Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 8 de noviembre de 2018 *

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Exenciones — Artículos 146, apartado 1, letra e), y 153 — Operaciones de transporte por carretera directamente relacionadas con la exportación de bienes — Prestaciones realizadas por intermediarios que intervienen en dichas operaciones — Régimen de prueba relativo a la exportación de bienes — Declaración en aduana — Cuaderno TIR»

En el asunto C-495/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunalul Prahova (Tribunal de Distrito de Prahova, Rumanía), mediante resolución de 14 de febrero de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de agosto de 2017, en el procedimiento entre

Cartrans Spedition SRL

y

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova,

Direcția Regională a Finanțelor Publice București — Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por la Sra. A. Prechal (Ponente), Presidenta de la Sala Tercera, en funciones de Presidente de la Sala Séptima, y la Sra. C. Toader y el Sr. A. Rosas, 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 Cartrans Spedition SRL, por la Sra. R. Ioniță y el Sr. R. Popescu, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno rumano, inicialmente por el Sr. R.-H. Radu, y posteriormente por el Sr. C.-R. Canțăr y las Sras. C.-M. Florescu y O.-C. Ichim, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: rumano.

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y L. Radu Bouyon, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de julio de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 146, apartado 1, letra e), y 153 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 sobre el IVA»).

2 La presente petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre, por un lado, Cartrans Spedition SRL (en lo sucesivo, «Cartrans») y, por otro, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (Dirección General Regional de Hacienda de Ploiești – Administración Provincial de Hacienda de Prahova, Rumanía) y la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest – Administración Tributaria de Medianos Contribuyentes, Rumanía), en relación con la negativa de las autoridades tributarias a eximir del impuesto sobre el valor añadido (IVA) diversas operaciones de transporte realizadas a efectos de la exportación de bienes con destino a países terceros en las que intervino Cartrans.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva sobre el IVA

3 En el capítulo 1 («Disposiciones generales») del título IX («Exenciones») de la Directiva sobre el IVA figura el artículo 131, a tenor del cual:

«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.»

4 En el capítulo 6 («Exenciones relativas a las exportaciones») del título IX de la Directiva sobre el IVA figura el artículo 146, apartado 1, que dispone:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

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

[…]

e) 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 […]».

5 En el capítulo 9 («Exenciones de las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios») del título IX de la Directiva sobre el IVA, el artículo 153, párrafo primero, preceptúa:

«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

6 El artículo 4, puntos 16 y 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. 13) (en lo sucesivo, «código aduanero»), preceptúa:

«A efectos del presente código, se entenderá por:

[…]

16) "régimen aduanero":

[…]
b) el tránsito,

[…]
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».

7 En la sección 1 («Inclusión de las mercancías en un régimen aduanero») del capítulo 2 («Regímenes aduaneros») del título IV («Destinos aduaneros») del código aduanero figura el artículo 59, 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 [Unión] o se destruyan, o bien quede invalidada la declaración en aduana.»

8 El artículo 91 del código aduanero, que está comprendido en el punto I («Disposiciones generales») de la letra B («Tránsito externo») de la sección 3 («Régimen de suspensión y regímenes aduaneros económicos») del referido capítulo 2, dispone:

«1. El régimen de tránsito externo permitirá la circulación de uno a otro punto del territorio aduanero de la [Unión]:

[…]

b) de mercancías comunitarias, en los casos y en las condiciones determinados con arreglo al procedimiento del Comité, a fin de evitar que los productos sometidos a medidas de exportación o que se beneficien de ellas puedan sustraerse a las mismas o beneficiarse indebidamente de ellas.

2. La circulación contemplada en el apartado 1 podrá efectuarse:

[…]

b) bien al amparo de un cuaderno TIR (Convenio TIR), siempre que:
1) haya comenzado o deba terminar en el exterior de la [Unión], […]

[…]».

9 Los apartados 1 y 2 del artículo 161, comprendidos en la sección 4 («Exportación») del referido capítulo 2, preceptúan:

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

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.»

