CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. M. POIARES MADURO
presentadas el 25 de mayo de 2005 [1]

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial el hof van beroep te Antwerpen (Bélgica) plantea al Tribunal de Justicia cuestiones relativas a la interpretación 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 [2] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

I. Hechos del procedimiento principal y cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia

2. La sociedad Newman Shipping & Agency Company NV (en lo sucesivo, «Newman») explota un depósito fiscal en Amberes, en el que se hallaban almacenadas labores del tabaco producidas y empaquetadas en Bélgica por la sociedad British American Tobacco International Ltd (en lo sucesivo, «BATI»), a la que pertenecen. Tales mercancías no iban provistas de ninguna precinta fiscal.

3. 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. 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 belga del IVA y el artículo 1 del Real Decreto nº 13, de 29 de diciembre de 1992, relativo al régimen de las labores del tabaco en materia de impuesto sobre el valor añadido (*Moniteur belge* de 31 de diciembre de 1992, p. 28086; en lo sucesivo, «Real Decreto»), argumentando que el IVA devengado por las labores del tabaco es exigible al mismo tiempo que el impuesto especial y que, puesto que se había pagado el impuesto especial tras comprobar las existencias que faltaban del almacén, el IVA era igualmente exigible.

4. Según el artículo 58, apartado 1, del Código belga del IVA de 1969:

«Respecto a las labores del tabaco importadas, adquiridas en el sentido del artículo 25 *ter* o producidas en Bélgica, se recaudará el impuesto siempre que, con arreglo a las

1 — Lengua original: portugués.
2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

disposiciones legales o reglamentarias relativas al régimen fiscal del tabaco, deba pagarse el impuesto especial belga,

[...]

Mediante Real Decreto se determinarán los procedimientos para la recaudación del impuesto aplicable a las labores del tabaco y los obligados al pago de éste.»

5. A tenor del artículo 1 del Real Decreto, «el impuesto sobre el valor añadido que grava las labores del tabaco [...] es exigible al mismo tiempo que el impuesto especial».

6. 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.

7. Newman y BATI interpusieron un recurso ante el rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen solicitando el reembolso de las cantidades pagadas. El recurso fue desestimado mediante sentencia de 4 de abril de 2001, en la que se declaró 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, también era exigible el IVA correspondiente a dichas mercancías. Además, el rechtbank van eerste aanleg declaró que estas disposiciones tenían por objeto simplificar la percepción del impuesto y que, por consiguiente, eran conformes con el artículo 27 de la Sexta Directiva.

8. El 7 de mayo de 2001, Newman y BATI apelaron dicha sentencia ante el hof van beroep te Antwerpen, que decidió plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

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

— a falta de contravalor alguno o transacción a título oneroso?

— ¿A falta de la transmisión del derecho a disponer libremente de los bienes con las facultades atribuidas a su propietario?

— ¿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 Sexta 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 Sexta 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 Sexta Directiva?

5) En caso de una notificación, en el sentido del artículo 27, apartado 5, de la Sexta 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?»

9. Tales cuestiones nos llevan a interpretar varias disposiciones de la Sexta Directiva, en particular el artículo 2, punto 1, según el cual «estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido [...] 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».

10. El artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone, además, que «se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

11. Por otra parte, el artículo 10 de la misma Directiva dispone:

«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. [...]

[...]»

12. Por otra parte, el artículo 27 de la Sexta Directiva, relativo a las medidas de simplificación, [3] 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

3 — Texto en vigor antes de las modificaciones introducidas por la Directiva 2004/7/CE del Consejo, de 20 de enero de 2004 (DO L 27, p. 44).

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. Con arreglo a dicho régimen, el Estado belga notificó a la Comisión, el 19 de diciembre de 1977, el artículo 58, apartado 1, del Código belga del IVA y el Real Decreto nº 13, de 3 de junio de 1970, relativo al régimen de las labores del tabaco en materia de impuesto sobre el valor añadido (*Moniteur belge* de 5 de junio de 1970, p. 6103), que se encontraban vigentes en el momento de la adopción de la Sexta Directiva, en los siguientes términos:

«B. Liquidación previa del impuesto.

1. Las labores del tabaco.

Con el fin de facilitar el control de la recaudación del IVA, el IVA devengado con motivo de la entrega de labores del tabaco se liquidará, tomando como base el precio de venta al consumidor, al mismo tiempo que el impuesto especial, en el momento de la adquisición de precintas fiscales por el fabricante o importador. No se percibirá IVA en las fases posteriores, pero por supuesto no podrá operarse ninguna deducción. Todas las ventas de labores del tabaco deberán facturarse IVA incluido [...]»

