



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 19 de diciembre de 2013*

«IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículo 146 — Exenciones relativas a las exportaciones — Artículo 131 — Condiciones establecidas por los Estados miembros — Normativa nacional que exige que el bien destinado a la exportación abandone el territorio aduanero de la Unión Europea en un plazo fijo de 90 días desde la entrega»

En el asunto C-563/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Kúria (Hungría), mediante resolución de 18 de octubre de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de diciembre de 2012, en el procedimiento entre

BDV Hungary Trading Kft., en liquidación,

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby y C. Vajda, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 24 de octubre de 2013;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de BDV Hungary Trading Kft., en liquidación, por los Sres. Á. Gerey y D. Sobor, ügyvédek;
- en nombre de la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, por las Sras. Zs. Szilveszter y Zs. Tamásné Kajati, jogtanácsos;
- en nombre del Gobierno húngaro, por la Sra. K. Szíjjártó y los Sres. M.Z. Fehér y G. Koós, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. I. Pouli y M. Tassopoulou, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: húngaro.

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y los Sres. V. Bottka y A. Sipos, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 15 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 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y de los artículos 131, 146 y 273 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 L 347, p. 1).
- 2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre BDV Hungary Trading Kft. (en lo sucesivo, «BDV»), en liquidación voluntaria, y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Dirección regional tributaria de Hungría Central, perteneciente a la Administración nacional de Hacienda y Aduanas), en relación con la exención del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Unión Europea.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 15, puntos 1 y 2, de la Sexta Directiva dispone:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

1. Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad, por el propio vendedor o por cuenta de éste.
2. Las entregas de bienes expedidos o transportados por el comprador que no se halle establecido en el interior del país, o por su cuenta, fuera de la Comunidad, con exclusión de los bienes transportados por el comprador mismo y destinados al armamento o al avituallamiento de embarcaciones de recreo y de aviones de turismo o de cualquier otro medio de transporte de uso privado.

[...]»

- 4 Conforme a lo dispuesto en sus artículos 411 y 413, la Directiva 2006/112, a partir del 1 de enero de 2007, derogó la normativa anterior de la Unión en materia de IVA, en particular la Sexta Directiva, y la sustituyó. Según los considerandos primero y tercero de la Directiva 2006/112, la refundición de la Sexta Directiva era necesaria para presentar todas las disposiciones aplicables de forma clara y

racional en una estructura y una redacción refundidas sin introducir, en principio, cambios de fondo. Así pues, las disposiciones de la Directiva 2006/112 son sustancialmente idénticas a las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva.

5 Con arreglo al artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112:

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

6 Con arreglo al artículo 131 de dicha Directiva:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 [del título IX de la Directiva 2006/112] 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.»

7 Dentro del capítulo 6, titulado «Exenciones relativas a las exportaciones», del título IX de dicha Directiva, el artículo 146 de ésta dispone en su apartado 1:

«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 éste;
- b) las entregas de bienes expedidos o transportados por el adquirente que no se halle establecido en su territorio respectivo, o por su cuenta, fuera de la Comunidad, con exclusión de los bienes transportados por el propio adquirente y destinados al armamento o al avituallamiento de embarcaciones de recreo y de aviones de turismo o de cualquier otro medio de transporte de uso privado;

[...]»

8 El artículo 273 de la Directiva 2006/112 establece:

«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 que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

Derecho húngaro

- 9 El artículo 11, apartado 1, de la Ley LXXIV de 1992, relativa al impuesto sobre el valor añadido (*Magyar Közlöny* 1992/128; en lo sucesivo, «antigua Ley del IVA»), define el concepto de «exportación de bienes» del siguiente modo:

«Exportación de bienes: toda entrega de bienes en consecuencia directa de la cual la autoridad aduanera, a más tardar el último día del tercer mes siguiente a aquel en que se produce la entrega, dé salida a los bienes con destino final al territorio de un país tercero. Los bienes no podrán haber sido objeto de uso o disfrute entre el momento de la entrega y el de la salida del territorio, sin perjuicio de su prueba o producción experimental.»

