



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. ELEANOR SHARPSTON
presentadas el 12 de julio de 2018¹

Asunto C-495/17

Cartrans Spedition Srl
contra
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești — Administrația Județeană a
Finanțelor Publice Prahova,
Direcția Regională a Finanțelor Publice București — Administrația Fiscală pentru Contribuabili
Mijlocii

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunalul Prahova (Tribunal de Distrito de Prahova, Rumanía)]

«Petición de decisión prejudicial — IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículos 146, apartado 1, letra e), y 153 — Exenciones — Servicios de transporte relacionados con las exportaciones de bienes — Prueba de que se han exportado los bienes fuera del territorio de la Unión — Sistema establecido por el Convenio aduanero relativo al transporte internacional de mercancías — Cuadernos TIR»

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, el Tribunalul Prahova (Tribunal de Distrito de Prahova, Rumanía) solicita orientación sobre la interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo.² El órgano jurisdiccional remitente desea saber si son compatibles con la Directiva del IVA unas disposiciones nacionales que exigen al sujeto pasivo aportar documentos específicos para poder disfrutar de la exención del IVA para la prestación de servicios (como los de transporte) cuando están directamente relacionados con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la Unión. Cuando tales bienes se transportan al amparo de un cuaderno de transporte internacional por carretera con arreglo al sistema establecido por el Convenio aduanero relativo al transporte internacional de mercancías al amparo de cuadernos TIR, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si dichos documentos constituyen una prueba que acredita que se han exportado los bienes en cuestión.

Marco jurídico de la Unión

Directiva del IVA

2. El artículo 131, encuadrado en el título IX (Exenciones), presenta el siguiente tenor: «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.»

¹ Lengua original: inglés.

² Directiva 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»). Las operaciones de que se trata se realizaron entre marzo de 2012 y abril de 2014, de modo que en lo sucesivo me referiré a dicho período como «período de autos». Véase el punto 15 de las presentes conclusiones.

3. El artículo 146 se encuentra en el capítulo 6 de dicho título (Exenciones relativas a las exportaciones). El artículo 146, apartado 1, letra e), enumera, entre dichas exenciones, «las prestaciones de servicios, incluidos los transportes y operaciones accesorias, con la excepción de las prestaciones de servicios exentas con arreglo a los artículos 132 y 135, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes o con las importaciones de bienes [...]».

4. De conformidad con el artículo 153, los Estados miembros «eximirán las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervengan en las operaciones enunciadas en los capítulos 6, 7 y 8 o en operaciones que se lleven a cabo fuera de la [Unión]».

Código aduanero

5. El código aduanero establecido por el Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo³ estableció el marco jurídico de las normas y procedimientos aduaneros en el territorio aduanero de la Unión. El artículo 4, punto 16, letras b) y h), disponía que el concepto de «régimen aduanero» comprendía, respectivamente, el tránsito y la exportación. Con arreglo al artículo 4, punto 17, por «declaración en aduana» se entendía el acto por el que una persona manifestaba según las formas y procedimientos establecidos la voluntad de asignar a una mercancía un régimen aduanero determinado. De conformidad con el artículo 59, toda mercancía incluida en un régimen aduanero debía ser objeto de una declaración para dicho régimen aduanero. Las mercancías declaradas, entre otros, para el régimen de exportación o de tránsito debían estar bajo vigilancia aduanera desde la admisión de la declaración en aduana y «hasta el momento en que salgan del territorio aduanero de la [Unión] o se destruyan, o bien quede invalidada la declaración en aduana».

6. El artículo 91, apartado 1, letras a) y b), disponía que el *régimen de tránsito externo* permitía la circulación de uno a otro punto del territorio aduanero de la Unión de mercancías no comunitarias y de mercancías comunitarias, respectivamente. Cuando las mercancías circulaban según se describía en el artículo 91, apartado 1, al amparo de un cuaderno TIR, era una circulación lícita a los efectos del artículo 91, apartado 2, letra b), siempre que: i) hubiese comenzado o debiese terminar en el exterior de la Unión, ii) se refiriese a envíos de mercancías que debiesen descargarse en el territorio aduanero y fuesen despachadas con mercancías que debiesen descargarse en un país tercero o iii) se efectuase de un punto a otro de la Unión pasando por el territorio de un país tercero.

