HEINTZ VAN LANDEWIJCK

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
Sr. M. POIARES MADURO
presentadas el 16 de febrero de 2006 [1]

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos) plantea al Tribunal de Justicia cuestiones sobre 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 [2] 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. [3]

2. Este asunto se refiere a la imposición sobre las labores del tabaco que están sujetas, por una parte, al IVA y, por otra, a un impuesto especial –impuesto que según se afirma proporciona ingresos a la Hacienda Pública y, paradójicamente, disuade a los fumadores de fumar.

3. Más concretamente, en este asunto se trata de dilucidar si una sociedad que comercializa labores del tabaco tiene derecho a obtener la devolución o la compensación de las cantidades abonadas para adquirir precintas fiscales que representan las cuotas adeudadas en concepto del impuesto especial y del IVA, cuando dichas precintas desaparecen antes de haber sido adheridas sobre estos productos.

I. Marco jurídico, litigio principal y cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia

A. *Disposiciones pertinentes de Derecho comunitario*

4. A tenor del artículo 6 de la Directiva sobre impuestos especiales, aplicable, con arreglo a su artículo 3, apartado 1, 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

1 — Lengua original: portugués.

2 — DO L 76, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva 92/12» o «Directiva de impuestos especiales».

3 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva».

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.»

5. El artículo 14, apartado 1, de esa misma Directiva dispone que:

«1. 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.»

6. El artículo 21, apartado 1, de dicha Directiva establece que «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.»

7. El artículo 22, apartado 2, letra d), de la misma Directiva prevé que «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.»

8. A tenor del 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: [4]

«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.»

4 — DO L 291, p. 40; en lo sucesivo, «Directiva de labores del tabaco».

9. 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.»

10. Asimismo, el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva determina 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. El artículo 10 de la misma Directiva dispone que:

«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. Según el artículo 11 de la misma Directiva, la base imponible está constituida, en las entregas de bienes, por la totalidad de la contraprestación que el proveedor obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero. Dicho artículo, parte C, apartado 1, primer párrafo, establece que:

«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.»

13. Además, el artículo 27 de la Sexta Directiva, relativo a las «medidas de simplificación», [5] dispone que:

«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

5 — En su versión en vigor antes de que se introdujeran las modificaciones contenidas en la Directiva 2004/7/CE, del Consejo, de 20 de enero de 2004 (DO L 27, p. 44).

de medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, con el criterio definido en el apartado 1.»

14. 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,[6] algunos Estados miembros fueron autorizados para aplicar la Sexta Directiva, a más tardar, el 1 de enero de 1979.

B. *Normativa neerlandesa, hechos del litigio principal y cuestiones prejudiciales*

15. Según el artículo 1 de la Ley de impuestos especiales (Wet op de accijns, de 31 de octubre de 1991, *Staatsblad* 1991, 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 y la importación de los bienes contemplados en el apartado 1.»

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. Según el artículo 76, apartados 1 y 2, de esta Ley:

«1. El importe de los impuestos especiales representado por el valor facial de las precintas debe 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, hasta el último día del tercer mes siguiente a aquél durante el cual se cursó la solicitud de las precintas, siempre que se constituya una garantía a tal efecto.»

6 — DO L 194, p. 16; EE 09/01, p. 102; en lo sucesivo, «Novena Directiva».

18. La sociedad Heintz van Landewijck SARL (en lo sucesivo, «van Landewijck») se dedica al comercio al por mayor de labores del tabaco en Luxemburgo, para lo que dispone de una licencia de depositario autorizado.

19. El 6 de octubre de 1998, van Landewijck presentó ante el Belastingdienst/Douane te Amsterdam (Servicio de los impuestos de la Oficina de Aduanas de Ámsterdam, en lo sucesivo, «inspector»), dos solicitudes de precintas para labores del tabaco, con arreglo al artículo 75 de la Ley de impuestos especiales. [7] La recurrente encargó a la empresa Securicor Omega que le entregara dichas precintas.

20. El 9 de octubre de 1998, el inspector acreditó en cuenta los importes adeudados por van Landewijck en concepto de las dos solicitudes de precintas, es decir, respectivamente 177.809 NLG (140.575 NLG de impuestos indirectos y 37.234 NLG de IVA) y 2.711.474 NLG (2.202.857 NLG de impuestos indirectos y 508.617 NLG de IVA).

21. 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.

22. 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 desparecido.

23. Mediante escrito de 23 de noviembre de 1998, van Landewijck informó al inspector de que las precintas remitidas a Smit Koerier no habían llegado aún a la sociedad, que no se prestaban a su uso inmediato y que Securicor Omega declinaba toda responsabilidad respecto a su desaparición. En el mismo escrito, Van Landewijck 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».

24. El inspector consideró que dicho escrito era una solicitud de compensación o reembolso del importe que van Landewijck había abonado por 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.