II. Análisis

14. Las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente tienen fundamentalmente por objeto esclarecer, en primer lugar, si el robo de mercancías sujetas a un impuesto especial puede considerarse una «entrega de bienes a título oneroso», con arreglo al artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva y si, por consiguiente, puede estar sujeto al IVA. En segundo lugar, en caso de respuesta negativa a esta primera cuestión, se plantea otra: si en tal caso puede exigirse, no obstante, el pago del IVA, en virtud de una autorización concedida a un Estado miembro con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva.

15. Con carácter preliminar, quisiera responder a la alegación del Gobierno belga de que las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente carecen de pertinencia y deberían ser íntegramente reformuladas. dicho Gobierno basa su afirmación en

que el Derecho belga permite la devolución del IVA pagado por las demandantes si demuestran que después del robo no tuvo lugar ninguna operación imponible.

16. La respuesta del Gobierno belga y las demandantes a la pregunta escrita formulada por el Tribunal de Justicia con el fin de saber exactamente qué prueba debería aportarse para que pudiera reconocerse a Newman y a BATI un eventual derecho a la devolución del IVA pone de manifiesto que la prueba del robo no es suficiente. Resulta indispensable acreditar también que, tras el robo, no tuvo lugar ninguna operación imponible.

17. Pues bien, la prueba de hechos acaecidos después del robo, como el que los bienes robados no fuesen comercializados o fuesen destruidos por los ladrones, es necesariamente una prueba de hechos inaccesibles al conocimiento de las demandantes. Se trata de una verdadera *probatio diabolica,* una prueba imposible que no puede imponerse como condición para la devolución del IVA pagado por las demandantes. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya tuvo ocasión de declarar que «son incompatibles con el Derecho comunitario las modalidades de prueba cuyo efecto sea hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil la devolución de los impuestos recaudados en contra de las disposiciones del Derecho comunitario».[4]

18. En el caso de autos, se desprende de la resolución de remisión que no existen dudas en cuanto a que las labores del tabaco de que se trata fueron efectivamente robadas. El hecho de que el pago del IVA correspondiente a dichos bienes sujetos a impuesto especial se exigiese precisamente a raíz del robo muestra claramente que es el propio robo el que desencadenó la sujeción al IVA. El hecho determinante no fue un acontecimiento posterior, como la posible introducción de las mercancías en el circuito comercial por los ladrones.

19. Dado que la Administración fiscal belga vinculó el devengo del impuesto al robo en sí, resulta oportuno plantearse las preguntas formuladas por el órgano jurisdiccional remitente.

A. *¿Puede considerarse, con arreglo al artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, que el robo de mercancías sujetas a un impuesto especial, como tal, es una «entrega de bienes» a título oneroso y, por consiguiente, puede estar sometido al IVA?*

20. El robo de labores del tabaco de un depósito fiscal no puede considerarse una «entrega de bienes [...] realizada a título

4 — Sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio (199/82, Rec. p. 3595), apartado 14, y de 9 de febrero de 1999, Dilexport (C-343/96, Rec. p. I-579), apartado 48.

oneroso» en el sentido de los artículos 2, punto 1, y 5, apartado 1, de la Sexta Directiva.

21. En primer lugar, la redacción de dichos artículos no permite afirmar que la víctima de un robo pueda estar sujeta al pago del IVA como si hubiese transmitido voluntariamente los bienes a quienes lo cometieron a cambio de una contraprestación. Esta conclusión está, además, ampliamente corroborada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la interpretación de los conceptos de entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso, que son cruciales para la determinación del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

22. Por lo que respecta a la interpretación de los conceptos de entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso, en primer término, el Tribunal de Justicia afirmó claramente en su sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, que una prestación de servicios «sólo se realiza *"a título oneroso"* en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una *relación jurídica* en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario». [5] Nada justifica, en mi opinión, un trato diferente para las entregas de bienes.

23. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia reafirma la orientación interpretativa de su jurisprudencia anterior sobre el concepto de entrega de bienes o prestación de servicios realizada a título oneroso, según la cual «por consiguiente, una prestación de servicios sólo es imponible si existe una *relación directa* entre el servicio prestado y la contraprestación recibida». [6] En su sentencia de 1 de abril de 1982, Hong-Kong Trade Development Council, el Tribunal de Justicia declaró asimismo que las operaciones imponibles implican, en el marco del sistema del IVA, la existencia de una transacción que lleva aparejada la estipulación de un precio o contravalor. [7] Así pues, «cuando la actividad de un prestador de servicios consiste en proporcionar, exclusivamente, prestaciones sin contraprestación directa, no existe base imponible y, en consecuencia, dichas prestaciones gratuitas no están sujetas al impuesto sobre el valor añadido». [8]

24. A la luz de esta jurisprudencia, resulta obligado observar que la idea de que un robo pueda implicar que quien es víctima de él deba pagar el IVA correspondiente a las mercancías que le han sido ilícitamente

5 — Asunto C-16/93, Rec. p. I-743, apartado 14; el subrayado es mío.