- 10 El artículo 29 de dicha Ley dispone lo siguiente:

«Estarán exentos del impuesto:

- a) las exportaciones de productos,

[...]»

- 11 La Ley CXXVII de 2007, relativa al impuesto sobre el valor añadido (*Magyar Közlöny* 2007/155; en lo sucesivo, «nueva Ley del IVA»), entró en vigor el 1 de enero de 2008. El artículo 98 de esta Ley tiene el siguiente tenor:

«1. Están exentas del impuesto las entregas de bienes expedidos por vía postal o transportados desde territorio nacional hacia otro país situado fuera de la Comunidad, a condición de que la expedición o el transporte:

- a) sea efectuado por el propio proveedor o por un tercero que actúe por cuenta de aquél;
- b) sea efectuado por el propio adquirente o por un tercero que actúe por cuenta de aquél si se reúnen los requisitos adicionales previstos en los apartados 3 y 4 [del presente artículo] o en los artículos 99 y 100 de la presente Ley.

2. El apartado 1 será de aplicación si se reúnen los requisitos siguientes:

- a) la autoridad que dé salida a los bienes del territorio de la Comunidad debe haber certificado que han abandonado dicho territorio en el momento de la entrega o, a más tardar, dentro del plazo de los 90 días siguientes a la fecha en que se haya efectuado la entrega, y
- b) los productos no pueden, dentro del plazo previsto en la letra a), haber sido utilizados conforme a su destino ni haber sido objeto de disfrute de cualquier otro modo, sin perjuicio de su prueba o producción experimental.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 12 BDV desarrolló durante los años 2007 y 2008 una actividad de comercio al por mayor de conservas. En el marco de esta actividad, comercializaba en Estados terceros los productos que fabricaba en Hungría. Los contratos celebrados con los compradores establecidos fuera del territorio aduanero de la Unión contenían una de las cláusulas del comercio internacional establecidas por la Cámara de comercio internacional (cláusulas «Incoterms 2000»): la cláusula «en fábrica» («exworks» o EXW), que implica que el comprador recoge la mercancía en la puerta del establecimiento del vendedor.

- 13 A raíz de una inspección fiscal sobre BDV, relativa al período comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2009, con exclusión del período comprendido entre el 1 de julio de 2007 y el 31 de marzo de 2008, la administración tributaria constató que, en su libro registro del IVA y en sus declaraciones de IVA referentes al período inspeccionado, dicha empresa había calificado algunas de sus operaciones de ventas para la exportación, pese a que los bienes destinados a la exportación habían salido del territorio aduanero de la Unión tras la expiración del plazo previsto a este respecto en el artículo 11, apartado 1, de la antigua Ley del IVA y, desde el 1 de enero de 2008, en el artículo 98, apartado 1, de la nueva Ley del IVA.
- 14 Mediante decisión de 22 de octubre de 2010, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága emitió una liquidación complementaria en la que constataba la existencia de una deuda tributaria a cargo de BDV y le imponía una sanción tributaria y un recargo de mora, por estimar que la expedición de las mercancías a Estados terceros se había producido tras la expiración del plazo fijado en la normativa nacional.
- 15 BDV interpuso un recurso contencioso-administrativo contra dicha decisión, en el que invocaba que las mencionadas disposiciones de la antigua y de la nueva Ley del IVA eran contrarias tanto a la Sexta Directiva como a la Directiva 2006/112. En su recurso, señalaba que en todas las entregas a las que se refiere la citada decisión los bienes habían sido efectivamente expedidos fuera de la Unión. Además, en virtud de la cláusula contractual «ex-works», la responsabilidad por el transporte de las mercancías incumbía a los adquirentes. Por lo tanto, había dado muestras de la diligencia requerida al contactar regularmente con los compradores para que el transporte de las mercancías fuera de la Unión se efectuara en los plazos exigidos.
- 16 El Budapest Környéki Törvényszék (Tribunal de Distrito de Budapest) estimó el recurso de BDV. Consideró que el plazo de salida previsto en la normativa húngara no puede aplicarse cuando se constata que la exportación de los productos ha tenido efectivamente lugar. Observó que las condiciones que pueden establecer los Estados miembros para la aplicación de la exención de la exportación, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no deben ir más allá de lo necesario para la consecución de los objetivos de la Sexta Directiva y de la Directiva 2006/112 ni poner en riesgo la neutralidad del IVA.
- 17 La parte demandada en el litigio principal interpuso un recurso contra dicha resolución ante la Kúria (Tribunal Supremo). Alega que, conforme a la normativa nacional, las operaciones de venta sólo pueden calificarse de ventas exentas para la exportación si los bienes salen del territorio de la Unión en el plazo establecido por dicha normativa.
- 18 La Kúria subraya, a este respecto, que el mencionado plazo de salida no constituye un plazo procedimental o «plazo técnico» que pueda ser objeto de corrección, sino un «plazo de caducidad material». Por lo tanto, si la administración tributaria constata que se ha sobrepasado dicho plazo, las operaciones económicas de que se trate no pueden calificarse de «ventas exentas para la exportación» y quedan, en consecuencia, sujetas a imposición.
- 19 En este contexto, la Kúria decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Pueden interpretarse el artículo 15 de la [Sexta Directiva] y el artículo 146 de la Directiva [2006/112] en el sentido de que el transporte fuera del territorio comunitario de los bienes destinados a la exportación debe tener lugar dentro de un determinado plazo para que pueda calificarse de entrega exenta para la exportación?