7 — Este artículo establece que, en particular, pueden solicitar precintas al inspector el depositario autorizado para las labores del tabaco y el operador que adhiere las precintas a éstas fuera del territorio de los Países Bajos.

25. El artículo 79, apartado 3, de la citada Ley de impuestos especiales estipula que:

«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 de 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.»

26. Este artículo 79, apartado 3, fue aplicado por el artículo 52 del Reglamento de desarrollo de la Ley de impuestos especiales (Uitvoeringsregeling accijns, de 20 de diciembre de 1991 n.º WV 91/440, *Nederlandse Staatscourant* 1991, 252; en lo sucesivo, «Reglamento de desarrollo») según el cual 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 de 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 mismo artículo dispone, en el apartado 6, que únicamente podrán reembolsarse las precintas extraviadas «en la medida en que pueda determinarse con precisión el importe de los impuestos especiales».

27. La reclamación presentada por van Landewijck contra la resolución del inspector fue rechazada por éste. Asimismo, el recurso contra esta resolución desestimatoria interpuesto ante el Gerechtshof te Amsterdam 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 inapreciable 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 indirectos.

28. Por otra parte, el Gerechtshof consideró, con arreglo al artículo 28 del Código del IVA (Wet op de omzetbelasting 1968, de 28 de junio de 1968, *Staatblad* 1968, p. 329; en lo sucesivo, «Código del IVA»), que la solicitud de devolución del IVA debía rechazarse por los mismos motivos que justificaban la

denegación de la devolución de los impuestos especiales. [8]

29. En consecuencia, Van Landewijck presentó un recurso de casación ante el Hoge Raad, el cual decidió suspender el procedimiento y plantear el Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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 también después de haberse realizado la comunicación, si un particular invoca dicho retraso con posterioridad a ésta?

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 del Código neerlandés del IVA, debe inaplicarse por no ser conforme con los requisitos establecidos en las referidas disposiciones de la Sexta Directiva?

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 circunstan-

8 — El artículo 28 del Código del IVA prevé un procedimiento de liquidación del IVA sobre las labores del tabaco análogo al que se aplica a los impuestos especiales. En él se determina que el tipo impositivo del IVA aplicable a estos productos es de 19/119 del precio de la venta al por menor sobre el que se basa el cálculo de los impuestos especiales y que este IVA no es deducible.

cias como las contempladas en la primera cuestión resulta contraria a esta disposición?»

II. Análisis

30. En primer lugar, este asunto provoca cierta perplejidad. Según el Derecho neerlandés, Van Landewijck, en tanto que depositario autorizado para las labores del tabaco, está llamado a participar en la cadena del procedimiento de recaudación de las cuotas del impuesto indirecto y del IVA sobre las labores del tabaco, que serán soportadas en última instancia por los consumidores. A tal efecto, dicha sociedad está obligada a solicitar y pagar las precintas fiscales y adherirlas a las labores del tabaco antes de que éstas salgan de sus depósitos.

31. Ahora bien, a pesar de haber pagado a la Administración fiscal neerlandesa las cuotas del impuesto indirecto y del IVA adeudadas por labores del tabaco que no salieron del depósito, se intima a la mencionada sociedad a satisfacer una segunda vez la misma deuda fiscal. De hecho, Van Landewijck está obligada a pagar de nuevo el impuesto indirecto y el IVA para poder comercializar sus productos.

32. Podría pensarse que se trata de un situación a la que cabe aplicar el proverbio «quien mal paga, dos veces paga». Pero no es así. Según se desprende de la resolución de remisión, no existe ninguna duda sobre el hecho de que –con el fin de comercializar las labores del tabaco de que se trata– van Landewijck satisfizo debidamente las cuotas del impuesto indirecto y del IVA devengadas con arreglo al Derecho neerlandés aplicable. La doble imposición resulta aquí del hecho de que, al haber desaparecido las precintas –que acreditan el pago de los impuestos indirectos y del IVA– durante el transporte sin dejar rastro, van Landewijck está obligada a pagar una segunda vez para obtener nuevas precintas que le permitan sacar del depósito las labores del tabaco de que se trata.

33. Con el fin de determinar si dicha obligación es aceptable de acuerdo con las Directivas de impuestos indirectos y del IVA, es esencial dilucidar si las precintas tienen un valor intrínseco que las distingue de los simples documentos que prueban que van Landewijckel pagó una suma de dinero determinada al inspector.