7. El artículo 161 llevaba el epígrafe «Exportación». Su apartado 1 establecía que el régimen de la exportación permitía la salida de una mercancía de la Unión fuera del territorio aduanero. El apartado 2 disponía que toda mercancía de la Unión destinada a ser exportada debía incluirse en el régimen de exportación, con la salvedad de las mercancías incluidas en el régimen de perfeccionamiento pasivo o en el régimen de tránsito.

8. Con arreglo al artículo 163, apartado 1, el *régimen de tránsito interno* permitía la circulación de un punto a otro del territorio aduanero, pasando por el territorio de un país tercero, de mercancías de la Unión sin que su estatuto aduanero se modificase. Tal circulación podía efectuarse, entre otros documentos, al amparo de un cuaderno TIR (artículo 163, apartado 2).

³ Reglamento de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1; en lo sucesivo, «código aduanero»). Este Reglamento fue modificado en diversas ocasiones y en el período de autos estaba en vigor la versión resultante de las modificaciones introducidas por el Reglamento (CE) n.º 1791/2006 del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 363, p. 1). La actual versión se recoge en el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (DO 2013, L 269, p. 1).

9. Con arreglo al artículo 182 *bis*, apartado 1, las mercancías que saliesen del territorio aduanero debían ser objeto de una declaración de aduanas o, cuando esta no fuese necesaria, de una declaración sumaria.⁴ De conformidad con el artículo 182 *ter*, apartado 1, cuando a dichas mercancías se les diese un destino aduanero a cuyos efectos se requiriese una declaración de aduanas, esta se había de presentar en la aduana de exportación, antes de que las mercancías se sacasen del territorio aduanero. El artículo 183 disponía que las mercancías que saliesen del territorio aduanero serían sometidas a vigilancia aduanera.

Convenio TIR

10. Bajo los auspicios de la Comisión Económica para Europa de las Naciones Unidas (CEPE) se desarrolló el sistema de transporte TIR tras la II Guerra Mundial a fin de contribuir a revitalizar la economía europea de posguerra. El Convenio aduanero relativo al transporte internacional de mercancías al amparo de los cuadernos TIR, celebrado en Ginebra el 14 de noviembre de 1975 (en lo sucesivo, «Convenio TIR»), fue aprobado en nombre de la Comunidad Económica Europea por el Reglamento (CEE) n.º 2112/78 del Consejo,⁵ de modo que es directamente aplicable. El Convenio TIR entró en vigor por lo que respecta a lo que hoy es la Unión Europea el 20 de junio de 1983.⁶ Todos los Estados miembros, y la propia Unión Europea, son partes contratantes. Una versión consolidada del texto de dicho Convenio se publicó en el anexo de la Decisión 2009/477/CE del Consejo.⁷

11. El artículo 1 del Convenio TIR define el concepto de «transporte TIR» como el transporte de mercancías desde una Aduana de partida hasta una Aduana de destino, con arreglo al procedimiento TIR. Es «titular» de un cuaderno TIR la persona a la que se ha expedido un cuaderno TIR, con arreglo a las disposiciones pertinentes del Convenio y en cuyo nombre se ha realizado una declaración con el modelo de un cuaderno TIR, indicando su intención de situar mercancías con arreglo al procedimiento TIR en la aduana de partida.⁸ El artículo 2 dispone que el Convenio se aplicará a los transportes de mercancías efectuados, sin manipulación intermedia de la carga, a través de una o varias fronteras, desde una aduana de partida de una Parte contratante hasta una aduana de destino de otra o de la misma Parte contratante, siempre que parte del viaje entre el principio y el final del transporte TIR se efectúe por carretera.

12. Con arreglo al artículo 3, letra b), las operaciones de transporte deberán realizarse con la garantía de asociaciones autorizadas, con arreglo al artículo 6,⁹ y efectuarse al amparo de un cuaderno TIR. El artículo 4 dispone que las mercancías transportadas con arreglo al procedimiento TIR no estarán sujetas al pago o al depósito de los derechos e impuestos de importación o exportación en las aduanas *de tránsito*.

4 Las excepciones a esta norma no son pertinentes a los efectos de las presentes conclusiones.

5 Reglamento de 25 de julio de 1978 (DO 1978, L 252, p. 1; EE 02/05, p. 46).

6 El Convenio TIR entró en vigor cuando se hubieron formalizado todos los trámites necesarios (véanse el artículo 2 del Reglamento n.º 2112/1978 y los artículos 52 y 53 del Convenio TIR). La fecha de entrada en vigor del Convenio por lo que respecta a la Unión Europea se publicó en el *Diario Oficial* con el título «Entrada en vigor del Convenio aduanero relativo al transporte internacional de mercancías al amparo de los cuadernos TIR (Convenio TIR)» (DO 1983, L 31, p. 13).