- 2) ¿Tienen relevancia a la hora de responder a la primera cuestión las cláusulas de comercio internacional; el hecho de que el vendedor, el comprador o el transportista hayan actuado de buena o de mala fe, con el debido cuidado o de modo eventualmente culpable; el período de declaración, o el hecho de que el transporte de los bienes se produzca efectivamente fuera de plazo, pero dentro del período de prescripción para la liquidación del impuesto?
- 3) ¿Es compatible con los principios de neutralidad fiscal, seguridad jurídica y proporcionalidad el que la normativa de un Estado miembro prevea requisitos adicionales a los establecidos en las Directivas [antes citadas] y supedita la consideración de una exportación como exenta a requisitos objetivos y acumulativos que no constan en éstas?
- 4) ¿Pueden interpretarse los artículos 15 de la Sexta Directiva y 131 y 273 de la Directiva [2006/112] en el sentido de que, en aras de la prevención de la evasión, el abuso y el fraude fiscales y de la correcta liquidación y recaudación del impuesto, un Estado miembro puede supeditar las exportaciones exentas a requisitos como los previstos en el artículo 11, apartado 1, de la [antigua Ley del IVA] y en el artículo 98, apartado 1, de la [nueva Ley del IVA]?
- 5) ¿Es conforme con los principios fundamentales del Derecho de la Unión y con las disposiciones de las Directivas [antes citadas] el que, por incumplirse requisitos que no constan en [los artículos 15 de la Sexta Directiva y 146 de la Directiva 2006/112], la autoridad tributaria cambie la calificación de una exportación exenta y exija el pago del impuesto al sujeto pasivo? Si la respuesta es afirmativa, ¿en qué circunstancias es ello posible?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 20 Con carácter preliminar, procede señalar que las cuestiones planteadas se refieren tanto a la Sexta Directiva como a la Directiva 2006/112, pese a que el litigio principal versa sobre operaciones de venta realizadas después del 1 de enero de 2007. Como se ha indicado en el apartado 4 de la presente sentencia, la Directiva 2006/112 derogó la Sexta Directiva y la sustituyó a partir de esa fecha. Por lo tanto, las cuestiones planteadas deben únicamente analizarse en relación con las disposiciones de la Directiva 2006/112.
- 21 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si los artículos 146, apartado 1, y 131 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que exige que, en el marco de una entrega de bienes para la exportación, los bienes destinados a la exportación fuera de la Unión abandonen el territorio de la Unión dentro de un plazo fijo de tres meses o de 90 días a partir de la fecha de entrega, cuando la simple superación del plazo tenga por consecuencia privar definitivamente al sujeto pasivo de la exención de dicha entrega.
- 22 Tal como se desprende de la resolución de remisión, con estas cuestiones se pretende fundamentalmente dilucidar si, en relación con las entregas de bienes destinados a la exportación, una normativa nacional puede exigir que la exportación se produzca dentro del plazo señalado para que pueda hablarse de entrega exenta para la exportación.
- 23 A este respecto, debe señalarse que, en virtud del artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, los Estados miembros exonerarán las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Unión, por el adquirente o por cuenta de éste. Esta disposición ha de entenderse a la luz de lo dispuesto en el artículo 14, apartado 1, de dicha 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.