34. A este respecto, el Gobierno neerlandés, el Gobierno alemán, la Comisión de las Comunidades Europeas y la propia van Landewijck están de acuerdo en que existe un riesgo –que según van Landewijck es muy reducido, pero que existe no obstante– de que terceros se apropien de las precintas extraviadas utilizándolas de modo fraudulento. En efecto, estos terceros pueden adherirlas a labores del tabaco, por ejemplo,

de contrabando, o que hayan sido robadas de un depósito y carezcan de precintas, [9] de modo que parezca que han sido satisfechos los impuestos indirectos y el IVA. Ahora bien, el valor intrínseco de las precintas deriva precisamente del hecho de que, en caso de extravío, pueden ser utilizadas por terceros que se apropien de ellas con fines ilegales concretos. Dicho riesgo no existiría si las precintas fiscales fueran meros documentos en los que constara la satisfacción de una deuda determinada entre dos personas perfectamente identificadas en cada precinta. Sin embargo, en este caso no ocurre así, puesto que en las precintas se incluyen únicamente tres menciones específicas que designan el tipo o la naturaleza de la labor del tabaco de que se trata (cigarrillos o puros, por ejemplo), el número de unidades o la cantidad y el precio al por menor.

35. En el presente asunto, dado el valor intrínseco de las precintas fiscales, su desaparición (sin que se sepa con seguridad que han sido destruidas) ocasiona forzosamente un problema sobre el modo en que van Landewijck y la Administración fiscal neerlandesa hayan de compartir el riesgo de su uso abusivo. La solución que el Derecho neerlandés da a este problema es la misma para el régimen del impuesto especial y el del IVA. En ambos casos, ninguna disposición normativa permite a van Landewijck obtener la devolución o la compensación de las cuotas que ha pagado en concepto de impuestos indirectos y de IVA en la situación analizada.

9 — Precisamente en el asunto British American Tobacco y Newman Shippens (sentencia de 14 de julio de 2005, C-435/03, Rec. p. I-7077), se trata del robo de labores del tabaco carentes de precintas fiscales de un depósito.

36. Siguiendo el orden de las cuestiones planteadas por el Hoge Raad, comenzaré considerando la cuestión de la denegación de la devolución del impuesto especial. Seguidamente analizaré el problema de la denegación de la devolución del IVA.

A. *Primera cuestión*

37. El problema de cómo distribuir la responsabilidad por el riesgo derivado del extravío de las precintas no figura en la Directiva de impuestos indirectos ni en la de las labores del tabaco. Estas Directivas se limitan, respectivamente, en sus artículos 21 y 10, apartado 1, a reconocer a los Estados miembros la posibilidad de usar sellos fiscales como medio de percibir impuestos indirectos sobre las labores del tabaco.

38. En principio, nada se opone a que un Estado miembro establezca normas aplicables a estos problemas de reparto del riesgo de extravío y del consiguiente uso abusivo de las precintas fiscales que se deriva de éste. Así pues, el Derecho neerlandés dispone que, con excepción de los casos previstos en el artículo 79, apartado 3, de la Ley de impuestos indirectos y en el artículo 52 del Reglamento de desarrollo, [10] el riesgo de

10 — Según el artículo 79 de la Ley neerlandesa de impuestos indirectos, si se hubiera demostrado que las precintas de que se trata habían sido destruidas, van Landewijck tendría derecho a la devolución o a la compensación de las cuotas pagadas del impuesto indirecto. Esto resulta comprensible puesto que en ese caso queda excluido el riesgo de uso abusivo de las precintas, lo que no sucede en caso de simple extravío.

extravío de las precintas y de su consiguiente uso abusivo sigue pesando, como en el caso de autos, sobre la persona que las ha solicitado y a nombre y por cuenta de la cual éstas fueron retiradas de la PTT Post Filatelie. El Derecho neerlandés considera que esta persona, que tiene las precintas bajo su esfera de control, es la que está en mejores condiciones de evitar que se materialice el riesgo de uso abusivo o, al menos, de protegerse frente a este riesgo contratando un seguro o de cualquier otro modo. Aparentemente se trata de una norma de reparto del riesgo basada en la lógica de responsabilizar a la parte que se encuentra en mejores condiciones para vigilar las precintas. [11]

39. Aunque parezca evidente que el legislador comunitario quiso dejar a los Estados miembros amplia libertad en cuanto al reparto del riesgo de desaparición de las precintas fiscales, ello no implica sin embargo que toda respuesta a esta cuestión sea necesariamente compatible con la Directiva de impuestos indirectos y con los principios generales del Derecho comunitario, concretamente con el principio de proporcionalidad.

40. La recurrente alega que, dado que las precintas únicamente pueden ser usadas de modo fraudulento por terceros, no hay ningún incremento en el lucro cesante sufrido por la Hacienda pública en términos de impuestos especiales, puesto que quienes cometen este tipo de actos ilegales jamás han tenido intención de pagar los impuestos especiales sobre las labores del tabaco que comercializan. No estoy de acuerdo con este razonamiento.

41. Es cierto que las pérdidas económicas de van Landewijck son mayores que las del inspector si el riesgo del extravío de las precintas pesa sobre ella. En efecto, si la Administración fiscal soportara el riesgo del uso abusivo o fraudulento de las precintas extraviadas, ello no conduciría automáticamente a una pérdida de ingresos para el Estado equivalente al importe del impuesto especial representado por éstas, puesto que no es absolutamente seguro que todas las precintas vayan a ser usadas de modo abusivo.