6 — Sentencia Tolsma, citada en la nota 5 *supra*, apartado 13 (el subrayado es mío); sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. p. 445), apartado 12; de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec. p. 6365), apartado 11, y de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Rec. p. 1443), apartado 12.

7 — Asunto 89/81, Rec. p. 1277, apartados 9 y 10.

8 — Ibidem, apartado 10.

sustraídas sin contrapartida alguna es manifiestamente indefendible. [9]

25. Así pues, contrariamente a lo que argumenta el Gobierno belga, las situaciones contempladas en el artículo 5, apartados 6 y 7, de la Sexta Directiva (relativas a determinados usos particulares de bienes y a los bienes producidos por un sujeto pasivo en el marco de su empresa), que el legislador comunitario ha asimilado expresamente a entregas de bienes realizadas a título oneroso, no son comparables a la de un robo en la que el propietario no sólo no percibe ningún contravalor por los bienes robados, sino que, además, pierde involuntariamente las propias mercancías. [10]

26. Aclaremos también que la conclusión de que un robo de bienes no puede calificarse como una entrega realizada a título oneroso ni considerarse incluido entre las operaciones asimiladas a ella a tenor del artículo 5, apartados 6 y 7, de la Sexta Directiva es independiente del hecho de que los bienes robados puedan ser comercializados, bien por los propios autores del robo, bien por terceras personas.

27. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha considerado claramente que la entrega por un sujeto pasivo de bienes que ha adquirido ilícitamente (de contrabando, por ejemplo) está comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y está sujeta al IVA. [11] Según esta jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal exige que incluso las operaciones ilegales estén incluidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y se encuentren sujetas al IVA. [12] Ello es consecuencia de que tales bienes compiten con otros que han sido adquiridos lícitamente y, por consiguiente, no pueden gozar de ventajas frente a éstos. La explotación de una ruleta ilegal, por ejemplo, está incluida en el sistema común del IVA, ya que compite con las actividades de apuestas lícitas. [13]

9 — Esta conclusión se ve reafirmada si se tiene en cuenta la postura que adoptó el Tribunal de Justicia en su sentencia de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Rec. p. I-285). En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró, en efecto, que «según el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva: "se entenderá por 'entrega de bienes' la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario"» (apartado 6) y que, «con arreglo a la redacción de esta disposición, el concepto de entrega de bienes [...] 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» (apartado 7). La existencia de un elemento consensual o paccionado (por retomar la expresión empleada en el apartado 17 de la sentencia Tolsma, antes citada, que menciona la necesidad de un indispensable «pacto entre las partes») es inherente a toda operación de transmisión de un bien que habilita a la otra parte a disponer de él. Este elemento no existe en el caso de un robo. En tal situación, no hay transmisión de poder sobre un bien consentida por el propietario víctima del robo ni, obviamente, contraprestación alguna, directamente relacionada con la prestación, por parte de los autores del robo al propietario.

10 — Procede señalar, asimismo, que las situaciones de que se trata en las sentencias de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec. p. 4227), apartado 18, y de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (asuntos acumulados C-78/02 a C-80/02, Rec. p. I-13295), apartados 50 a 52, son completamente diferentes de la del caso de autos. En dichos asuntos, se facturó el IVA pese a que, en realidad, los servicios en cuestión no estaban sujetos al IVA. En su sentencia Genius Holding, el Tribunal de Justicia declaró que «el ejercicio del derecho a deducción previsto en la Sexta Directiva [...] no se extiende al impuesto devengado exclusivamente por estar mencionado en la factura».

11 — Véase, en ese sentido, la sentencia de 29 de junio de 2000, Salumets y otros (C-455/98, Rec. p. I-4993), apartado 24.

12 — Sentencias de 5 de julio de 1988, Mol (269/86, Rec. p. 3627), apartado 18; de 5 de julio de 1988, Happy Family (289/86, Rec. p. 3655), apartado 20; de 2 de agosto de 1993, Lange (C-111/92, Rec. p. I-4677), apartado 16; de 28 de mayo de 1998, Goodwin y Unstead (C-3/97, Rec. p. I-3257), apartado 9; de 29 de junio de 1999, Coffeeshop «Siberië» (C-158/98, Rec. p. I-3971), apartados 14 y 21, y Salumets y otros, antes citada, apartado 19.