10 A tenor del artículo 182 *bis*, apartado 1, del código aduanero, que figura en el título V («Mercancías que salgan del territorio aduanero de la [Unión]»):

«Las mercancías que salgan del territorio aduanero de la [Unión], excepto las mercancías transportadas en medios de transporte que se limiten a atravesar las aguas territoriales o el espacio aéreo del territorio aduanero, sin hacer escala en él, serán objeto de una declaración de aduanas o, cuando esta no sea necesaria, de una declaración sumaria.»

11 El artículo 182 *ter*, apartados 1 y 2, del código aduanero es del siguiente tenor:

«1. Cuando a las mercancías que salgan del territorio aduanero de la [Unión] se les dé un destino aduanero a cuyos efectos se requiera una declaración de aduanas con arreglo a la normativa aduanera, esta se presentará en la aduana de exportación, antes de que las mercancías se saquen del territorio aduanero de la [Unión].

2. Cuando la aduana de exportación sea distinta de la aduana de salida, la aduana de exportación comunicará a la de salida o pondrá a su disposición por vía electrónica inmediatamente los datos necesarios.»

Convenio TIR

12 El Convenio aduanero relativo al transporte internacional de mercancías al amparo de los cuadernos TIR, hecho en Ginebra el 14 de noviembre de 1975, fue aprobado en nombre de la Comunidad Económica Europea mediante el Reglamento (CEE) n.º 2112/78 del Consejo, de 25 de julio de 1978 (DO 1978, L 252, p. 1; EE 02/05, p. 46) y entró en vigor, con respecto a ella, el 20 de junio de 1983 (DO 1983, L 31, p. 13). Asimismo, todos los Estados miembros son partes en dicho Convenio.

13 En su versión modificada y consolidada que se publicó mediante la Decisión 2009/477/CE del Consejo, de 28 de mayo de 2009 (DO 2009, L 165, p. 1) (en lo sucesivo, «Convenio TIR»), el Convenio TIR establece en su artículo 1:

«A efectos del presente Convenio se entenderá por:

a) "transporte TIR": el transporte de mercancías desde una aduana de partida hasta una aduana de destino, con arreglo al procedimiento llamado "procedimiento TIR", que se establece en el presente Convenio;

b) "operación TIR": la sección de un transporte TIR que se realiza en una parte contratante desde una aduana de partida o de entrada (de tránsito) hasta una aduana de destino o de salida (de tránsito);

[…]

e) "descargo de una operación TIR": el reconocimiento por parte de las autoridades aduaneras de que la operación TIR ha terminado correctamente en una parte contratante. Lo determinarán las autoridades aduaneras sobre la base de una comparación de los datos o la información disponible en la aduana de destino o de salida (de tránsito) y la disponible en la aduana de partida o de entrada (de tránsito);

[…]

o) "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. El mismo será responsable de la presentación del vehículo de transporte por carretera, el conjunto de vehículos o el contenedor, junto con la carga y el cuaderno TIR relativo a la misma en la aduana de partida, la aduana de tránsito y la aduana de destino, así como de la debida observancia de las demás disposiciones pertinentes del Convenio;

[…]».

14 El artículo 4 del Convenio TIR dispone que las mercancías transportadas con arreglo al procedimiento TIR establecido en dicho Convenio no estarán sujetas al pago o al depósito de los derechos e impuestos de importación o exportación en las aduanas de tránsito.

15 Para que se apliquen estas facilidades, el Convenio TIR exige, en particular, según se desprende de su artículo 3, letra b), que las mercancías vayan acompañadas, durante todo su transporte, de un documento uniforme, el cuaderno TIR, que sirve para controlar la regularidad de la operación.

16 El cuaderno TIR consta de una serie de hojas que comprenden un talón n.º 1 y un talón n.º 2, con sus correspondientes matrices, en las que figuran todos los datos necesarios. Debe utilizarse un juego de talones para cada uno de los territorios que se atraviesen. La matriz n.º 1 debe presentarse en la aduana de partida al inicio de la operación de transporte, efectuándose el descargo cuando la aduana de salida, situada en el mismo territorio aduanero, remite la matriz n.º 2. Este procedimiento se repite en cada uno de los territorios que se atraviesen, para lo que se emplean los diferentes juegos de talones que se incluyen en el mismo cuaderno.