42. En cualquier caso, el hecho de que haya precintas que pueden ser usadas de modo ilegal se presta, evidentemente, a que se produzcan usos abusivos. Con independencia de que el grado de probabilidad de que llegue a producirse efectivamente un uso abusivo de las precintas sea más o menos elevado (pero siempre inferior al cien por cien), el mero hecho de que haya precintas que puedan ser usadas de dicho modo abusivo implica claramente pérdidas para la Hacienda pública. En consecuencia, la denegación de la compensación o devolución del importe de las precintas extraviadas, como la derivada de la normativa neerlandesa, contribuye eficazmente a evitar pérdidas de ingresos para la Hacienda pública.

11 — Tras la entrega de las precintas, el solicitante también está en una situación mucho más favorable que la Administración fiscal desde el punto de vista del cálculo del seguro apropiado.

43. Es público y notorio que el comercio de las labores del tabaco está afectado por el contrabando y que las precintas fiscales de estos productos son bienes codiciados por quienes comercian ilegalmente con las labores del tabaco. Ahora bien, es evidente que la prevención del fraude, de la evasión fiscal y de los abusos es un objetivo que puede orientar legítimamente la normativa nacional relativa al régimen jurídico de las precintas fiscales. [12] Este objetivo también ha de ser tenido en cuenta a la hora de establecer el régimen aplicable en caso de desaparición de las precintas, como en el presente asunto.

44. Un régimen de reparto del riesgo de desaparición de las precintas que en el caso de autos permitiera al solicitante de las mismas –en nombre y por cuenta del cual éstas fueron retiradas de la PTT Post Filatelie– obtener la devolución o la compensación de los importes satisfechos en concepto de esas precintas favorecería los abusos. El solicitante no tendría ningún incentivo para cuidar adecuadamente de las precintas del impuesto especial si su mera desaparición diera lugar a devolución o compensación por el inspector. Como subraya el Gobierno neerlandés en sus observaciones escritas, el solicitante de las precintas podría incluso hacerlas desaparecer intencionadamente para beneficiarse a continuación de su devolución.

45. Ciertamente, la recurrente alega que el riesgo de uso abusivo es tan reducido en las circunstancias particulares del caso de autos (especialmente debido al precio al por menor especial al que ella vende, al aumento de los precios que tuvo lugar tras la desaparición de las precintas y a la conversión de los precios desde la introducción del euro) que resultaría desproporcionado descartar toda devolución o compensación de los importes abonados al realizar la solicitud de las precintas extraviadas.

46. Recuérdese, en este sentido, que toda autoridad nacional encargada de aplicar el Derecho comunitario debe respetar los principios generales de este ordenamiento jurídico. [13] Es cuestión pacífica que «según jurisprudencia reiterada [del Tribunal de Justicia], el principio de proporcionalidad [...] forma parte de los principios generales del Derecho comunitario». [14] Por consiguiente, dicho principio vincula a los Estados miembros cuando éstos aplican la normativa comunitaria. [15] Con el fin de determinar si resulta conforme con el principio de proporcionalidad el régimen neerlandés de devolución o compensación de las cuotas pagadas en concepto de impuesto especial, objeto de la cuestión prejudicial, procede comprobar si los medios empleados por dicho régimen son idóneos para alcanzar el

12 — Véase el artículo 21, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva de impuestos indirectos, en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994 (DO L 365, p. 46), según el cual: «Sin perjuicio de las disposiciones que fijen para asegurar la aplicación correcta del presente artículo, y para evitar cualquier fraude, evasión y abuso, los Estados miembros velarán por que las marcas no creen obstáculo alguno a la libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales.»

13 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 26 de abril de 1988, Krücken (316/86, Rec. p. 2213), apartado 22, y de 27 de septiembre de 1979, Eridania (230/78, Rec. p. 2749), apartado 31.

14 — Sentencias de 11 de julio de 1989, Schräder (265/87 Rec. p. 2237), apartado 21, y, más recientemente, sentencia de 10 de marzo de 2005, Tempelman y van Schaijk (C-96/03 y C-97/03, Rec. p. I-1895), apartado 47.

15 — Véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de mayo de 2000, Rombi y Arkopharma (C-107/97, Rec. p. I-3367), apartado 65, y de 11 de julio de 2002, Marks and Spencer (C-62/00, Rec. p. I-6325), apartado 44.

objetivo propuesto y no van más allá de lo que es necesario para alcanzarlo. [16]

47. A este respecto, por una parte, el régimen neerlandés de devolución constituye un medio idóneo para conseguir el objetivo de evitar la desaparición de precintas y el riesgo de su ulterior uso fraudulento, puesto que tiene en cuenta la posición de van Landewijck como la persona mejor situada para vigilar dichas precintas. Por otra parte, este régimen no va más allá de lo que es necesario para alcanzar los objetivos propuestos. No ocurriría lo mismo si el sistema no previera ninguna posibilidad de devolución o de compensación cuando, en caso fortuito o de fuerza mayor, las precintas hayan sido destruidas o hayan quedado completamente inutilizables. Así pues, en mi opinión el régimen neerlandés de devolución o de compensación de las cuotas de impuesto indirecto en caso de extravío de las precintas fiscales es perfectamente compatible con los principios generales del Derecho comunitario y, en particular, con el principio de proporcionalidad.