13 — Sentencia de 11 de junio de 1998, Fischer (C-283/95, Rec. p. I-3369), apartados 19 a 23 y 28.

28. Este razonamiento también es aplicable en el supuesto de una entrega a otra persona de bienes robados, realizada a título oneroso por quien cometió el robo o por terceros. Estas entregas sucesivas de bienes robados estarían sujetas al IVA. No obstante, es evidente que en el caso de autos la situación es distinta; se trata de saber si la transmisión de bienes derivada del propio robo está sujeta al IVA. Pues bien, a este respecto, un robo no es en sí mismo una entrega a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.

29. La circunstancia añadida de que los bienes de que se trata en el caso de autos sean bienes sujetos a un impuesto especial carece por completo de relevancia para determinar si el robo de dichos bienes puede considerarse una entrega de bienes a título oneroso. Como señaló la Comisión en sus observaciones escritas, ninguna disposición de la Sexta Directiva distingue, en lo que respecta a las entregas de bienes, entre la entrega de productos sujetos a un impuesto especial y la de productos no sujetos a un impuesto especial.

30. A la vista de las anteriores consideraciones, opino que el Tribunal de Justicia debería responder al órgano jurisdiccional remitente que el robo de bienes sujetos a un impuesto especial no puede considerarse una «entrega de bienes [...] a título oneroso», en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.

B. *¿Puede, no obstante, exigirse el pago del IVA a raíz de un robo de mercancías, en virtud de una autorización concedida a un Estado miembro con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva?*

31. Según el artículo 27 de la Sexta Directiva, cualquier Estado miembro puede ser autorizado a establecer medidas especiales de inaplicación de la Sexta Directiva para simplificar la percepción del impuesto o evitar determinados fraudes o evasiones fiscales.

32. Ateniéndose a lo dispuesto en el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, el Reino de Bélgica notificó la medida controvertida, según la cual el IVA correspondiente a las labores del tabaco es exigible al mismo tiempo que el impuesto especial. Por lo tanto, la cuestión clave en el caso de autos consiste en saber si dicha medida puede tener como efecto ampliar las categorías de hechos imponibles del IVA establecidas en la Sexta Directiva.

33. El artículo 10 de la Sexta Directiva distingue claramente la exigibilidad del impuesto, es decir, el momento en que puede considerarse que se debe el IVA, del devengo del IVA, que es «el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto».

34. Esta distinción permite aclarar la diferencia esencial entre medidas legislativas que

influyen sobre uno u otro de ambos conceptos. Hay que distinguir, por una parte, una medida destinada a anticipar el momento de la exigibilidad del IVA para hacerlo coincidir con el momento de la recaudación de impuestos especiales y, por otra, una medida que exceptúa la aplicación de las normas que establecen las operaciones sujetas al IVA añadiendo un nuevo hecho imponible no previsto en la Sexta Directiva.

35. El hecho de que la prueba del robo no baste para evitar que el propietario de los bienes robados quede obligado al pago del IVA correspondiente a dichos bienes demuestra que el alcance que el Gobierno belga atribuye a su medida va más allá de un simple anticipo del pago del IVA. La aplicación que las autoridades belgas hacen de esta medida implica que un robo se considere, en sí mismo, una entrega de bienes a título oneroso y que, por consiguiente, se cree efectivamente un nuevo hecho imponible del IVA no previsto en la Sexta Directiva.

36. Ahora bien, la lectura de la medida notificada por el Gobierno belga revela que ésta no puede tener tal alcance. Dicha medida prevé simplemente que, «con el fin de facilitar el control de la recaudación del IVA, *el IVA devengado* con motivo de la entrega de labores del tabaco se liquidará [...] al mismo tiempo que el impuesto especial, en el momento de la adquisición de precintas fiscales por el fabricante o importador». [14]

37. A este respecto, debe señalarse que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 27 de la Sexta Directiva, «las medidas nacionales de inaplicación, que están destinadas a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, son de interpretación estricta». [15] La redacción de la notificación de que se trata muestra claramente que la medida notificada sólo se refiere a *la anticipación del momento de la exigibilidad del IVA*, mediante precintas fiscales, para hacerlo coincidir con el momento de la recaudación del impuesto especial. La medida belga sólo tiene por objeto la recaudación del IVA en forma de pago anticipado y, por lo tanto, afecta exclusivamente al momento de la exigibilidad del impuesto. Como subrayan, acertadamente, las demandantes y la Comisión, dicha notificación no tiene como finalidad el cobro del IVA sin una comprobación efectiva del hecho imponible del impuesto, es decir, en el caso de autos, de la entrega de bienes a título oneroso. La notificación menciona el hecho imponible del IVA pertinente, a saber, *la entrega* de labores del tabaco, sin que nada autorice a pensar que la medida de simplificación controvertida pueda establecer excepción alguna.