7 Decisión de 28 de mayo de 2009, por la que se publica en forma consolidada el texto del Convenio aduanero relativo al transporte internacional de mercancías al amparo de los cuadernos TIR (Convenio TIR) de 14 de noviembre de 1975, con sus correspondientes enmiendas (DO 2009, L 165, p. 1).

8 Artículo 1, letras a) y o), respectivamente.

9 El artículo 6 establece que cada Parte contratante podrá autorizar a asociaciones a expedir los cuadernos TIR y a actuar como garantes, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos mínimos según lo expuesto en la parte I del anexo 9 del Convenio. Entre dichos requisitos figuran: la existencia demostrada durante como mínimo un año como asociación establecida que representa los intereses del sector del transporte; pruebas de una situación financiera solvente y de capacidad organizativa suficiente para cumplir sus obligaciones en virtud del Convenio, y conocimientos demostrados de su personal en la debida aplicación del Convenio. Son también requisitos los siguientes: no deben haberse cometido infracciones graves o reiteradas de la legislación aduanera o fiscal; un acuerdo escrito o de cualquier otro instrumento jurídico entre la asociación y las autoridades competentes de la Parte contratante en la que esté establecida, y un compromiso según el cual la asociación cumplirá las obligaciones establecidas en el Convenio.

Manual de tránsito TIR

13. El manual de tránsito de la Comisión¹⁰ señala que «el cuaderno TIR es una declaración aduanera que acompaña el transporte de las mercancías y constituye la prueba de la existencia de la garantía. Los cuadernos TIR son distribuidos por una organización internacional [en la actualidad, la Unión Internacional de Transporte por Carretera (IRU)] a las asociaciones garantes nacionales. El cuaderno TIR es válido para un solo viaje TIR. Se empieza a utilizar en el país de partida y permite efectuar controles aduaneros en las Partes contratantes de partida, paso y destino» (véase el artículo 1.2, párrafo tercero, de la parte IX, Régimen TIR).

Legislación nacional

14. En su resolución de remisión, el órgano jurisdiccional remitente señala que, con arreglo a la legislación nacional, los servicios de transporte que estén directamente relacionados con las exportaciones de bienes están exentos del IVA. Asimismo, observa que, con arreglo a la normativa vigente en el período de autos, los servicios de transporte solo estaban exentos del IVA si el sujeto pasivo en cuestión podía demostrar la exportación de los bienes transportados, mediante la presentación de los siguientes documentos justificantes que respaldasen la solicitud de exención: factura emitida por el transportista, contrato de transporte celebrado con el beneficiario del servicio, los documentos específicos del transporte y los documentos de los que resulte que los bienes transportados se exportaron.

Antecedentes de hecho, procedimiento y cuestiones prejudiciales

15. Cartrans Spedition SRL (en lo sucesivo, «Cartrans»), operador de intermediación del transporte por carretera, con domicilio social en Rumanía, prestó servicios relativos al transporte de mercancías en Turquía en tres ocasiones entre marzo y mayo de 2012, dos veces en Georgia en agosto de 2012, una vez en Irak en febrero de 2013 y una vez en Ucrania en abril de 2014. El 13 de agosto de 2014, las autoridades rumanas competentes emitieron un informe de inspección fiscal y una liquidación por la que se requería a Cartrans el pago de 16 203 leus rumanos (RON) (aproximadamente 3 650 euros).

16. Las autoridades competentes sostenían que Cartrans no había justificado que las mercancías transportadas hubiesen sido efectivamente exportadas, al no haber aportado ninguno de los siguientes documentos: contrato de transporte celebrado con el beneficiario del servicio, los documentos específicos del transporte y los documentos de los que resulte que los bienes transportados se exportaron, conforme a la normativa nacional. Lo único que había probado Cartrans fue haber prestado determinados servicios de transporte en el extranjero a ciertos exportadores.

17. Cartrans impugnó dicha liquidación. En apoyo de su solicitud de exención del IVA, por cada una de las siete facturas objeto de las liquidaciones del IVA, aportó cuadernos TIR y cartas de porte CMR selladas por las aduanas de los países a los que Cartrans había transportado las mercancías en cuestión para su exportación.¹¹ Cartrans alegó que los cuadernos TIR incluían tanto menciones a los bienes transportados como certificaciones de las autoridades aduaneras con respecto a la exportación de los bienes al país en cuestión y que, por tanto, resultaba evidente que el cuaderno TIR tenía valor probatorio, al constituir el instrumento que acreditaba la realización de un tránsito aduanero desde una aduana de partida hasta una aduana de destino.

