

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA TERCERA) DE 15 DE JUNIO DE 2006

■ **Asunto:** C-494/04

■ **Partes:** Heintz van Landewijck SARL y Staatssecretaris van Financiën

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

I. Comentario

Como es sabido, el Impuesto sobre las labores del tabaco es un impuesto indirecto, que aunque establece como hecho imponible la fabricación, lo que quiere gravar es el consumo. Lógico es que cuando, a pesar de haberse fabricado, estos productos no lleguen a consumirse, puedan establecerse supuestos de no sujeción a gravamen. Por eso, se establecen como supuestos de no sujeción los casos de destrucción del tabaco bajo control de la Administración, así como las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de estos impuestos, durante los procesos de fabricación o transporte. Y se ha configurado también como supuesto de no sujeción el de pérdidas debidas a caso fortuito o fuerza mayor. De manera que, por ejemplo, en la Ley española, si esta pérdida entra dentro de unos límites, se apreciará la no sujeción, y si excede de dichos límites, entonces habrá de probarse dicha pérdida. Si el impuesto se hubiera satisfecho previamente al acaecimiento de estas circunstancias, entonces se reconocerá el derecho a la devolución.

Pues bien, en el caso que comentamos, al Tribunal de Justicia se le plantea la posibilidad de pedir la devolución del Impuesto especial sobre las Labores del tabaco neerlandés pagado por Landewijck, quien explota un comercio al por menor de tabaco y quien, habiendo realizado dos solicitudes de precintas, y habiendo encargado a una empresa de mensajería que le entregara dichas precintas, supuestamente no recibe las mismas.

El Tribunal responde, lógicamente, que dado que no ha probado el recurrente que la desaparición de dichas precintas se deba a caso fortuito o fuerza mayor, no puede considerar contraria a derecho la decisión del inspector de no devolver el importe satisfecho por las precintas a cuenta del Impuesto sobre el tabaco.

La Directiva comunitaria, si bien prevé la posibilidad de devolver el Impuesto en caso de destrucción de las precintas o sellos fiscales, no contempla el caso de la desaparición de las mismas como un supuesto en que deba proceder la devolución de lo satisfecho, lo cual se deja en manos de los Estados miembros. Holanda no establece esta posibilidad, como tampoco lo hace nuestra Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Y ello, como dice el Tribunal, no sólo no va en contra de la Directiva (que no se opone a que los Estados hagan recaer el riesgo la pérdida de las precintas sobre el adquirente), sino que

además es acorde con uno de los objetivos de la normativa comunitaria, que es la prevención de los abusos y fraudes que podrían producirse de concederse la devolución a quien simplemente alegase haber extraviado las citadas precintas.

No hay vulneración del principio de proporcionalidad desde el momento en que las normas nacionales no excluyen las posibilidades de devolución por caso fortuito o fuerza mayor:

Y está justificado que (salvo esos casos) el adquirente de precintas asuma el riesgo de su pérdida, pues las mismas no son deuda tributaria, pero tienen en sí mismas un valor intrínseco.

La Corte dice no poder aplicar a este asunto la solución que adoptó al respecto del asunto C-435/03, *British American Tobacco y Newman Shipping*, en que se había producido un robo de cigarrillos. Los recurrentes aceptaron que no se les devolviera el pago del impuesto realizado a través de las precintas, pero no renunciaron a sus derechos para reclamar el IVA. El litigio argumental que allí se sostuvo es muy interesante jurídicamente: o bien el hecho imponible del IVA es la entrega onerosa de bienes, en cuyo caso, al haberse producido un robo, no se ha producido y por tanto, no habiéndose devengado el Impuesto, debe devolverse; o bien (punto de vista de la Administración de aduanas e impuestos especiales, admitido por el juez de primera instancia), el hecho imponible del IVA no es la entrega del bien o la importación del mismo, sino la percepción del impuesto especial, con lo cual no resultaba necesario determinar si el robo de mercancías puede calificarse de “entrega de bienes” a efectos de la Directiva.

