

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072909

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 28 de marzo de 2019

Sala 3.^a

Asunto n.º C-275/18

SUMARIO:**IVA. Exenciones. Operaciones de exportación, asimiladas y transportes internacionales.**

Exportaciones de bienes. Obligaciones formales. Del término «expedidos», empleado en el art. 146.1.a) Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) se desprende que la exportación de un bien se ha efectuado y que la exención de la entrega para la exportación es aplicable cuando se ha transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario, cuando el proveedor demuestra que dicho bien ha sido expedido o transportado fuera de la Unión y cuando, como consecuencia de la expedición o del transporte, el bien ha abandonado físicamente el territorio de la Unión. Por otra parte, el citado artículo no establece una condición, como la prevista en la norma sobre cuyo contenido se plantea esta cuestión prejudicial, según la cual el bien destinado a la exportación debe incluirse en el régimen aduanero de exportación para que sea aplicable la exención a la exportación prevista en esta primera disposición. Por consiguiente, la consideración de una operación como entrega para la exportación en virtud del citado artículo no puede depender de la inclusión de los bienes de que se trate en el régimen aduanero de exportación cuando la falta de inclusión tenga por consecuencia privar definitivamente al sujeto pasivo de la exención de la exportación. No obstante, ex art. 131 de la Directiva, corresponde a los Estados miembros establecer las condiciones con arreglo a las cuales queden exentas las operaciones de exportación para garantizar la aplicación correcta y sencilla de las exenciones previstas por dicha Directiva y evitar todo posible fraude, evasión o abuso, en el ejercicio de lo cual deberán respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, en particular, el principio de proporcionalidad.

Pues bien, en este punto es preciso recordar que una disposición nacional va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto si supedita, en lo esencial, el derecho a la exención del IVA al cumplimiento de obligaciones formales sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin que sea necesario preguntarse si estos se cumplen. Así las cosas, una condición como la litigiosa, que se opone a la concesión de una exención del IVA por una entrega de bienes que no se han incluido en el régimen aduanero de exportación, a pesar de que se puede demostrar que esos bienes han sido exportados efectivamente, y que responde, por lo tanto, por sus características objetivas, a los requisitos de exención previstos en el art. 146.1.a), no respeta el principio de proporcionalidad.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 14, 131, 146 y 273.

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), arts. 59, 61 y 161.

Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión (Aplicación del Código Aduanero Comunitario), art. 795.

PONENTE:*Don A. Prechal.*

En el asunto C-275/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), mediante resolución de 28 de marzo de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de abril de 2018, en el procedimiento entre

Milán Vinš

y

Odvolací finanční ředitelství,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra A. Prechal (Ponente), Presidente de Sala, los Sres. F. Biltgen, J. Malenovský y C. G. Fernlund y la Sra. L.S. Rossi, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Odvolací finanční ředitelství, por los Sres. T. Rozehnal y D. Jeroušek, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, J. J. Vláčil y O. Serdula, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. M. Tassopoulou y A. Dimitrakopoulou, en calidad de agentes;

- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė y M. Salyková, 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 de los artículos 131 y 146 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Sr. Milan Vinš y la **Odvolací finanční ředitelství**, (Dirección tributaria competente en materia de recursos, República Checa), en relación con la negativa de las autoridades tributarias a eximir del impuesto sobre el valor añadido (IVA) varias entregas de bienes expedidos fuera de la Unión Europea.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva del IVA

3. Incluido en el capítulo 1, titulado «Entregas de bienes», del título IV, que lleva por rúbrica «Hecho imponible», de la Directiva del IVA, el artículo 14, apartado 1, de esta dispone:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

4. En el capítulo 1, que lleva por rúbrica «Disposiciones generales», del título IX, con el epígrafe «Exenciones», de la Directiva del IVA figura el artículo 131 de esta, que enuncia:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.»

5. En el capítulo 6, que lleva por rúbrica «Exenciones relativas a las exportaciones», del título IX de la Directiva del IVA figura el artículo 146, apartado 1, de esta, que dispone:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad, por el propio vendedor o por cuenta de este;

[...]».

6. En el capítulo 7, que lleva por rúbrica «Disposiciones diversas», del título XI, con el epígrafe «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo», de la Directiva del IVA figura el artículo 273 de esta, que dispone:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que [se] respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición [de] que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

[...]»

