

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Séptima) de 21 de diciembre de 2011

Asunto: C-499/10

Partes: Vlaamse Oliemaatscappij NV v. FOD Financiën

Síntesis:

«Sexta Directiva IVA – Deudores del impuesto – Tercero responsable solidariamente – Régimen de depósito distinto del aduanero – Responsabilidad solidaria del depositario de mercancías y del sujeto pasivo propietario de dichas mercancías – Buena fe o inexistencia de falta o negligencia del depositario»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La entidad “Vlaamse Oliemaatscappij NV” (en adelante, VOM) explotaba un depósito fiscal, en el sentido previsto en el artículo 4, letra b), 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, prestando a sus clientes servicios de descarga, almacenamiento y transbordo a camiones. Al tratarse de un depósito distinto del aduanero, los productos almacenados disfrutaban de un régimen suspensivo en el ámbito de los impuestos especiales y el IVA.

En el año 2006 la Administración tributaria belga levantó actas de inspección a la entidad “Ghebra NV”, por importe de 2.113.005 euros, tras confirmarse que, durante los meses de marzo y abril de 2003, había efectuado diversas entregas de carburante desde el depósito gestionado por VOM sin ingresar el IVA correspondiente. Con posterioridad a dichas entregas la entidad fue declarada en quiebra. La Hacienda belga, tras haber sido informada por el administrador concursal de “Ghebra NV” de que no cobraría la citada deuda tributaria a raíz de la insuficiencia de activos, declaró responsable solidario de la misma a la entidad VOM.

Dicha derivación de responsabilidad trae su causa en lo previsto en el artículo 51 bis, apartado 3, del Código belga del IVA, en el que se establecía que, en el régimen de depósito distinto del aduanero, tendrán la consideración de obligados solidarios el depositario de las mercancías, la persona encargada del transporte y, en su caso, el comitente. El *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge*, al considerar que dicha normativa podía plantear problemas de compatibilidad con el Derecho de la Unión y, en particular, con los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«El [artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva], en relación con [el artículo 16, apartado 1, párrafo primero, parte B, párrafo primero, letra e), párrafo primero, y con el artículo 16, apartado 1, párrafo segundo, de dicha Directiva], ¿autoriza a los Estados miembros a disponer que el titular de un depósito distinto del aduanero responda de forma solidaria e incondicional por el impuesto debido con ocasión de una entrega efectuada a título oneroso por el sujeto pasivo propietario de los bienes, aunque el depositario actúe de buena fe o sin que se le pueda reprochar falta o negligencia alguna?».

2. Comentario

Partiendo de lo previsto por el artículo 21.3 de la Sexta Directiva, mediante el que se establece la posibilidad de que los legisladores nacionales introduzcan supuestos de responsabilidad solidaria al objeto de garantizar el pago del IVA, el Tribunal de Luxemburgo reitera su jurisprudencia previa señalando que los Estados miembros deben respetar los principios generales del ordenamiento jurídico de la Unión y, en concreto, los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad al ejercitar las facultades que les confieren las Directivas de la Unión Europea. De este modo, «si bien es legítimo que las medidas alcanzadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin» (p. 22).

En este sentido, el Tribunal de Justicia advierte que las normas internas que configuran un sistema de responsabilidad objetiva contravienen el Derecho de la Unión Europea al exceder de lo necesario para garantizar los derechos recaudatorios de la Hacienda Pública. De donde se deriva que, «imputar la responsabilidad del pago del IVA a una persona que no sea el deudor del impuesto, aunque dicha persona sea un depositario fiscal autorizado vinculado por las obligaciones fiscales específicas contempladas en la Directiva 92/12, sin permitirle liberarse de ésta aportando la prueba de que es totalmente ajena a los actos de dicho deudor debe, por consiguiente, considerarse incompatible con el principio de proporcionalidad. En efecto, resultaría claramente desproporcionado imputar, con carácter incondicional, a dicha persona la pérdida de ingresos fiscales causado por actos de tercero responsable, en los que él no tiene influencia alguna» (p. 24).

Como cabe apreciar, a raíz de esta jurisprudencia, no es posible considerar garantes de la obligación tributaria a aquellos sujetos cuya conducta no hubiese influido en el impago de la obligación tributaria. Por consiguiente, únicamente será posible entender conformes con el ordenamiento de la Unión Europea aquellos presupuestos de responsabilidad que tomen en consideración, al objeto de garantizar el pago de la deuda, la buena fe, diligencia y, en su caso, participación en la defraudación del sujeto al que se pretende hacer responder del incumplimiento protagonizado por el contribuyente.

La relevancia de pronunciamiento para el ordenamiento español es evidente, habida cuenta de que el apartado sexto del Anexo a la Ley 37/1992, introducido por la Ley 9/1998, de 21 de abril, tras designar como sujeto pasivo al propietario de los bienes que abandonan el régimen suspensivo, califica como responsables solidarios, de forma análoga a la legislación belga, a los titulares de zonas francas, depósitos francos y depósitos distintos del aduanero previstos en los artículos 23 y 24 de la Ley del impuesto. Dicha responsabilidad se configura por nuestro legislador de forma claramente objetiva, sin tener en cuenta las circunstancias excluyentes de la responsabilidad arriba reseñadas, lo que claramente pone de manifiesto su incompatibilidad con la normativa de la Unión Europea y la necesidad de que, tanto los Tribunales nacionales como la Administración tributaria, interpreten y apliquen el supuesto de responsabilidad en el sentido expresado por el Tribunal de Luxemburgo en tanto en cuanto no se proceda a su ineludible modificación por el legislador español.

En este sentido, interesa advertir que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 73.3 del Reglamento del IVA (RD 1624/1992, de 29 de diciembre), las cuotas devengadas por la realización de las operaciones asimiladas a las importaciones (como es el caso de las salidas del régimen de depósito distinto del aduanero) serán deducibles en el propio modelo, por lo que es perfectamente factible que no exista cuota

a ingresar. De donde se deriva que el supuesto de responsabilidad entrará en juego únicamente cuando los sujetos pasivos del IVA tengan limitado el derecho a deducir el impuesto.

Resta indicar que, si bien el pronunciamiento que nos ocupa parte de lo establecido en la Sexta Directiva, la misma conclusión debe alcanzarse a la luz del artículo 205 de la vigente Directiva 2006/112/CEE, que continúa confiriendo a los Estados miembros la facultad de considerar responsables solidarios del IVA a personas distintas al sujeto que realiza el hecho imponible.

3. Fallo

El artículo 21, apartado 3, 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 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, debe interpretarse en el sentido de que no permite a los Estados miembros disponer, con independencia de que el titular de un depósito distinto del aduanero actúe de buena fe o sin que se le pueda reprochar falta o negligencia alguna, que éste responda solidariamente del pago del IVA adeudado a raíz de una entrega de mercancías efectuada a título oneroso, a partir de dicho depósito, por el sujeto pasivo propietario de éstas.

