

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 21 de diciembre de 2011 *

En el asunto C-499/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Bélgica), mediante resolución de 13 de octubre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de octubre de 2010, en el procedimiento entre

Vlaamse Oliemaatschappij NV

y

FOD Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. J. Malenovský, Presidente de Sala, y los Sres. G. Arestis (Ponente) y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sra. V. Trstenjak;
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 29 de septiembre de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Vlaamse Oliemaatschappij NV, por el Sr. T. Leeuwerck, advocaat;
- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. M. Jacobs y el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. B. Burggraaf, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- ¹ La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001 (DO 2002, L 15, p. 24) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Vlaamse Oliemaatschappij NV (en lo sucesivo, «VOM») y FOD Financiën (Servicio público federal de Hacienda), en relación con el pago por la referida sociedad del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») con motivo de las entregas de combustible efectuadas desde su depósito por uno de sus clientes.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

- 3 En virtud del artículo 16, apartado 1, párrafo primero, parte B, párrafo primero, letra e), párrafo primero, de la Sexta Directiva, en su versión contenida en el artículo 28 *quater*, parte E, apartado 1, primer guión, de ésta, los Estados miembros estarán facultados para eximir del IVA, en determinadas condiciones, a las entregas de bienes destinados a ser colocados bajo un régimen de depósito distinto del aduanero.
- 4 Según el artículo 16, apartado 1, párrafo segundo, de esta Directiva, en su versión contenida en el artículo 28 *quater*, parte E, apartado 1, primer guión, de ésta, «no obstante lo dispuesto en el párrafo primero de la letra a) del apartado 1 del artículo 21, el deudor conforme al párrafo primero será la persona que saque los bienes de los regímenes o situaciones enumerados en el presente apartado».

- 5 Bajo el título «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público», el artículo 21 de la Sexta Directiva, en su versión contenida en el artículo 28 octavo de ésta, dispone:

«1. En operaciones de régimen interior, serán deudores del impuesto sobre el valor añadido:

- a) los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos previstos en las letras b) y c).

Quando la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada sea efectuada por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio del país, los Estados miembros podrán establecer, en las condiciones que fijen, que el sujeto pasivo sea la persona a quien se han entregado los bienes o se han prestado los servicios;

- b) los sujetos pasivos destinatarios de servicios a que se refiere la letra e) del apartado 2 del artículo 9 o, cuando estén identificados a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el interior del país, los destinatarios de los servicios a que se refieren las partes C, D, E y F del artículo 28 *ter*, siempre que el servicio sea prestado por un sujeto pasivo no establecido en el interior del país;

- c) los destinatarios de las entregas de bienes siempre que concurren las circunstancias siguientes:

— que la operación gravada sea una entrega de bienes efectuada en las condiciones previstas en el apartado 3 de la parte E del artículo 28 *quater*,

— que el destinatario de la entrega sea también un sujeto pasivo o una persona jurídica no sujeta al impuesto y esté identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el interior del país,

- que la factura expedida por el sujeto pasivo no establecido en el interior del país se ajuste a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22.

Sin embargo, los Estados miembros podrán establecer una excepción para esta obligación cuando el sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese país haya nombrado a un representante fiscal en el país;

- d) cualquier persona que mencione el impuesto sobre el valor añadido en una factura;
- e) las personas que efectúen una adquisición intracomunitaria de bienes gravada.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1:

- a) cuando, con arreglo a las disposiciones del apartado 1, el deudor del impuesto sea un sujeto pasivo no establecido en el territorio del país, los Estados miembros podrán permitirle nombrar a su representante fiscal como la persona que adeuda el impuesto. Esta posibilidad quedará sujeta a las modalidades y condiciones que establezca cada Estado miembro;
- b) cuando la operación imponible se efectúe por un sujeto pasivo no establecido en el interior del país y [...] no exista, con el país de la sede o de establecimiento de dicho sujeto pasivo, ningún instrumento jurídico que instituya una asistencia mutua similar a la prevista por las Directivas 76/308/CEE y 77/799/CEE, y por el Reglamento (CEE) n° 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos indirectos (IVA), los Estados miembros podrán adoptar disposiciones por las que se atribuya la consideración de deudor del impuesto a un representante fiscal designado por el sujeto pasivo no establecido en el interior del país.