Código aduanero

7. Según el artículo 4, puntos 15 a 17, del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005 (DO 2005, L 117, p. 1) (en lo sucesivo, «código aduanero»):

«A efectos del presente Código, se entenderá por:

[...]

15) “destino aduanero de una mercancía”:

a) la inclusión de las mercancías en un régimen aduanero,

[...]

16) “régimen aduanero”:

[...]

h) la exportación;

17) “declaración en aduana”: el acto por el que una persona manifiesta según las formas y procedimientos establecidos la voluntad de asignar a una mercancía un régimen aduanero determinado».

8. En la sección 1, que lleva por rúbrica «Inclusión de las mercancías en un régimen aduanero», del capítulo 2, con el título «Regímenes aduaneros», del título IV, con el epígrafe «Destinos aduaneros», del código aduanero, figura el artículo 59 de este, que presenta el siguiente tenor:

«1. Toda mercancía destinada a ser incluida en un régimen aduanero deberá ser objeto de una declaración para dicho régimen aduanero.

2. Las mercancías comunitarias declaradas para el régimen de exportación, de perfeccionamiento pasivo, de tránsito o de depósito aduanero estarán bajo vigilancia aduanera desde la admisión de la declaración en aduana y hasta el momento en que salgan del territorio aduanero de la Comunidad o se destruyan, o bien quede invalidada la declaración en aduana.»

9. El artículo 61 del referido código dispone:

«La declaración en aduana se efectuará:

- a) por escrito;
- b) utilizando un procedimiento informático, cuando dicha utilización esté prevista por las disposiciones adoptadas con arreglo al procedimiento del Comité o autorizada por las autoridades aduaneras;
- c) o bien a través de una declaración verbal o cualquier otro acto mediante el cual la persona en cuyo poder se encuentren dichas mercancías demuestre su voluntad de incluirlas en un régimen aduanero, siempre que dicha posibilidad haya sido prevista en las disposiciones adoptadas con arreglo al procedimiento del Comité.»

10. En la sección 4, que lleva por rúbrica «Exportación», del citado capítulo 2, figura el artículo 161, apartados 1 y 2, del código aduanero, que establece:

«1. El régimen de la exportación permite la salida de una mercancía comunitaria fuera del territorio aduanero de la Comunidad.

La exportación implicará aplicación de los trámites previstos para dicha salida, incluidas las medidas de política comercial y, si ha lugar, de los derechos de exportación.

2. [...] toda mercancía comunitaria destinada a ser exportada deberá incluirse en el régimen de exportación.»

Reglamento (CEE) n.º 2454/93

11. En el capítulo 2, que lleva por rúbrica «Exportación definitiva», del título IV, con el epígrafe «Disposiciones de aplicación relativas a la exportación», de la parte II, titulada «Destinos aduaneros», del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento n.º 2913/92 (DO 1993, L 253, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 1875/2006 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2006 (DO 2006, L 360, p. 64), figura el artículo 795, apartado 1, de este, que prevé:

«Cuando una mercancía haya salido del territorio aduanero de la Comunidad sin haber sido objeto de una declaración de exportación, esta deberá presentarse a posteriori por el exportador en la aduana competente del lugar en el que esté establecido.

[...]

La aceptación de dicha declaración por las autoridades aduaneras estará supeditada a que el exportador facilite uno de los siguientes elementos:

[...]

b) pruebas suficientes de la naturaleza y cantidad de las mercancías y de las circunstancias en que se ha producido la salida del territorio aduanero de la Comunidad.

[...]»

Derecho checo

12. El artículo 33a de la Ley n.º 235/2004 del impuesto sobre el valor añadido, en su versión en vigor en el momento de los hechos del litigio principal, con el título «Documento fiscal de exportación», establece:

«A efectos de la exportación de bienes, se entenderá por documento fiscal:

a) toda decisión del despacho de aduanas relativa a la exportación de los bienes a un tercer país que incluya la confirmación por dicho despacho de que los bienes han salido del territorio de la Unión [...]».

13. El artículo 66 de la citada Ley es del siguiente tenor:

«1. A efectos de la presente Ley, se entenderá por exportación de bienes la salida de los bienes del territorio de la Unión Europea al territorio de un tercer país, siempre que los bienes hayan sido incluidos en el régimen aduanero de exportación. [...]