El Tribunal de Justicia dio la razón a los demandantes. Dijo, como no podía ser de otra manera, que el robo no es “entrega onerosa de bienes” a efectos del Artículo 2 de la Sexta Directiva, y por tanto, no podía estar sujeto a IVA. Esta explicación la podemos desglosar en dos argumentos sucesivos:

Primero, efectivamente, no es entrega de bienes porque el robo no es un modo de adquirir la propiedad. Y para ello no hay que indagar en la legislación nacional. Pues, como es sabido, en este Impuesto “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”. Y es claro que el robo de mercancías convierte a quien lo perpetra en un “mero poseedor” de éstas, y que no faculta al autor del mismo para disponer de las mercancías en idénticas condiciones que su dueño. Aunque los Gobiernos belga y helénico quisieron que estas mercancías se sometieran a IVA por aplicación del principio de neutralidad fiscal, el Tribunal contestó que este principio no obliga en modo alguno a equiparar el robo de mercancías a una entrega de bienes y no hay obstáculo alguno para la consideración de que dicho robo no constituye, en cuanto tal, una operación sujeta al IVA.

Como inciso, el Tribunal recordó, para evitar confusiones, su doctrina sobre la no sujeción a impuesto de las mercancías absolutamente prohibidas, como drogas o moneda falsa (puede verse sobre esta línea jurisprudencial nuestro Comentario a la STJCE 12.01.2006, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd y Commissioners of*

Customs & Excise, As. Ac. C-354/03, C-355/03 y C-484/03, publicado en Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del TJCE año 2006, de la colección Estudios Jurídicos del IEF, Madrid 2007) y advirtió 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, sí están sujetas al IVA, habida cuenta de que tales bienes pueden comercializarse lícitamente e integrarse en el circuito económico. Con lo que aquella doctrina no era aplicable.

El segundo argumento fue que lo acaecido no puede considerarse “entrega de bienes onerosa” a efectos del Impuesto, porque 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”.

El Tribunal sostiene que a este caso no se le puede aplicar la misma doctrina porque aquí lo que hay es una mera desaparición de precintas, que no tiene incidencia sobre la base imponible del IVA, puesto que como dice el Tribunal, las labores del tabaco para las que se compraron las precintas aún pueden ser comercializadas y por tanto, aún puede originarse deuda por IVA. A mi juicio, la diferencia entre un caso y otro es muy sutil. Allí se dijo que “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”, y este argumento, que podría aplicarse al caso de la desaparición de precintas, no se encuentra entre los fundamentos jurídicos.

Entiendo lógico que no tribute el robo, que no constituye entrega de bienes. Y entiendo que la mera desaparición no pueda implicar una no sujeción al impuesto. Pero, con todo el respecto, no creo sean coherentes los argumentos utilizados. De aplicarse la doctrina del asunto de la British American Tobacco al caso que ahora comentamos, la base imponible ahora también se calificaría de ficticia, por “no haber una contrapartida”, mientras que esta circunstancia, para el Tribunal, ahora es irrelevante. Y parece que habría bastado con que la demandante en este caso hubiera denunciado un robo, y no la mera desaparición de las precintas, para que aquel precedente se le hubiera aplicado.

La segunda cuestión que se plantea hace referencia al régimen simplificado del IVA en este tipo de productos. Se cuestiona si se puede o debe mantener este régimen en estas circunstancias, y si no es desproporcionado con el objetivo que con el mismo se pretende alcanzar:

Las medidas de inaplicación del régimen general (artículo 27 de la Directiva, Medidas de simplificación) se hicieron para simplificar la percepción del impuesto, de manera que ello se hiciera en una sola fase de la cadena de comercialización. Así, 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 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 consumi-

dor, y en las fases posteriores no se recauda IVA alguno, pero, obviamente, no cabe efectuar deducción alguna, de manera que todas las ventas de labores de tabaco deben facturarse con IVA incluido.