3. En las situaciones a que se refieren los apartados 1 y 2, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del mismo.

4. En operaciones de importación, el impuesto sobre el valor añadido se debe por la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación.»

- 6 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 (DO L 76, p. 1), define el concepto de «depósito fiscal» como «todo lugar en el que un depositario autorizado produzca, transforme, almacene, reciba o envíe, en el ejercicio de su profesión, mercancías objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo bajo determinadas condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que esté situado dicho depósito fiscal».

Normativa nacional

- 7 El artículo 51 *bis*, apartado 3, del Código belga del IVA establece:

«En el régimen de depósito distinto del aduanero, el depositario, la persona que esté encargada del transporte de las mercancías desde el depósito y, en su caso, su comitente, estarán obligados con carácter solidario frente al Estado al pago del impuesto junto a la persona que sea deudora del mismo [...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 8 VOM es un prestador de servicios que se encarga, para sus clientes, de la descarga, el almacenamiento en depósitos y el trasbordo a camiones de productos petrolíferos que llegan por barco. Los clientes almacenan los productos en dichos depósitos hasta que se venden a los clientes finales, principalmente estaciones de servicio de distribución de carburantes al por menor. Por dichos servicios, VOM factura «gastos de servicio» en función de la cantidad de litros tratados.
- 9 Por consiguiente, VOM explota un «depósito fiscal» en el sentido del artículo 4, letra b), de la Directiva 92/12. En tal calidad de depositario, es titular, desde el 7 de septiembre de 1999, de una autorización que le permite gestionar un depósito distinto del aduanero para el almacenamiento de aceites minerales.
- 10 En virtud de esa autorización, los productos almacenados en dicho depósito en aplicación del régimen de depósito distinto del aduanero se colocan bajo un régimen suspensivo de IVA. Cuando los productos se retiran del depósito y dejan de estar en régimen de depósito distinto del aduanero, o bien son objeto de una entrega a título oneroso, quedan sujetos al pago del IVA.
- 11 Ghebra NV (en lo sucesivo, «Ghebra») ejercía una actividad de comercio al por mayor de carburantes y almacenaba sus productos petrolíferos en el depósito de VOM. El 20 de junio de 2003, Ghebra fue declarada en quiebra.
- 12 A raíz de un control efectuado por Hacienda, se levantó acta con fecha de 7 de febrero de 2006, de la que se desprende que, durante los meses de marzo y abril de 2003, Ghebra efectuó entregas de carburante a título oneroso desde el depósito de VOM. Estas entregas, al poner fin al régimen de depósito distinto del aduanero, quedan sujetas al IVA, ascendiendo el importe debido por este concepto a 2.133.005 euros.

- 13 Tras haber sido informada por el administrador concursal de Ghebra de que el Estado belga, por insuficiencia del activo, no cobraría el IVA debido, Hacienda despachó, el 11 de abril de 2006, una providencia de apremio contra VOM, conforme al artículo 51 *bis*, apartado 3, del Código belga del IVA.
- 14 El 31 de mayo de 2006, VOM formuló oposición contra dicha providencia ante el rechtbank van eerste aanleg te Brugge.
- 15 En apoyo de su recurso, VOM alega en particular que la responsabilidad solidaria del depositario por el pago del IVA debido por el depositante, en aplicación del artículo 51 *bis*, apartado 3, del Código belga del IVA, es incompatible con los principios generales de seguridad jurídica y de proporcionalidad que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, al aplicarse con independencia de que el depositario tenga o no buena fe. Añade, a este respecto, que el depositario desempeña una función pasiva en el régimen del IVA aplicable a los depósitos, ya que se limita a poner su almacén a disposición de sus clientes al objeto de permitir el almacenamiento de mercancías y no dispone de ningún medio jurídico o tributario para controlar o imponer a éstos el pago efectivo del IVA. Remitiéndose a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, VOM sostiene que la normativa nacional rebasa los límites de lo adecuado y necesario para la consecución del objetivo que persigue, al no tener en cuenta el conocimiento que una persona distinta al deudor inicial de un impuesto pueda tener de la exigibilidad de éste para considerar a dicha persona responsable solidaria del pago del mismo y, por tanto, al excluir todo criterio relativo a la buena fe de las condiciones en las que una persona puede considerarse responsable solidaria del pago de dicho impuesto.
- 16 El FOD Financiën considera que el artículo 51 *bis*, apartado 3, del Código belga del IVA es conforme al principio de proporcionalidad, que incumbe al juez nacional apreciar el cumplimiento de este principio y que la responsabilidad solidaria constituye una medida adecuada y proporcionada dentro del sector de los productos petrolíferos.