2. La entrega por el contribuyente de los bienes expedidos o transportados de la República Checa a un tercer país:

a) por el vendedor o por su cuenta;

[...]

resultará exenta del impuesto sobre la exportación de bienes a un tercer país.

[...]

4. En la entrega de bienes a un tercer país, la fecha en que se considerará efectuada la transacción será la fecha de salida de los bienes del territorio de la Unión Europea, confirmada por el despacho de aduanas. El contribuyente deberá acreditar la entrega de los bienes en el territorio de un tercer país mediante el documento fiscal mencionado en el artículo 33a, letra a), de la presente Ley.

[...]

6. Cuando el despacho de aduanas no confirme en el documento fiscal la salida de los bienes del territorio de la Unión Europea, el contribuyente podrá acreditar la salida de los bienes mediante otros medios de prueba.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14. Entre el año 2012 y el año 2014, el Sr. Vinš envió cada mes, por correo, de 400 a 500 objetos de colección del ámbito militar fuera de la Unión. No presentó declaraciones del IVA en relación con esas mercancías por estimar que las entregas en cuestión estaban exentas del IVA al tener por objeto bienes destinados a la exportación.

15. Mediante decisión de 27 de agosto de 2015, la Dirección tributaria competente en materia de recursos confirmó, en esencia, las liquidaciones efectuadas por las autoridades tributarias por las que se obligaba al Sr. Vinš al pago del IVA sobre las entregas de las mercancías en cuestión, porque este no había demostrado haber incluido esas mercancías en el régimen aduanero de exportación, de modo que dichas entregas no podían beneficiarse, con arreglo al artículo 66, apartado 1, de la Ley n.º 235/2004, de la exención a la exportación.

16. El recurso interpuesto por el Sr. Vinš contra esta decisión fue desestimado por el Krajský soud v Hradci Králové (Tribunal Regional de Hradec Králové, República Checa), ya que dicho órgano jurisdiccional consideró que la exigencia de inclusión de los bienes destinados a ser exportados en el régimen aduanero de exportación, como requisito del derecho a la exención a la exportación, era proporcionado, permitía un control judicial efectivo de la exportación y era plenamente conforme con el Derecho de la Unión. A este respecto, estimó que no bastaba con que los bienes en cuestión hubieran sido entregados efectivamente en terceros países.

17. El Sr. Vinš interpuso recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente. En apoyo de su recurso, alega que, para cumplir los requisitos previstos en el artículo 66, apartado 1, de la Ley n.º 235/2004, lo que importa es el hecho de que los bienes en cuestión hayan abandonado el territorio de la Unión y, por lo tanto, que hayan sido expedidos efectivamente a un tercer país. En su opinión, ese hecho puede demostrarse mediante la confirmación del despacho de aduanas o por otros medios de prueba, incluidos los documentos expedidos por los servicios postales. El Sr. Vinš se remite a estos efectos a la sentencia de 19 de diciembre de 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), de la que deduce que el propio requisito de la inclusión de los bienes de que se trate en un régimen aduanero va más allá de lo que los Estados miembros pueden exigir en virtud del artículo 131 de la Directiva del IVA.

18. La Dirección tributaria competente en materia de recursos reiteró su alegación de que en el asunto principal no se cumplían todos los requisitos acumulativos para acogerse a la exención de la entrega para la exportación. En este sentido, sostiene que el legislador nacional introdujo el requisito de la inclusión de los bienes en cuestión en un régimen aduanero para evitar el fraude fiscal y ese requisito es conforme con la Directiva del IVA. En su opinión, el Sr. Vinš se limitó a presentar alegaciones que no están respaldadas por ningún elemento de prueba.

19. El órgano jurisdiccional remitente estima que, si bien los Estados miembros están facultados, con arreglo al artículo 131 de la Directiva del IVA, para establecer en su legislación nacional requisitos que garanticen la aplicación correcta y sencilla de las exenciones previstas por dicha Directiva, entre las que se encuentran las contempladas en su artículo 146, y para prevenir todo posible fraude, evasión o abuso, sin embargo, deben hacerlo de modo que se garantice el respeto de los principios generales del Derecho de la Unión. Dicho órgano jurisdiccional alberga dudas acerca de si la legislación checa respeta esos principios al imponer al sujeto pasivo la obligación de demostrar la inclusión de los bienes destinados a ser exportados en el régimen aduanero de exportación, en particular cuando el sujeto pasivo pueda demostrar que los bienes han abandonado efectivamente el territorio de la Unión.