48. Por lo tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente en el sentido de que las disposiciones de la Directiva 92/12 no suponen un obstáculo para que los Estados miembros apliquen un régimen legal con arreglo al cual imputen la responsabilidad financiera del extravío de las precintas fiscales a los solicitantes y a los receptores de éstas, y conforme al cual dichos Estados únicamente están obligados a restituir o compensar las cuotas de los impuestos especiales satisfechas al realizar la solicitud de las precintas fiscales en circunstancias similares a las del caso de autos. Este régimen legal también es conforme con el principio de proporcionalidad.

B. *Cuestiones relativas al IVA*

49. El artículo 28 del Código del IVA establece un modo de percepción del IVA sobre las labores del tabaco análogo al que se aplica a los impuestos especiales, es decir, en una sola fase, cuando los productos objeto de impuestos especiales salen de un depósito (o cuando tiene lugar la importación o la adquisición intracomunitaria). La cuota del IVA devengado debe abonarse de una sola vez, al igual que los impuestos especiales, sin derecho a deducción previa por parte del solicitante, en el momento en que éste recibe las precintas.

50. Este régimen es una medida especial de inaplicación (en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva) del sistema comunitario normal de percepción del IVA implantado por la Sexta Directiva. Según ésta, el IVA se devenga en el momento en que se efectúe la entrega de labores del tabaco. La finalidad de este régimen de inaplicación es, por una parte, simplificar la percepción del IVA, puesto que ésta se percibe en una sola fase de la cadena de comercialización de las labores del tabaco, en

16 — Véanse las sentencias de 7 de diciembre de 1993, ADM Ölmühlen (C-339/92, Rec. p. I-6473), apartado 15, y Tempelman y van Schaijk, antes citada, apartado 47.

el momento en que se produce la salida de un depósito o la importación, conforme al sistema de impuestos indirectos, y, por otra, luchar contra el fraude, puesto que el comercio al por menor no está incluido en el procedimiento de cobro del impuesto.

51. Las segunda cuestión, letras a) y b) planteada ante el Tribunal de Justicia se refiere precisamente al problema de la aplicabilidad del artículo 28 del Código del IVA, puesto que el régimen específico de percepción del IVA previsto en este artículo no fue notificado a la Comisión en el plazo establecido en el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, tal y como fue prorrogado por la Novena Directiva, es decir, el 1 de enero de 1979.

1. Segunda cuestión, letra a)

52. La primera cuestión que se plantea es la relativa a las consecuencias de la notificación tardía de dicho régimen a la Comisión, efectuada el 12 de junio de 1979.

53. Según la recurrente, el hecho de que la medida de inaplicación no fuera notificada en el plazo previsto debería acarrear las mismas consecuencias que la falta de notificación. De este modo, dicho régimen especial sería ilegal y no podría aplicarse frente a particulares que invocan este defecto. Según ella, el hecho de que el Reino de los Países Bajos notificara efectivamente este régimen especial a la Comisión un poco menos de 6 meses después de que hubiera finalizado el plazo carece de relevancia a este respecto. No comparto esta opinión.

54. El artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva no establece formalmente la sanción aplicable en caso de que se supere el plazo que prevé. En estas circunstancias, debe tenerse en cuenta, por una parte, la naturaleza y la finalidad de la decisión que debe adoptarse durante el plazo de que se trata y, por otra, la situación del destinatario cuyos intereses han sido lesionados. [17]

55. Comparto la opinión del Gobierno neerlandés y de la Comisión de que el plazo de que se trata es meramente dispositivo. El objetivo de esta notificación no es conseguir la aprobación de la Comisión, sino simplemente permitirle que evalúe dichas medidas. Puesto que la notificación se produjo efectivamente y, por consiguiente, la Comisión pudo evaluar las medidas de inaplicación en cuestión y expresar su parecer sobre ellas (cosa que hizo sin indicar que existiera

17 — Véase por analogía la sentencia de 27 de enero de 1988, Dinamarca/Comisión (349/85, Rec. p. 169), apartado 19, en la que el Tribunal de Justicia declaró que «a falta de sanciones vinculadas a la inobservancia de este plazo y teniendo en cuenta la naturaleza de la decisión de la liquidación de cuentas, cuyo objetivo esencial es garantizar que los gastos efectuados por las autoridades nacionales sean conformes a las normas comunitarias, dicho plazo sólo puede tener un carácter dispositivo, a reserva de que lesione los intereses de un Estado miembro.»

problema alguno al respecto), no cabe cuestionar la aplicabilidad de estas medidas. No ocurriría lo mismo si la Comisión se hubiera pronunciado sobre ellas.

