diferencia del robo de mercancías, la desaparición de precintas fiscales no tiene incidencia alguna sobre la propia base imponible. Las labores del tabaco para las que se adquirieron las precintas aún pueden ser comercializadas y aún puede originarse la deuda del IVA y la del impuesto especial. Además, como se ha destacado anteriormente, está justificado impulsar al adquirente de las precintas fiscales a precaverse contra el riesgo de su desaparición, mientras que no parece realmente necesario instigar a un propietario de bienes a vigilar éstos y

prevenir el riesgo de robo.

66 Por consiguiente, la Comisión y Landewijck no pueden sostener válidamente que de la sentencia *British American Tobacco y Newman Shipping*, antes citada, resulta *a fortiori* que en caso de pérdida de las precintas fiscales, existe un derecho a la devolución o a la compensación de las cantidades pagadas en concepto de IVA.

67 Así pues, procede responder a la última cuestión planteada que el hecho de que en circunstancias como las del litigio principal no haya obligación de devolver las cantidades pagadas por la adquisición de precintas fiscales correspondientes al IVA no es incompatible con la Sexta Directiva, en particular con su artículo 27, apartados 1 y 5.

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

1) **Ni 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, ni el principio de proporcionalidad se oponen a que los Estados miembros adopten un régimen legal que no establezca la devolución del importe de los impuestos especiales abonados, cuando las precintas fiscales han desaparecido antes de ser adheridas a las labores del tabaco –siempre que esta desaparición no sea imputable a caso fortuito o fuerza mayor y no se haya demostrado que las precintas han sido destruidas o han quedado completamente inutilizables–, haciendo recaer sobre el adquirente el riesgo de la pérdida de las precintas fiscales.**

2) **El artículo 27, apartado 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, debe interpretarse en el sentido de que el incumplimiento del plazo de notificación no constituye un vicio sustancial de procedimiento que pueda implicar la inaplicación de la medida especial notificada extemporáneamente.**

3) **El artículo 27, apartados 1 y 5, de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que un régimen especial de percepción del IVA mediante precintas fiscales, como el establecido en el artículo 28 de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, de 28 de junio de 1968 *Wet op de omzetbelasting*, es compatible con las exigencias previstas por las mencionadas disposiciones de la Directiva y no va más allá de lo necesario para simplificar la percepción del impuesto.**

4) **El hecho de que, cuando desaparecen las precintas antes de ser adheridas sobre las labores del tabaco –siempre que esta desaparición no sea imputable a caso fortuito o fuerza mayor y no se haya demostrado que las precintas han sido destruidas o han quedado completamente inutilizables– no haya obligación de devolver las cantidades pagadas por la adquisición de las precintas correspondientes al impuesto sobre el valor añadido, no es incompatible con la Directiva 77/388, en particular con su artículo 27, apartados 1 y 5.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.