20. En estas circunstancias el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Cabe supeditar el reconocimiento del derecho a una exención del IVA de la exportación de bienes, en el sentido del artículo 146 de la Directiva [del IVA], a la inclusión previa de los bienes en un régimen aduanero determinado (como establece el artículo 66 de la [Ley n.º 235/2004])?

2) ¿El artículo 131 de la Directiva sirve de justificación suficiente respecto de esta normativa nacional como instrumento destinado a evitar fraudes, evasiones o abusos fiscales?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

21. Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 146, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 131 de esta, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una disposición legal nacional supedite la exención del IVA prevista para los bienes destinados a ser exportados fuera de la Unión al requisito de que esos bienes hayan sido incluidos en el régimen aduanero de exportación.

22. En primer lugar, es preciso recordar que, en virtud del artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Unión por el vendedor o por cuenta de este. Esta disposición ha de entenderse a la luz de lo dispuesto en el artículo 14, apartado 1, de esta Directiva, conforme al cual se entiende por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de febrero de 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, apartado 24).

23. Esta exención pretende garantizar que las entregas de bienes de que se trate sean gravadas en su lugar de destino, es decir, allí donde se consumirán los productos exportados (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 34).

24. De las disposiciones a las que se refiere el apartado 22 de la presente sentencia y, en particular, del término «expedidos», empleado en el mencionado artículo 146, apartado 1, letra a), se desprende que la exportación de un bien se ha efectuado y que la exención de la entrega para la exportación es aplicable cuando se ha transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario, cuando el proveedor demuestra que dicho bien ha sido expedido o transportado fuera de la Unión y cuando, como consecuencia de la expedición o del transporte, el bien ha abandonado físicamente el territorio de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de febrero de 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, apartado 25).

25. Pues bien, por una parte, según el órgano jurisdiccional remitente, es pacífico, en el asunto principal, que los productos de que se trata han sido enviados por el Sr. Vinš, por correo, fuera del territorio de la Unión, y que este afirma, en particular, poder demostrar la salida efectiva de esos productos de dicho territorio mediante documentos expedidos por los servicios postales.

26. Por otra parte, el artículo 146, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA no establece una condición, como la prevista en el artículo 66, apartado 1, de la Ley n.º 235/2004, según la cual el bien destinado a la exportación debe incluirse en el régimen aduanero de exportación para que sea aplicable la exención a la exportación prevista en esta primera disposición.

27. Por consiguiente, la consideración de una operación como entrega para la exportación en virtud del artículo 146, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA no puede depender de la inclusión de los bienes de que se trate en el régimen aduanero de exportación cuando la falta de inclusión tenga por consecuencia privar definitivamente al sujeto pasivo de la exención de la exportación (véase, por analogía, la sentencia de 19 de diciembre de 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, apartado 27).

28. No obstante, y en segundo lugar, corresponde a los Estados miembros, conforme al artículo 131 de la Directiva del IVA, establecer las condiciones con arreglo a las cuales queden exentas las operaciones de exportación para garantizar la aplicación correcta y sencilla de las exenciones previstas por dicha Directiva y evitar todo posible fraude, evasión o abuso. Sin embargo, en el ejercicio de sus facultades, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figura, en particular, el principio de proporcionalidad (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 37).

29. En cuanto al referido principio, es preciso recordar que una disposición nacional va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto si supedita, en lo esencial, el derecho a la exención del IVA al cumplimiento de obligaciones formales sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin que sea necesario preguntarse si estos se cumplen. En efecto, las operaciones deben gravarse tomando en consideración sus características objetivas (sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 38).

30. A este respecto, una condición como la establecida en el artículo 66, apartado 1, de la Ley n.º 235/2004, que se opone a la concesión de una exención del IVA por una entrega de bienes que no se han incluido en el régimen aduanero de exportación, a pesar de que esos bienes han sido exportados efectivamente conforme a los

criterios recordados en el apartado 24 de la presente sentencia, y de que dicha entrega responde, por lo tanto, por sus características objetivas, a los requisitos de exención previstos en el artículo 146, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, no respeta el principio de proporcionalidad.