56. Indudablemente, está claro que una medida de inaplicación que no ha sido comunicada a la Comisión conforme al artículo 27, apartado 5, no puede seguir aplicándose. Como recuerda la recurrente en sus observaciones, la sentencia de 27 de octubre de 1992, Comisión/Alemania, [18] afirma que «si bien el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 aplicaban medidas especiales de inaplicación, mantener dichas medidas, esta posibilidad sólo existe bajo determinadas condiciones, entre otras la de comunicar estas medidas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978.» [19]

57. Sin embargo, esta jurisprudencia no trata la cuestión más específica que nos ocupa en el presente asunto, cual es determinar con precisión las consecuencias de una notificación efectiva que ha tenido lugar fuera de plazo. A este respecto, la superación del plazo previsto no puede carecer de consecuencias para el gobierno que ha incurrido en retraso, puesto que si así fuese resultaría indiferente desde el punto de vista de la aplicabilidad de la medida en cuestión el que ésta sea notificada antes del 1 de enero de 1979, o meses o incluso años más tarde. Por tanto, si se supera dicho plazo, la medida de inaplicación no podrá ser aplicada u oponible a un sujeto pasivo durante el período que media entre la expiración del plazo y el momento posterior a la notificación en que la Comisión expresó su opinión sobre la medida en cuestión sin presentar objeciones al respecto.

58. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión, letra a), en el sentido de que el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva establece un plazo dispositivo y, por consiguiente, no debe interpretarse en el sentido de que un particular puede hacer que se declare inaplicable un régimen especial de percepción del impuesto alegando que había expirado el plazo en el que los Estados miembros debían haber notificado a la Comisión la existencia de ese régimen de percepción especial, puesto que la Comisión tuvo efectivamente la posibilidad de evaluar el procedimiento de percepción de que se trata y de expresar su opinión al respecto.

2. Segunda cuestión, letra b)

59. Aunque el carácter extemporáneo de la notificación no haga inaplicable el modo específico de percepción del IVA sobre las labores del tabaco que fue objeto de comunicación por el Reino de los Países Bajos, y a pesar de que la Comisión no haya presentado objeciones al respecto, ha de examinarse no obstante la compatibilidad de este régimen especial con los requisitos establecidos en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva.

18 — Asunto C-74/91, Rec. p. I-5437, apartado 21.

19 — En esta misma línea, véanse las sentencias de 13 de febrero de 1985, Direct Cosmetics (5/84, Rec. p. 617), apartado 22, y de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), apartado 33, en la que se afirma que «a no ser que se haya establecido una excepción de conformidad con el artículo 27, que impone a los Estados miembros el deber de notificación, las autoridades fiscales nacionales no podrán oponer a un sujeto pasivo una disposición contraria al sistema de la Sexta Directiva».

60. En efecto, el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, establece que las medidas adoptadas para simplificar la percepción del IVA deben ser conformes con los criterios específicos definidos en el apartado 1 del mismo artículo. Dichas medidas «no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.»

61. Es indiscutible que, globalmente considerado, el modo de percepción del IVA mediante sellos fiscales simplifica la percepción del IVA sobre las labores del tabaco, ya que ésta se lleva a cabo en una sola fase. Además, el IVA se calcula sobre la base del precio de consumo final. Así, como destaca la Comisión en sus observaciones, el modo de percepción en cuestión implica que la cuota del IVA devengada se incorpora al precio de los productos en la fase de su consumo final, como exige el artículo 27, apartado 1. Conforme a este sistema especial de percepción del IVA mediante el uso obligatorio de precintas y la prohibición de vender las labores del tabaco a los consumidores a un precio diferente del precio al por menor que figura en las precintas, el importe del impuesto pagado seguirá siendo, en principio, estrictamente proporcional a los precios al por menor de las labores del tabaco, independientemente del número de transacciones que hayan tenido lugar durante su proceso de producción y de distribución. No cabe afirmar que ningún aspecto de este sistema resulte contrario a los criterios definidos en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva.

62. El órgano jurisdiccional remitente señala no obstante que pueden plantearse dudas respecto a la compatibilidad con el requisito específico definido en el artículo 27, apartado 1, *in fine*, por ejemplo, en caso de que los productos no se vendan o se pierdan en el comercio intermediario o al por menor, o cuando, en el comercio minorista, las labores del tabaco sean vendidas (ilegalmente) a un precio diferente al precio al por menor indicado en las precintas. En efecto, en estas circunstancias excepcionales el fabricante puede verse obligado a pagar más IVA del que habría tenido que abonar si se hubiera aplicado el sistema comunitario normal de percepción del IVA establecido en la Sexta Directiva. Por este motivo, puede plantearse legítimamente la cuestión de cómo incide este régimen especial sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase de consumo final y si efectivamente no va más allá de lo que exigen los objetivos propuestos, es decir, la simplificación de la percepción del impuesto y la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los abusos.