38. De ello debe deducirse que no se notificó ninguna medida de inaplicación con arreglo al artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva por la que se autorizase al Estado

14 — Véase el punto 13 *supra*; el subrayado es mío.

15 — Sentencia de 29 de mayo de 1997, Skripalle (C-63/96, Rec. p. I-2847), apartado 24.

belga a exigir al propietario de bienes que hubiesen sido robados el pago del IVA correspondiente a dichos bienes, si éste no efectuó entrega alguna de dichos bienes a título oneroso.

39. Por lo tanto, tal medida de inaplicación no puede surtir efectos frente a los sujetos pasivos. [16] Hay que recordar, en ese sentido, la sentencia de 13 de febrero de 1985, Direct Cosmetics, según la cual «las excepciones a la Directiva sólo serán conformes con el Derecho comunitario cuando, por una parte, se limiten al marco de los objetivos contemplados por el apartado 1 del artículo 27 y, por otra parte, hayan sido objeto de una notificación a la Comisión». [17]

40. En cualquier caso, aunque se pudiera considerar que había sido notificada una medida de inaplicación cuyo efecto consistía en permitir que un robo se asimilase a una entrega de bienes a título oneroso, dicha medida sería contraria al Derecho comunitario.

41. El Tribunal de Justicia no sólo afirma que la posibilidad de adoptar medidas de inaplicación contempladas en el artículo 27 de la Sexta Directiva debe ser objeto de interpretación estricta, [18] sino que recuerda que únicamente están autorizadas las medidas «necesarias y apropiadas para la consecución del objetivo específico que persiguen y si afectan lo menos posible a los objetivos y principios de la Sexta Directiva». [19] Dicho de otro modo, las medidas de inaplicación de la Sexta Directiva destinadas a simplificar la recaudación o a combatir el fraude y la evasión fiscales sólo se admiten «dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo» [20] y la conformidad de tal medida «con los requisitos previstos en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, es de interpretación estricta». [21]

42. No ha quedado demostrado que la medida de inaplicación controvertida tenga objetivos, como la simplificación de la recaudación del impuesto o la lucha contra el fraude o la evasión fiscales, que puedan justificar que el robo de unos bienes se considere una entrega de bienes a título oneroso. Una medida semejante implicaría, en efecto, una excepción a las disposiciones fundamentales de la Sexta Directiva que determinan los hechos imponibles del IVA al añadir nuevas categorías de hechos imponibles, y ello en el contexto de un robo de bienes que no se ha discutido y sin que existan indicios de fraude.

16 — Esta conclusión es independiente de la cuestión, que no se plantea en el presente asunto, de si una mera medida por la que se anticipa el pago del IVA, como la que fue notificada en el caso de autos, es una medida de inaplicación con arreglo al artículo 27, apartado 1.

17 — Asunto 5/84, Rec. p. 617, apartado 24. Véase asimismo la sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883), apartados 22 y 23.

18 — Véase el punto 37 *supra*.

19 — Sentencias de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi (asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, Rec. p. I-7013), apartado 43, y de 29 de abril de 2004, Sudholz (C-17/01, Rec. p. I-4271), apartado 46.

20 — Sentencia de 10 de abril de 1984, Comisión/Bélgica (324/82, Rec. p. 1861), apartado 29.

21 — Sentencia Sudholz, citada en la nota 19 *supra*, apartado 45.

III. Conclusión

43. A la luz de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas por el hof van beroep te Antwerpen de la manera siguiente:

«1) El concepto de "entregas de bienes [...] realizadas a título oneroso", en el sentido del artículo 2, punto 1, 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 no comprende el robo de bienes, independientemente de que los bienes robados estén sujetos o no a un impuesto especial .

2) La autorización concedida a un Estado miembro, como consecuencia de una notificación efectuada con arreglo al artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, para adoptar una medida especial de inaplicación que imponga el pago del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a las labores del tabaco en una fase previa, al mismo tiempo que el impuesto especial, no abarca la posibilidad de exigir el pago del impuesto sobre el valor añadido a resultas del robo de dichos productos.»