31. En efecto, la imposición de esa condición supondría supeditar el derecho a la exención al cumplimiento de obligaciones formales, en el sentido al que se refiere el apartado 29 de la presente sentencia, sin examinar si efectivamente se han cumplido o no los requisitos materiales que establece el Derecho de la Unión. La mera circunstancia de que un exportador no haya incluido los bienes de que se trate en el régimen de exportación no implica que tal exportación no haya tenido lugar efectivamente (véase, por analogía, la sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, EU:C:2018:887 C-495/17, apartado 50).

32. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, solo existen dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA (sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 40).

33. Por una parte, un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal que ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA no puede invocar el principio de neutralidad fiscal a efectos de la exención del IVA. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no es contrario al Derecho de la Unión obligar a un operador a que actúe de buena fe y a que adopte toda medida razonablemente exigible para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal. Si el sujeto pasivo en cuestión sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar tal fraude, se le debe denegar el derecho a la exención (sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 41).

34. En el presente litigio, nada en los autos de que dispone el Tribunal de Justicia indica que la denegación de la exención controvertida en el litigio principal se base en la existencia de tal fraude.

35. Por otra parte, el incumplimiento de un requisito formal puede llevar a que se deniegue la exención del IVA en caso de que dicho incumplimiento tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 42).

36. En la medida en que, como alega, en esencia, el Gobierno checo, la no inclusión de los bienes destinados a la exportación en ese régimen aduanero podría con frecuencia tener como efecto dificultar, incluso imposibilitar, que las autoridades tributarias pudiesen comprobar la salida efectiva de tales bienes del territorio de la Unión, es cierto que, en lo que atañe a la prueba cierta a la que se refiere el apartado 35 de la presente sentencia, debe demostrarse la realidad de la exportación de manera satisfactoria ante las autoridades tributarias competentes, ya que tal exigencia guarda relación con los requisitos materiales requeridos para la concesión de la exención (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 48).

37. Sin embargo, como resulta del apartado 25 de la presente sentencia, no se ha alegado en el litigio principal que la falta de inclusión de los bienes de que se trata en el régimen aduanero de exportación haya impedido demostrar que se cumplen los requisitos materiales, en el presente caso la salida efectiva de tales bienes del territorio de la Unión.

38. De ello se deduce que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, el incumplimiento del requisito formal de la inclusión de los bienes destinados a la exportación en el régimen aduanero de exportación no puede dar lugar a que el exportador pierda su derecho a la exención a la exportación, siempre que se haya acreditado la salida efectiva de las mercancías en cuestión del territorio de la Unión.

39. No desvirtúa esta apreciación la tesis expuesta por el Gobierno checo según la cual el exportador, en virtud, en particular, del artículo 59, apartado 1, y del artículo 161, apartado 2, del código aduanero, debería en

cualquier caso haber procedido a la inclusión de las mercancías en dicho régimen aduanero por medio de una declaración en aduana a tal efecto, lo que habría podido hacer, en su caso, ex post, de manera que el incumplimiento inicial de este requisito no supondría la pérdida definitiva del derecho a la exención a la exportación. En efecto, como se desprende de los apartados 29 a 31 de la presente sentencia, tal inclusión, independientemente de que se haga antes o después de la exportación, constituye una obligación formal que, además, no se engloba en el sistema común del IVA sino en el régimen aduanero. Por consiguiente, el incumplimiento de dicha obligación no excluye como tal que se cumplan los requisitos materiales que justifican la concesión de la exención.

40. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 146, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 131 de esta, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una disposición legal nacional supedite la exención del IVA prevista para bienes destinados a la exportación fuera de la Unión a la condición de que esos bienes hayan sido incluidos en el régimen aduanero de exportación en una situación en la que se ha acreditado que se cumplen los requisitos materiales de la exención, en particular el que se refiere a la salida efectiva del territorio de la Unión de los bienes de que se trate.

Costas

41. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 Tercera) declara:

El artículo 146, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el artículo 131 de esta, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una disposición legal nacional supedite la exención del IVA prevista para bienes destinados a la exportación fuera de la Unión Europea a la condición de que esos bienes hayan sido incluidos en el régimen aduanero de exportación en una situación en la que se ha acreditado que se cumplen los requisitos materiales de la exención, en particular el que se refiere a la salida efectiva del territorio de la Unión de los bienes de que se trate.

Firmas

* Lengua de procedimiento: checo.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.