¹⁰ Manual de tránsito para el procedimiento TIR TAXUD/1873/2007, de 1 de julio de 2009, publicado por el Comité del código aduanero de la Comisión Europea — sección Tránsito (TIR). La Comisión Europea actualmente está actualizando el Manual de tránsito, motivo por el cual la actual versión, de 27 de abril de 2016 (TAXUD/A2/TRA/003/2016-EN) se designa como «documento de trabajo».

¹¹ Entiendo que la carta de porte CMR es un documento que acredita la existencia de un contrato de transporte de mercancías por carretera con fundamento en el Convenio relativo al contrato de transporte internacional de mercancías por carretera, suscrito en Ginebra el 19 de mayo de 1956. Al no ser objeto dichos documentos de las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, no diré nada más sobre ellos.

18. El órgano jurisdiccional remitente considera que, para la resolución del procedimiento principal, es necesaria una interpretación de las disposiciones de la Directiva del IVA relativas a las exenciones a la exportación y la prestación de servicios por intermediarios. En consecuencia, solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie con carácter prejudicial sobre las siguientes cuestiones:

- «1) A efectos de la exención del IVA para las operaciones y servicios de transporte ligados a la exportación de bienes conforme a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, ¿constituye un documento justificante de la exportación de los bienes transportados el cuaderno TIR sellado por la oficina aduanera del país de destino, habida cuenta del régimen de dicho documento de tránsito aduanero establecido en el Manual de tránsito para el procedimiento TIR TAXUD/1873/2007 por el Comité del código aduanero — sección Tránsito de la Dirección General de Fiscalidad y de Unión Aduanera de la Comisión Europea?
- 2) El artículo 153 de la Directiva [2006/112] ¿se opone a una práctica fiscal que solo permite al contribuyente demostrar la exportación de las mercancías transportadas mediante la declaración aduanera de exportación, no concediendo el derecho a la deducción del IVA por los servicios de transporte de las mercancías exportadas en ausencia de tal declaración, aunque exista un cuaderno TIR sellado por la aduana del país de destino?»

19. Cartrans, el Gobierno rumano y la Comisión Europea presentaron observaciones escritas. Por no haberse solicitado, no se celebró vista.

Apreciación

Observaciones preliminares

20. Las cuestiones del órgano jurisdiccional remitente se formulan sobre la premisa de que Cartrans solicita la exención del IVA con el argumento de que prestó servicios como intermediario que actuaba por cuenta de un tercero a efectos del artículo 153 de la Directiva del IVA.¹² La resolución de remisión describe a Cartrans como un «operador de intermediación del servicio de transporte de mercancías por carretera». Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente no aclara si la solicitud de exención del IVA de Cartrans se fundamenta en que prestó por sí misma servicios de transporte y accesorios con arreglo al artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, o si, simplemente, actuó de intermediario conforme al artículo 153 de la misma Directiva.

21. El término «intermediario» no está definido en el artículo 153 de la Directiva del IVA. Su significado habitual, interpretado de conformidad con el objetivo de la Directiva del IVA, indica que un intermediario es una persona que interviene entre las partes.¹³ En el ámbito de los servicios de transporte por carretera, podría entrar en ese concepto la prestación de apoyo logístico para coordinar la circulación de las mercancías del vendedor hasta el comprador, así como, acaso, la prestación de servicios dirigidos a garantizar el transporte físico de las mercancías desde el lugar de partida hasta su destino. La prestación de servicios de transporte por un intermediario goza de una exención específica del impuesto cuando el interesado haya transportado mercancías a un destino situado fuera de la Unión Europea en nombre o por cuenta de terceros con arreglo al artículo 153 de la Directiva del

¹² La segunda cuestión prejudicial se expresa en términos del derecho «a la deducción» del IVA por la prestación de servicios de transporte, y yo la entiendo como referida al «derecho a la exención del impuesto», por dos razones. En primer lugar, las disposiciones en cuestión no forman parte del régimen específico de deducciones del IVA. En segundo, la resolución de remisión trata claramente de las normas que rigen la exención del impuesto, sin mención alguna de las normas sobre la deducción.

¹³ Sentencia de 2 de abril de 1998, EMU Tabac y otros (C-296/95, EU:C:1998:152), apartado 30.