63. A este respecto, considero que no cabe basarse en circunstancias manifiestamente excepcionales –como el caso de que las labores del tabaco no se vendan o el de la conducta ilegal de venta en el comercio minorista de labores del tabaco a un precio diferente del precio al por menor indicado en las precintas– para concluir que, en general, el régimen de percepción del IVA y de los impuestos indirectos mediante sellos fiscales en una sola fase simultánea, es contrario al requisito exigido en el artículo 27, apartado 1, en virtud del cual la medida de simplificación de que se trate no puede influir «salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del

consumo final». También debe recordarse que no todas las variaciones pueden provocar que el régimen especial sea incompatible con lo dispuesto en el artículo 27, apartado 1, sino únicamente las variaciones que no son desdeñables. El carácter excepcional de las posibles variaciones causadas por el régimen especial neerlandés y el hecho de que éstas no se produzcan de modo general y sistemático no permite demostrar que éstas lleven aparejadas, en su conjunto, modificaciones más que desdeñables sobre los importes del impuesto en la fase de consumo final.

64. Además, es preciso señalar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las medidas nacionales de inaplicación contempladas en el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, que están destinadas a simplificar la percepción del impuesto o a evitar fraudes o evasiones fiscales «sólo pueden apartarse de la base imponible del IVA regulada en el artículo 11 de la Sexta Directiva en la medida en que resulte absolutamente imprescindible para el logro de esta finalidad». [20] Únicamente se autorizan 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». [21]

65. La finalidad del régimen especial de percepción del IVA mediante precintas fiscales de que se trata es contribuir a la simplificación del cobro del impuesto y prevenir los fraudes y evasiones fiscales. Globalmente considerado, este régimen persigue dicho fin sin ir mas allá de lo necesario a tal efecto y no supone obstáculos palpables para la consecución de los objetivos de la Sexta Directiva.

66. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión, letra b), planteada por el 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 para las labores del tabaco, como el previsto en el artículo 28 del Código del IVA, es compatible con los criterios definidos en las referidas disposiciones y, globalmente considerado, no va más allá de lo necesario para simplificar la percepción del impuesto y prevenir los fraudes y las evasiones fiscales.

3. Segunda cuestión, letra c)

67. Comparada con la cuestión precedente, esta cuestión, la última planteada por el Hoge Raad, se refiere más específicamente a la compatibilidad del régimen de devolución o de compensación de las cuotas de IVA pagadas por las precintas desaparecidas en las circunstancias descritas en la primera

20 — Sentencias de 10 de abril de 1984, Comisión /Bélgica (324/82, Rec. p. 1861), apartado 29, de 29 de mayo de 1997, Skripalle (C-63/96, Rec. p. I-2847), apartado 24, y British American Tobacco y Newman Shipping, antes citada, apartado 44.

21 — Sentencias de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi (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.

cuestión, con la Sexta Directiva y, en particular, con su artículo 27, apartados 1 y 5.

68. Como ya he expuesto en el análisis efectuado en el contexto de la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, el hecho de que las precintas fiscales de que se trata tengan un valor intrínseco y que su desaparición suponga un riesgo real de uso fraudulento desempeña también un papel fundamental a la hora de responder a esta última cuestión. Como resulta del examen de las dos cuestiones anteriores, en el caso de autos el Derecho comunitario no se opone a que las cuotas del IVA adeudadas por las labores del tabaco se perciban mediante precintas fiscales. Ahora bien, dado que estas precintas tienen el valor intrínseco que se ha señalado, en virtud de sus propias características y de las indicaciones que incluyen, es comprensible que el régimen de reparto del riesgo de su desaparición se base en el principio de responsabilidad del solicitante de las precintas que las haya recibido en persona o mediante otra persona en su nombre y por su cuenta, en la medida en que es la persona que mejor puede vigilar los valores en cuestión.

69. Evidentemente, la aplicación de una norma semejante de reparto del riesgo de pérdida de las precintas en las circunstancias del caso de autos lleva aparejadas consecuencias financieras muy gravosas para un operador económico que, como Van Landewijck, haya perdido las precintas sin que quepa declararle responsable de dicha pérdida. Sin embargo, debe considerarse que una norma de reparto del riesgo que impone la carga de éste sobre el receptor de las precintas que tiene el control efectivo de éstas es una norma de carácter general y abstracto. La gravedad de las consecuencias financieras que se derivan para la parte que debe soportar el riesgo es la consecuencia lógica de la aplicación de cualquier norma de reparto del riesgo de la pérdida de bienes en el ámbito comercial. Esto no significa que esta norma general sea contraria a la Sexta Directiva y, en particular, a su artículo 27, apartados 1 y 5.