Este sistema no debe quedar inaplicado por el hecho de que, efectivamente, hay ocasiones como la planteada en el pleito principal, en que al haberse "perdido" las mercancías, el Impuesto abonado pueda ser superior al que se ingresaría en caso de utilizar el régimen general del IVA. Si los productos se pierden o malvenden o venden a un precio distinto al indicado en las precintas, es cierto que se estarán abonando cuotas de IVA superiores a las que se ingresarían de haberse aplicado el régimen general de IVA. Pero no por estas circunstancias se debe inaplicar el régimen simplificado. Porque, como con razón dice el Tribunal, esta mera eventualidad no basta para decir que el régimen simplificado no respeta la Directiva, ni para afirmar que el régimen especial va en contra del principio de proporcionalidad, ya que los casos en que estas eventualidades pueden darse son tan escasos que no pueden influir en proporciones importantes sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.

2. Antecedentes

Landewijck, que explota en Luxemburgo un comercio al por mayor de labores del tabaco, 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 y encargó a una empresa de mensajería que le entregara dichas precintas.

El inspector acreditó en cuenta los importes adeudados por Landewijck en concepto de estas dos operaciones.

Las precintas solicitadas fueron por una empresa de mensajería.

Se levanta acta por un perito de cierta compañía de seguros por la que se certifica que la empresa de mensajería entregó tres paquetes de precintas un día por la tarde, y que al día siguiente por la mañana los paquetes habían desaparecido.

Landewyck informó al inspector de que las precintas no habían llegado aún a la sociedad y que, por tanto, no se prestaban a su uso inmediato. También informó de que la empresa de mensajería declinaba toda responsabilidad respecto a su desaparición. Landewyck rogó al inspector que tomara en consideración las circunstancias particulares de este caso antes de la fecha límite de pago.

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 la Ley de impuestos especiales neerlandesa y denegó dicha solicitud.

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

Interpuso recurso contra esta resolución ante el *Gerechthof te Amsterdam* (Tribunal de apelación de *Ámsterdam*), que fue declarado infundado porque:

- a recurrente no había acreditado suficientemente ni que las precintas ya no existieran ni que el riesgo de que aún pudieran ser utilizadas fuera insignificante
- por consiguiente, las precintas no podían considerarse extraviadas.
- la solicitud de devolución del IVA debía rechazarse por los mismos motivos que justificaban la denegación de la devolución de los impuestos especiales.

En consecuencia, *Landewyck* presentó un recurso de casación ante el *Hoge Raad der Nederlanden* (Tribunal Supremo de los Países Bajos). Éste consideró que el *Gerechthof* había aplicado correctamente 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. También sostuvo que el régimen específico de liquidación del IVA no había sido notificado a la Comisión dentro del plazo previsto y que, por consiguiente, era incompatible con ésta.

El *Hoge Raad der Nederlanden* se pregunta a la luz de la sentencia de 27 de octubre de 1992, *Comisión/Alemania (C-74/91)*, si la notificación tardía del mencionado régimen a la Comisión 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 de la Sexta Directiva.

3. Cuestiones planteadas

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?»

4. Fallo

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.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la primera cuestión, que viene a ser si los Estados miembros deben establecer la devolución del Impuesto especial sobre las labores del tabaco cuando se hayan perdido las precintas fiscales

- 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.

Sobre la segunda cuestión, letra a), que en esencia es si el que un Estado miembro notifique a la Comisión su voluntad de mantener un régimen especial de percepción de este Impuesto, transcurrido el plazo previsto en el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, implica que debe quedar inaplicado incluso después de realizada la comunicación, el Tribunal contesta:

- 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 desdeñables, 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.

Sobre la segunda cuestión, letra b), que es si el régimen especial de percepción del IVA por medio de precintas fiscales es compatible con 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, el Tribunal contesta:

- 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.

Sobre la segunda cuestión, letra c), si la no devolución es contraria a la Directiva:

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.