IVA. En defecto de cualquier información en la resolución de remisión sobre el papel concreto de Cartrans, será el órgano jurisdiccional remitente quien habrá de comprobar si Cartrans actuó como intermediario por cuenta de un tercero o si transportó por sí mismo las mercancías en cuestión, a efectos del procedimiento principal.

22. En cualquier caso, el artículo 153 es de aplicación cuando el sujeto pasivo participe, en particular, en alguna de las operaciones mencionadas en el capítulo 6 de la Directiva del IVA. En el presente caso, la disposición pertinente de dicho capítulo es el artículo 146, apartado 1, letra e). Por lo tanto, examinaré las cuestiones prejudiciales a la luz de este último.

Cuestiones prejudiciales primera y segunda

23. El órgano jurisdiccional remitente desea saber si, en un caso en que el sujeto pasivo solicita acogerse a una exención del IVA alegando haber prestado servicios relacionados con el transporte de mercancías para la exportación fuera de la Unión, los Estados miembros pueden imponer condiciones que exijan a ese sujeto pasivo presentar determinados documentos para justificar que las mercancías en cuestión han sido efectivamente exportadas, o bien si los cuadernos TIR constituyen una prueba de este tipo. Dado que las dos cuestiones planteadas son facetas de un mismo problema, voy a examinarlas conjuntamente.

24. El Gobierno rumano considera que la Directiva del IVA permite a los Estados miembros rechazar solicitudes de exención fiscal en virtud del artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA en circunstancias como las del procedimiento principal. Cartrans y la Comisión son de la opinión contraria.

25. Yo tampoco estoy de acuerdo con el Gobierno rumano.

26. Hay dos aspectos pacíficos entre las partes. En primer lugar, dado que el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA versa sobre la exención del impuesto para las exportaciones fuera de la Unión, de conformidad con el principio general del Derecho tributario internacional, el impuesto se ha de recaudar sobre el consumo de bienes y servicios en el lugar de destino. Por lo tanto, todas las operaciones relativas a exportaciones, con carácter general, están exentas del impuesto. En segundo lugar, dado que esta disposición establece una exención del impuesto, debe interpretarse restrictivamente.¹⁴

27. Las exenciones previstas en el capítulo 6 de la Directiva del IVA (Exenciones relativas a las exportaciones) son obligatorias. Por lo tanto, si un sujeto pasivo puede justificar la prestación de servicios de transporte y accesorios a efectos del artículo 146, apartado 1, letra e), le debe ser concedida la exención. A falta de una disposición expresa, los Estados miembros no gozan de margen de apreciación para introducir condiciones sustantivas adicionales.

28. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende claramente que, para disfrutar de la exención del artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, debe existir un vínculo directo entre el transporte de las mercancías hasta un destino situado fuera de la Unión Europea y los servicios en cuestión. En otras palabras, los servicios deben ser prestados directamente, según los casos, al exportador, al importador o al destinatario de los bienes mencionados en dicho precepto.¹⁵ Estos son aspectos cuya valoración corresponde al órgano jurisdiccional remitente al examinar los hechos y circunstancias del caso.

¹⁴ Sentencia de 29 de junio de 2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502), apartados 18 y 22.

¹⁵ Sentencia de 29 de junio de 2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502), apartado 23.

29. La resolución de remisión deja claro que, con arreglo a la normativa nacional, el transporte relacionado con las exportaciones de bienes es un servicio que solo está exento del IVA si el sujeto pasivo en cuestión puede aportar los siguientes documentos justificantes: factura emitida por el transportista, contrato de transporte celebrado con el beneficiario del servicio, los documentos específicos del transporte y los documentos de los que resulte que los bienes transportados se exportaron (en lo sucesivo, «documentos requeridos»).

30. A mi parecer, una práctica nacional que exige a un sujeto pasivo demostrar que las mercancías transportadas han sido efectivamente exportadas no es compatible con el Derecho de la Unión. El artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA no contiene tal requisito. La condición que dicha disposición establece es que la prestación de servicios, incluido el transporte, está directamente *relacionada* con las exportaciones de bienes.

31. Por otra parte, estoy de acuerdo con la Comisión en que ninguna disposición de la Directiva del IVA impone la condición de que el sujeto pasivo deba aportar pruebas concretas para poder disfrutar de la exención prevista en el artículo 146, apartado 1, letra e).