70. Es cierto que el régimen analizado, al disponer que no sean reembolsadas las precintas que se hayan extraviado pero que no hayan sido destruidas, puede dar lugar, desde el punto de vista práctico, a situaciones de doble imposición del IVA sobre las mismas labores del tabaco. Sin embargo, dicho régimen está justificado por razones que coinciden en gran medida con las avanzadas en la respuesta dada a la primera cuestión. En este caso, el referido régimen de reparto del riesgo de desaparición de las precintas y de su posible uso fraudulento posterior también está justificado en tanto en cuanto «la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva». [22]

71. Se plantea una última cuestión. La Comisión y la recurrente consideran que la

22 — Sentencia de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep (C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337), apartado 76.

sentencia British American Tobacco y Newman Shipping, antes citada, resulta relevante a los efectos del presente asunto, y justificaría que se diera una respuesta afirmativa a esta segunda cuestión, letra c). Puesto que en la citada sentencia el Tribunal de Justicia declaró que el robo de labores del tabaco de un depósito fiscal no constituye una entrega de bienes en el sentido de la Sexta Directiva, lo mismo puede predicarse, *a fortiori,* de un caso de pérdida o robo de las precintas fiscales destinadas a los mismos bienes.

72. No estoy de acuerdo con este extremo. En la sentencia British American Tobacco y Newman Shipping, antes citada, como consecuencia de la normativa belga en cuestión, un robo de labores del tabaco era considerado un hecho sujeto a impuesto en el sentido de la Sexta Directiva. El Tribunal de Justicia declaró a este respecto que un Estado miembro no puede incluir el robo de productos objeto de un impuesto especial entre las categorías de operaciones gravables previstas en la Sexta Directiva. [23]

73. Ahora bien, los hechos y la normativa neerlandesa examinados en el presente asunto son muy diferentes a los del asunto British American Tobacco y Newman Shipping, antes citado. En aquel asunto, la medida de inaplicación controvertida no estaba justificada por una lógica que impulse al propietario de las labores del tabaco a vigilar éstas. Ello sería completamente innecesario respecto a un propietario que, a menos que exista alguna prueba de participación fraudulenta en el robo, trata de evitar que se pierdan sus labores del tabaco por iniciativa propia, lo que basta ampliamente para impulsarle a vigilar los productos de que se trata. Por el contrario, en el caso de la desaparición de precintas fiscales, si no existe una norma que responsabilice de ella al receptor de las precintas, como la adoptada por el Gobierno neerlandés, examinada en el caso de autos, el receptor de las precintas no se verá impulsado eficazmente a vigilar éstas si su eventual desaparición sin que haya constancia de su destrucción da lugar fácilmente a una devolución o a una compensación de los importes abonados por su compra. Esta diferencia permite refutar el argumento que postula que del asunto British American Tobacco y Newman Shipping, antes citada, se desprende, *a fortiori,* que van Landewijck ha de tener en el presente asunto un derecho a la devolución o a la compensación de los importes pagados en concepto del IVA devengado.

74. Por consiguiente, considero que el Tribunal de Justicia debería responder a la segunda cuestión, letra c), en el sentido de que, en circunstancias como la del presente asunto, la inexistencia de una obligación de devolución de los importes abonados por las precintas fiscales que corresponden a las cuotas del IVA adeudadas es compatible con la Sexta Directiva, y en particular con su artículo 27, apartados 1 y 5.

23 — Véanse los puntos 42 y 48.

III. Conclusión

75. A la luz de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas por el Hoge Raad en los siguientes términos:

«1) Las disposiciones 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, no suponen un obstáculo para que los Estados miembros apliquen un régimen legal con arreglo al cual imputen la responsabilidad financiera del extravío de las precintas fiscales a los solicitantes y a los receptores de éstas, y conforme al cual dichos Estados únicamente están obligados a restituir o compensar las cuotas de los impuestos especiales satisfechas al realizar la solicitud de las precintas fiscales en circunstancias similares a las del caso de autos. Este régimen legal también es conforme con el principio de proporcionalidad.

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, establece un plazo dispositivo y, por consiguiente, no debe interpretarse en el sentido de que un particular puede hacer que se declare inaplicable un régimen especial de percepción del impuesto alegando que había expirado el plazo en el que los Estados miembros debían haber notificado a la Comisión la existencia de ese régimen de percepción especial, puesto que la Comisión tuvo efectivamente la posibilidad de evaluar el procedimiento de percepción de que se trata y de expresar su opinión al respecto.

3) 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 para las labores del tabaco, como el previsto en el artículo 28 del Código del IVA, es compatible con los criterios definidos en las referidas disposiciones y, globalmente considerado, no va más allá de lo necesario para simplificar la percepción del impuesto y prevenir los fraudes y las evasiones fiscales.

4) En circunstancias como la del presente asunto, la inexistencia de una obligación de devolución de los importes abonados por las precintas fiscales que corresponden a las cuotas del IVA adeudadas es compatible con la Sexta Directiva, y en particular con su artículo 27, apartados 1 y 5.»