- 24 De estas disposiciones y, en particular, del término «expedidos», empleado en el mencionado artículo 146, apartado 1, letra b), se desprende que la exportación de un bien se ha efectuado y que la exención para la exportación es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado fuera de la Unión y que, como consecuencia de la expedición o el transporte, ha abandonado físicamente el territorio de la Unión (véanse, en relación con entregas intracomunitarias, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, *Teleos* y otros, C-409/04, Rec. p. I-7797, apartado 42; de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, Rec. p. I-12605, apartado 41, y de 6 de septiembre de 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, apartados 31 y 32 y jurisprudencia citada).
- 25 En el litigio principal, consta que se efectuaron entregas de bienes en el sentido del artículo 14 de la Directiva 2006/112 y que los bienes objeto de las operaciones controvertidas en dicho litigio abandonaron físicamente el territorio de la Unión.
- 26 A diferencia de las disposiciones de la Directiva 2006/112 relativas al derecho a deducción que invoca el Gobierno húngaro, conforme a las cuales ese derecho se ejercita, en principio, en el mismo período en el que se origina, el artículo 146, apartado 1, letra b), de dicha Directiva no prevé el requisito de que el bien destinado a la exportación deba abandonar el territorio de la Unión en un plazo preciso para que sea aplicable la exención de la exportación prevista en dicho artículo. Sólo establece un plazo de este tipo, de manera excepcional, el artículo 147, apartado 1, letra b), de la misma Directiva para los bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de los viajeros.
- 27 Por consiguiente, la consideración de una operación como entrega para la exportación en virtud del artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 no puede depender de la observancia, para la salida del bien del territorio aduanero de la Unión, de un plazo preciso cuyo incumplimiento tenga por consecuencia privar definitivamente al sujeto pasivo de la exención de la exportación.
- 28 Sin embargo, como se deriva del artículo 131 de la Directiva 2006/112, las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 del título IX de dicha Directiva, en que se inscribe el artículo 146 de ésta, se aplican 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.
- 29 En el ejercicio de las facultades que les confiere el mencionado artículo 131, los Estados miembros deben, no obstante, respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los que figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad y el de la protección de la confianza legítima (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Rec. p. I-771, apartado 18, y R., antes citada, apartado 45 y jurisprudencia citada).
- 30 En particular, en lo que se refiere 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 (véase, en particular, la sentencia de 18 de noviembre de 2010, X, C-84/09, Rec. p. I-11645, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 31 De este modo, 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 necesario para dicho fin (sentencia *Netto Supermarkt*, antes citada, apartado 20).