32. De la descripción que el órgano jurisdiccional remitente hace de la normativa nacional se desprende claramente que las disposiciones nacionales en cuestión establecen requisitos puramente formales. Sin embargo, tales requisitos referidos a la forma en que un sujeto pasivo acredite tener derecho a la exención no pueden perjudicar a un derecho a exención del IVA que ampara el Derecho de la Unión si se cumplen los requisitos materiales para que opere el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA.¹⁶

33. Con arreglo al artículo 131 de la Directiva del IVA, las exenciones previstas, en particular, en el artículo 146, apartado 1, letra e), se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones del Derecho de la Unión 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. Al ejercer esta discreción, los Estados miembros se hallan vinculados por los principios generales del Derecho de la Unión, en particular los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad.¹⁷

34. El principio de seguridad jurídica exige que las consecuencias de toda norma jurídica sean claras y predecibles para sus destinatarios.¹⁸ De acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicho principio se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que introduce cargas tributarias.¹⁹ A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que las obligaciones que incumben a un sujeto pasivo en materia de prueba deben someterse a los requisitos establecidos expresamente por el Derecho nacional y a la práctica establecida para transacciones similares.²⁰

35. El órgano jurisdiccional remitente señala en su resolución de remisión que en el Derecho rumano no existe base jurídica que establezca expresamente qué tipo de documento prueba que los bienes transportados se hayan exportado. De la descripción que hace de la normativa nacional en cuestión, esta parece consistir en una mezcla de disposiciones legales y prácticas administrativas. Corresponde a dicho órgano jurisdiccional valorar si las mencionadas normas son lo suficientemente claras y precisas como para satisfacer el principio general de seguridad jurídica.

16 Sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106), apartado 32.

17 Sentencia de 9 de octubre de 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267), apartado 27.

18 Sentencia de 29 de abril de 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242), apartado 34.

19 Sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 48.

20 Sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 38.

36. En cuanto a la proporcionalidad, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por la normativa nacional, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión.²¹ Así pues, las normas nacionales no deben ir más allá de lo que es necesario para proteger o salvaguardar el erario público.²² En un contexto en que una autoridad tributaria denegó la exención a una entrega intracomunitaria porque la correspondiente prueba contable se aportó extemporáneamente, y no tuvo en cuenta que se cumplían los requisitos materiales, el Tribunal de Justicia consideró que la normativa nacional iba más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto.²³ A mi parecer, este razonamiento es válido también en las circunstancias del presente caso. En efecto, si un sujeto pasivo cumple los requisitos materiales establecidos en el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, estos requisitos no pueden verse desplazados por meros requisitos formales del Derecho interno.

37. En consecuencia, dichos requisitos nacionales no pueden ser utilizados de forma que menoscaben la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión en la materia.²⁴

38. El principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.²⁵ Solo existen dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA.²⁶ Uno de ellos es el caso de fraude.²⁷ El segundo es cuando se deniega la exención porque el incumplimiento de las normas en cuestión tiene por efecto impedir que las autoridades competentes tengan conocimiento de la prueba de que se han cumplido ciertos requisitos materiales.²⁸

39. En el procedimiento principal no se discute que Cartrans efectivamente prestase servicios a efectos de la Directiva del IVA y que dichos servicios fuesen prestados fuera del territorio de la Unión. Así las cosas, una práctica nacional que implica que las autoridades competentes no van a examinar las pruebas que indican que los bienes en cuestión han sido entregados a un comprador (o destinatario) situado en un tercer país viene a ser lo mismo que presumir que no se puede conceder esa exención.

40. En mi opinión, la normativa nacional en vigor va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto, por las siguientes razones. En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente afirma que, si un sujeto pasivo no puede aportar los documentos requeridos en apoyo de una solicitud de exención, la solicitud será denegada. Esto es incompatible con el principio de neutralidad fiscal, en la medida en que el IVA no se va a aplicar en el destino de los bienes, sino en un lugar donde se encuentran en tránsito.²⁹ En segundo lugar, la forma en que se aplica la normativa nacional en cuestión supone que, si no se cumplen los requisitos formales, las autoridades competentes ni siquiera examinan si *se cumplen realmente* los requisitos materiales de la exención con arreglo al artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA. En tercer lugar, no hay ningún elemento en la resolución de remisión que dé a entender que un incumplimiento de los requisitos formales necesariamente implique un caso de fraude, o que la infracción de las normas en cuestión tenga el efecto de impedir a las autoridades competentes determinar si se han cumplido los requisitos materiales.

