

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 14 DE JULIO DE 2005

■ **Asunto:** C-435/03

■ **Partes:** British American Tobacco International Ltd., Newman Shipping & Agency Company NV y Belgische Staat

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

1. Comentario

El Tribunal perfila con nitidez el concepto común de entrega de bienes a título oneroso del artículo 2 de la Sexta Directiva, precisando que no cabe incluir en él el robo de mercancías, pues la entrega de bienes exige el poder de disposición como propietario. Ni siquiera cabe esgrimir la autorización para aplicar medidas que faciliten el control de la percepción del IVA, concedida a un Estado miembro en virtud del artículo 27.5 de la misma Directiva –que han de interpretarse de forma estricta–, ni entender que ello es posible en virtud del principio de neutralidad fiscal.

El legislador español, tras definir el hecho imponible en el artículo 4.Uno de la Ley del IVA, Ley 37/1992, de 28 diciembre, en el artículo 8.Uno ofrece el concepto de entrega de bienes: “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”.

En el caso que nos ocupa, la Administración tributaria belga consideró que el robo determinaba la sujeción al IVA, reclamando el pago del impuesto correspondiente a las labores del tabaco a raíz del mismo. Sin embargo, aunque la normativa nacional previera la posible devolución del IVA pagado anticipadamente en caso de robo de mercancías sujetas a un impuesto especial, rara vez podrían cumplirse los requisitos de prueba exigidos para beneficiarse de la devolución. Si la víctima ha de demostrar que las mercancías han sido efectivamente robadas y que no se han comercializado posteriormente, se limita el ejercicio del derecho a la devolución. En este punto, el Tribunal recuerda su jurisprudencia sobre la devolución de impuestos establecidos con violación del Derecho comunitario en las sentencias San Giorgio y Dilexport. También subraya el Tribunal otra cuestión elemental: la exigibilidad del IVA no se vincula a la percepción de los impuestos especiales que graven tal mercancía.

2. Antecedentes

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

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

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

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

El referido recurso fue desestimado mediante sentencia de 4 de abril de 2001. El mencionado órgano jurisdiccional consideró que las mercancías desaparecidas como consecuencia de robos devengaban el impuesto especial y que, por consiguiente, en virtud del artículo 58, apartado 1, del Código del IVA y del artículo 1 del Real Decreto nº 13, también era exigible el IVA correspondiente a dichas mercancías. Además, el rechtbank van eerste aanleg declaró que esas disposiciones tenían por objeto simplificar la recaudación del impuesto y que eran conformes al artículo 27 de la Sexta Directiva.

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

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

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

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

3. Cuestiones planteadas

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

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

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

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

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

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

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1) El robo de mercancías no constituye una «entrega de bienes a título oneroso» en el sentido del artículo 2 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, y, por lo tanto, no puede, en cuanto tal, estar sujeto al impuesto sobre el valor añadido. La circunstancia de que las mercancías estén sujetas a un impuesto especial, como sucede con las mercancías sobre las que versa el litigio principal, resulta irrelevante para la presente conclusión.

2) La autorización para aplicar medidas que faciliten el control de la percepción del impuesto sobre el valor añadido, concedida a un Estado miembro en virtud del artículo 27, apartado 5, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva, no faculta a ese Estado para gravar

con dicho impuesto operaciones distintas de las enunciadas en el artículo 2 de la referida Directiva. Por consiguiente, tal autorización no puede constituir la base jurídica de una normativa nacional que grave con el impuesto sobre el valor añadido el robo de mercancías en un depósito fiscal.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre las cuestiones prejudiciales primera, segunda y tercera

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

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

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

38. Es verdad que las importaciones y entregas ilegales de bienes que, como las labores del tabaco controvertidas en el litigio principal, no están prohibidas por su propia naturaleza o sus características específicas, están sujetas al IVA, habida cuenta de que tales bienes pueden comercializarse lícitamente e integrarse en el circuito económico. Además, el principio de neutralidad fiscal se opone a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas (en este sentido, véase la sentencia de 29 de junio de 2000, Salumets y otros, C-455/98, Rec. p.I-4993, apartados 19 y 20).

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

40. Ahora bien, tal como observa la Comisión, la referida consideración no resulta aplicable al robo en cuanto tal, que en sí mismo no constituye un hecho imponible del IVA.

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

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

Sobre las cuestiones prejudiciales cuarta y quinta

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

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

... O ...