- 17 El rechtbank van eerste aanleg te Brugge, al considerar necesario obtener una respuesta a la cuestión de si el artículo 51 *bis*, apartado 3, del Código belga del IVA es compatible con el Derecho de la Unión y, en particular, con los principios de seguridad jurídica y de 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 [...]?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 18 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros disponer que el titular de un depósito distinto del aduanero 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, aunque el titular del depósito actúe de buena fe o sin que se le pueda reprochar falta o negligencia alguna.
- 19 Procede recordar que el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva permite en principio a los Estados miembros adoptar medidas en virtud de las cuales se obligue solidariamente a una persona a pagar el importe del IVA adeudado por otra persona que resulte ser deudora del mismo con arreglo a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de

dicho artículo (véase la sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros, C-384/04, Rec. p. I-4191, apartado 28).

- 20 Sin embargo, en el ejercicio de las facultades que les confieren las directivas de la Unión, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad (véanse, en particular, las sentencias Federation of Technological Industries y otros, antes citada, apartado 29, y de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Rec. p. I-771, apartado 18).
- 21 En lo que se refiere más concretamente al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, conforme a este principio, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión de que se trate (véanse, en particular, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, Rec. p. I-7797, apartado 52, y Netto Supermarkt, antes citada, apartado 19).
- 22 Por consiguiente, si bien es legítimo que las medidas adoptadas 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 (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Federation of Technological Industries y otros, apartado 30, y Netto Supermarkt, apartado 20).
- 23 A este respecto, la disposición nacional de que se trata en el litigio principal establece que, en el régimen de depósito distinto del aduanero, el depositario de las mercancías, la persona encargada del transporte de éstas desde el depósito y, en su caso, su comitente, estarán obligados con carácter solidario frente al Estado al pago del impuesto junto a la persona que sea deudora de éste. En consecuencia, en aplicación de esta disposición, el titular de un depósito distinto del aduanero está obligado con carácter solidario a abonar el IVA junto al deudor inicial de éste, a saber, el cliente de dicho

titular. Esta obligación solidaria está redactada de manera incondicional por lo que se aplica al depositario aunque éste actúe de buena fe o no se le pueda reprochar falta o negligencia alguna.

- 24 Ahora bien, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las medidas nacionales que originan *de facto* un sistema de responsabilidad solidaria objetiva van más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública (véase la sentencia *Federation of Technological Industries* y otros, antes citada, apartado 32). 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 específicas contempladas en la Directiva 92/12, sin permitirle liberarse de éstas 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 causada por actos de tercero responsable, en los que él no tiene influencia alguna (véase, en este sentido, la sentencia *Netto Supermarkt*, antes citada, apartado 23).
- 25 En cambio, no es contrario al Derecho de la Unión exigir que la persona distinta del deudor adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no la conduce a participar en un fraude fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, *Federation of Technological Industries* y otros, apartado 33; *Teleos* y otros, apartado 65, y *Netto Supermarkt*, apartado 24).
- 26 Por tanto, el hecho de que la persona distinta del deudor actuara de buena fe empleando toda la diligencia de un operador informado, de que adoptase toda medida razonable a su alcance y de que su participación en un fraude quedara excluida constituyen elementos que deben tenerse en cuenta para determinar la posibilidad de obligar a dicha persona a pagar con carácter solidario el IVA adeudado (véanse las sentencias, antes citadas, *Teleos* y otros, apartado 66, y *Netto Supermarkt*, apartado 25).

- 27 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si dichas circunstancias se cumplen en el asunto principal.
- 28 Habida cuenta del conjunto de anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 21, apartado 3, de la Sexta directiva 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.

Costas

- 29 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

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 impuesto sobre el valor añadido adeudado a raíz de una entrega de mercancías efectuada a título oneroso, a partir de dicho depósito, por el sujeto pasivo propietario de éstas.

Firmas