21 Sentencia de 18 de noviembre de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), apartado 20.

22 Sentencia de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 20.

23 Sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 29.

24 Sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 26.

25 Sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106), apartado 36.

26 Sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106), apartado 38.

27 Sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106), apartado 39.

28 Sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106), apartado 42.

29 Véase el punto 37 de las presentes conclusiones.

41. De ahí se deduce que las autoridades de los Estados miembros en principio no pueden denegar una exención del IVA sin examinar el cumplimiento de los requisitos materiales establecidos por las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión únicamente por el hecho de que el sujeto pasivo no haya aportado ciertos documentos concretos para demostrar que las mercancías en cuestión han sido efectivamente exportadas.

42. ¿Debe considerarse el cuaderno TIR una prueba concluyente de que los bienes han sido exportados?

43. Entre las partes existe cierto acuerdo a este respecto, en cuanto a que todas ellas consideran que, con arreglo al código aduanero, los regímenes de exportación y de tránsito son diferentes.

44. Cartrans alega que un sujeto pasivo que presta servicios de transporte no debe verse obligado a presentar una declaración de exportación como prueba de que las mercancías han sido exportadas. Esto es así porque la persona que presta el servicio de transporte solo tendrá acceso a los documentos de tránsito en virtud del régimen TIR. El Gobierno rumano alega que el hecho de que una aduana haya sellado un cuaderno TIR no demuestra por sí solo que la mercancía en cuestión haya sido transportada y exportada fuera de la Unión. La Comisión señala que el sistema TIR confirma que los bienes han sido transportados hasta su destino. En este contexto, el cuaderno TIR no puede sustituir a la declaración aduanera de exportación, que demuestra que las mercancías han sido incluidas en el régimen de exportación.

45. A mi parecer, las partes tienen razón al observar que del código aduanero se deduce que los regímenes de tránsito y de exportación son diferentes.³⁰

46. En sus conclusiones presentadas en el asunto BGL, el Abogado General Léger³¹ esbozó una valiosa síntesis del Convenio TIR, que forma parte del ordenamiento jurídico de la Unión en virtud de la Decisión 2009/477. Según explicó el Abogado General, el Convenio facilita los transportes internacionales de mercancías en vehículos de transporte por carretera, al simplificar y armonizar las formalidades administrativas que han de cumplirse en materia aduanera al cruzar las fronteras. Las mercancías transportadas serán inspeccionadas únicamente por la aduana de partida, excluyendo cualquier inspección por las aduanas *de paso* o de destino (salvo sospecha de irregularidad). Un elemento importante es que dichas mercancías no estarán sujetas al pago o al depósito de derechos y tributos de importación o exportación. Las mercancías transportadas deben ir acompañadas, a lo largo de todo el transporte, de un documento de expedición uniforme, el cuaderno TIR, expedido por la aduana de partida, que servirá de elemento de consulta para controlar la regularidad de la operación. El pago de los derechos y tributos, que puede ser exigido por los servicios aduaneros al transportista, debe quedar garantizado en parte por una asociación nacional habilitada a dicho efecto por las autoridades de las Partes contratantes. La garantía en sí misma está cubierta por la IRU y por un grupo de aseguradoras establecido en Suiza.³²

47. La IRU imprime los cuadernos TIR y las asociaciones garantes los distribuyen a los transportistas, que mencionan en ellos una serie de informaciones, en particular, sobre las mercancías transportadas. Cada cuaderno TIR está compuesto de un juego de hojas que comprende un par de ejemplares (números 1 y 2). Al principio de la operación de transporte, la aduana de partida comprueba la carga, en especial, que concuerde con las mercancías declaradas en el cuaderno TIR, y luego la precinta. A continuación, anota la primera hoja del cuaderno TIR, que le ha sido presentado por el usuario, separa el ejemplar n.º 1, visa la matriz correspondiente y le devuelve el cuaderno. Al salir del territorio, la aduana *de paso* comprueba el estado de los precintos, separa el ejemplar n.º 2, visa la matriz correspondiente y devuelve el cuaderno TIR a su usuario. Luego transmite el ejemplar n.º 2 a

³⁰ Véanse los puntos 6 a 8 de las presentes conclusiones.

³¹ C-78/01, EU:C:2003:14, puntos 4 a 7.