- 32 Por lo que respecta al objetivo perseguido por el plazo que prevén la antigua Ley del IVA y la nueva Ley del IVA para la salida de los bienes destinados a la exportación fuera del territorio aduanero de la Unión, el Gobierno húngaro indicó que dicho plazo es necesario para poder controlar el requisito de salida que implica la exención de la exportación y ha precisado que permite a la administración tributaria evitar todo posible fraude, evasión o abuso.
- 33 A este respecto, procede recordar que la lucha contra todo posible fraude, evasión fiscal o abuso es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112 (sentencia de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, apartado 35 y jurisprudencia citada). En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha declarado que el objetivo de prevenir el fraude fiscal justifica a veces el establecimiento de exigencias elevadas respecto a las obligaciones de los proveedores (véanse en este sentido las sentencias, antes citadas, Teleos y otros, apartado 58, y Netto Supermarkt, apartado 22).
- 34 Por lo tanto, en principio los Estados miembros pueden fijar un plazo razonable para la exportación, teniendo en cuenta las prácticas comerciales en el ámbito de la exportación en los Estados terceros, con el fin de verificar si un bien entregado para la exportación ha salido efectivamente de la Unión.
- 35 Como la Comisión ha señalado en sus observaciones, imponer al vendedor de un bien destinado a la exportación un plazo preciso a cuya expiración el bien debe haber abandonado el territorio aduanero de la Unión constituye un medio apropiado para este fin.
- 36 Sin embargo, este plazo, cuya expiración permite someter a imposición la entrega del bien destinado a la exportación, no debe ir más allá de lo necesario para este fin.
- 37 A este respecto, debe señalarse, en primer lugar, que el hecho de que una entrega de un bien destinado a la exportación quede sujeta a imposición, en virtud de una normativa como la controvertida en el litigio principal, cuando el bien de que se trate no haya abandonado el territorio de la Unión en el plazo previsto en tal normativa no tiene por sí solo la consecuencia de que la normativa en cuestión deba considerarse desproporcionada. Con arreglo al principio fundamental del sistema común del IVA, el IVA se aplica a cada transacción de producción o de distribución (véanse, en particular, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, Rec. p. I-7861, apartado 22, y Bonik, antes citada, apartado 28). De lo anterior se deriva que una entrega de un bien destinado a la exportación puede, en principio, someterse a imposición cuando la operación de que se trate no cumpla, en un plazo razonable previsto por la normativa nacional aplicable, los requisitos del artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112.
- 38 Sin embargo, con arreglo a las indicaciones proporcionadas por el órgano jurisdiccional remitente, el plazo de salida controvertido en el litigio principal es un plazo de caducidad material, que no permite subsanación alguna una vez superado. Por lo tanto, cuando un bien destinado a la exportación no abandona el territorio aduanero de la Unión dentro del plazo señalado por la antigua Ley del IVA y la nueva Ley del IVA, la entrega de dicho bien queda definitivamente sometida a imposición, aun cuando el bien salga efectivamente de la Unión tras la expiración del plazo previsto en tal normativa.
- 39 A este respecto, procede señalar que una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la exención de la exportación a un plazo de salida con el objetivo, en particular, de luchar contra la evasión y el fraude fiscales, sin permitir, no obstante, que los sujetos pasivos demuestren, para poder acogerse a la exención, que se ha cumplido el requisito de salida tras la expiración de dicho plazo y sin prever el derecho del sujeto pasivo a la devolución del IVA ya abonado por el incumplimiento del citado plazo cuando aporta la prueba de que la mercancía ha abandonado el territorio aduanero de la Unión, va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.

- 40 En efecto, una entrega en la que se verifican los requisitos para la exención de la exportación previstos en el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, concretamente la salida de los bienes de que se trate del territorio aduanero de la Unión, no devenga IVA (véase, por analogía, la sentencia Collée, antes citada, apartado 30 y jurisprudencia citada). En tal contexto, ya no existe, en principio, riesgo de fraude fiscal o de pérdidas fiscales que pueda justificar la imposición de la operación en cuestión.
- 41 Por lo tanto, procede constatar que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de evitar la evasión y el fraude fiscales.
- 42 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales que los artículos 146, apartado 1, y 131 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que exige que, en el marco de una entrega de bienes para la exportación, los bienes destinados a la exportación fuera de la Unión abandonen el territorio de la Unión dentro de un plazo fijo de tres meses o de 90 días a partir de la fecha de entrega, cuando la simple superación del plazo tenga por consecuencia privar definitivamente al sujeto pasivo de la exención de dicha entrega.

Costas

- 43 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 Quinta) declara:

Los artículos 146, apartado 1, y 131 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que exige que, en el marco de una entrega de bienes para la exportación, los bienes destinados a la exportación fuera de la Unión Europea abandonen el territorio de la Unión Europea dentro de un plazo fijo de tres meses o de 90 días a partir de la fecha de entrega, cuando la simple superación del plazo tenga por consecuencia privar definitivamente al sujeto pasivo de la exención de dicha entrega.

Firmas