³² Véanse los puntos 11 y 13 de las presentes conclusiones.

la aduana de partida, que entonces comprueba que concuerde con el ejemplar n.º 1. Cuando el ejemplar n.º 2 no contiene ninguna reserva sobre la regularidad de la operación TIR, esta se liquida de manera regular en el territorio atravesado. En cambio, cuando el ejemplar n.º 2 contiene reservas o no se recibe en la aduana de partida, la operación TIR se considera irregular en el territorio de que se trate. En dicho caso, las autoridades aduaneras de dicho territorio pueden reclamar el pago de los derechos y tributos devengados por dicha circunstancia. Este procedimiento se repite en el territorio de cada país atravesado, salvo entre los Estados miembros de la Unión, porque constituyen un solo y único territorio aduanero.³³

48. Este resumen de las principales características del sistema TIR confirma que la finalidad de un cuaderno TIR sellado no es demostrar que las mercancías han sido efectivamente exportadas. Lo que el sistema demuestra es que «el cuaderno TIR es una declaración aduanera que acompaña el transporte de las mercancías, y constituye la prueba de la existencia de la garantía.»³⁴

49. Como el régimen aduanero de tránsito (del cual forman parte las operaciones TIR) y el de exportación son diferentes,³⁵ el cuaderno TIR no se puede asimilar a una declaración aduanera emitida cuando las mercancías salgan del territorio aduanero de la Unión, conforme al artículo 182 *bis* del código aduanero.³⁶

50. Por lo que respecta al procedimiento principal, para disfrutar de la exención prevista en el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, el sujeto pasivo debe acreditar que la *prestación de servicios* (incluido el transporte) *está directamente relacionada con las exportaciones o importaciones de bienes*.

51. Por lo tanto, en mi opinión, un sujeto pasivo como Cartrans no tiene que llegar tan lejos como demostrar que las mercancías han sido efectivamente exportadas. Lo único que debe probar es que los servicios de transporte prestados estaban *directamente relacionados* con las exportaciones de bienes. El procedimiento para la comprobación de este hecho no se rige por las normas del Derecho de la Unión y, en último término, corresponde a las autoridades nacionales bajo la supervisión de los órganos jurisdiccionales nacionales. Dicho esto, aunque el cuaderno TIR no es necesariamente una prueba concluyente de la *exportación*, yo lo entiendo como un documento sin duda pertinente a la hora de valorar si los servicios de transporte prestados están directamente relacionados con la exportación de los bienes transportados por el transportista en cuestión. En defecto de prueba de que los bienes a que se refiere el cuaderno TIR realmente *no* han sido exportados, en mi opinión, constituye una prueba sólida para respaldar una solicitud de exención del IVA con arreglo al artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA.³⁷

33 Véanse las conclusiones del Abogado General Léger presentadas en el asunto BGL (C-78/01, EU:C:2003:14), puntos 7 y 8.

34 Véase el Manual de tránsito TIR, página 7.

35 Véase el punto 45 de las presentes conclusiones.

36 Véase el punto 9 de las presentes conclusiones.

37 Sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado [40], donde el Tribunal de Justicia declaró que la calificación de una entrega o de una adquisición intracomunitarias había de ser efectuada sobre la base de elementos objetivos, como la existencia de un desplazamiento físico de los bienes de que se trate entre Estados miembros. Este razonamiento puede aplicarse al presente caso, en la medida en que el sujeto pasivo pueda demostrar que las mercancías en cuestión salieron físicamente del territorio de la Unión.

Conclusión

52. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, opino que el Tribunal de Justicia debe responder de la siguiente manera a las cuestiones planteadas por el Tribunalul Prahova (Tribunal de Distrito de Prahova, Rumanía):

«Los artículos 146, apartado 1, letra e), 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 requiere la presentación de determinados documentos para probar que las mercancías transportadas por un sujeto pasivo que presta servicios de transporte por carretera hasta un destino situado fuera del territorio de la Unión han sido efectivamente exportadas. Corresponde a las autoridades competentes, bajo la supervisión de los órganos jurisdiccionales nacionales, examinar y valorar las pruebas en cada caso. Entre dichas pruebas puede estar la referencia a los cuadernos TIR descritos en el Convenio aduanero relativo al transporte internacional de mercancías al amparo de los cuadernos TIR, anexo a la Decisión 2009/477/CE del Consejo, de 28 de mayo de 2009, por la que se publica en forma consolidada el texto del Convenio aduanero relativo al transporte internacional de mercancías al amparo de los cuadernos TIR (Convenio TIR) de 14 de noviembre de 1975 de Ginebra, con sus correspondientes enmiendas, a fin de determinar si las mercancías han salido físicamente del territorio de la Unión y por lo tanto si los servicios de transporte prestados estaban directamente relacionados con las exportaciones de bienes.»