Manual de tránsito para el procedimiento TIR

17 El *Manual de tránsito para el procedimiento TIR* (documento TAXUD/1873/2007) fue elaborado por la Comisión Europea en el marco del Comité del Código Aduanero (sección Tránsito — TIR). En la parte IX de este manual, el artículo 1, apartado 2, establece:

«[…] el cuaderno TIR es una declaración en aduana que acompaña el transporte de las mercancías y constituye la prueba de la existencia de la garantía. […] Se empieza a utilizar en el país de partida y permite efectuar controles aduaneros en las partes contratantes de partida, tránsito y destino.»

Derecho rumano

18 El artículo 143, apartado 1, letra c), de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, relativa al Código Tributario), de 22 de diciembre de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927, de 23 de diciembre de 2003), en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Código Tributario»), dispone lo siguiente:

«Estarán exentas del impuesto:

[…]

c) las prestaciones de servicios, incluido el transporte y los servicios accesorios del transporte, que no figuren en el artículo 141 y estén directamente relacionadas con la exportación de bienes».

19 A tenor del artículo 144 *bis* del Código Tributario:

«Estarán exentos del impuesto los servicios prestados por los intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de tercero cuando dichos servicios se presten en el marco de las operaciones exentas que figuran en los artículos 143 y 144 […]».

20 A tenor del artículo 4, apartado 2, de la Ordinul nr. 2222/2006 al ministerului finanțelor publice privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) literele a)-i), articolul 143 alineatul (2) și articolul 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Orden n.º 2222/2006 del Ministro de Hacienda, por la que se aprueban las disposiciones de desarrollo de la exención del impuesto sobre el valor añadido aplicable a las operaciones contempladas en el artículo 143, apartado 1, letras a) a i), en el artículo 143, apartado 2, y en el artículo 144 *bis* de la Ley n.º 571/2003, relativa al Código Tributario; en lo sucesivo, «Orden Ministerial n.º 2222/2006»):

«El prestador del servicio justificará la exención del impuesto contemplada en el artículo 143, apartado 1, letra c), del Código Tributario aplicable a los servicios de transporte de bienes directamente relacionados con la exportación de bienes […]. Los documentos justificantes de la exención del impuesto son:

a) la factura […] o, en su caso, para aquellos que presten de manera efectiva el servicio de transporte, el documento de transporte específico […];

b) el contrato celebrado con el beneficiario;

c) los documentos específicos de transporte que figuran en el apartado 4, según el tipo de transporte, o, en su caso, las copias de estos documentos;

d) los documentos de los que resulte que los bienes transportados han sido exportados.»

21 En sus observaciones escritas, tanto el Gobierno rumano como la Comisión han señalado que el artículo 4, apartado 4, de la Orden Ministerial n.º 2222/2006, al que se remite el artículo 4, apartado 2, letra c), de la misma, menciona el «cuaderno TIR» como el documento específico de transporte en caso de que este se realice por carretera.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

22 Cartrans es una sociedad establecida en Rumanía que se dedica a la intermediación en el sector de los servicios de transporte de mercancías por carretera. A resultas de una inspección tributaria, se le notificó una liquidación, de 13 de agosto de 2014, mediante la que se le impuso el pago de una cuota de 16 203 leus rumanos (RON) (aproximadamente 3 650 euros) en concepto del IVA correspondiente a siete prestaciones de servicios de transporte por carretera relacionadas con determinadas exportaciones de mercancías por las que facturó un importe total de 67 512 RON (aproximadamente 15 160 euros), tres de las cuales se realizaron entre marzo y mayo de 2012 con destino a Turquía; otras dos en agosto de 2012 con destino a Georgia; la sexta, en febrero de 2013 con destino a Irak, y, la última, en abril de 2014 con destino a Ucrania.

23 Según el acta que se extendió al término de esta inspección tributaria y la referida liquidación, Cartrans no podía disfrutar de la exención del IVA con respecto a los servicios de transporte de que se trata debido a que no había podido presentar, en el marco de dicha inspección, las declaraciones aduaneras de exportación que permitiesen demostrar que las mercancías en cuestión habían sido efectivamente exportadas.

24 Cartrans impugnó la liquidación ante el Tribunalul Prahova (Tribunal de Distrito de Prahova, Rumanía). En apoyo de su recurso, Cartrans ha alegado que los documentos que obran en su poder, a saber, los cuadernos TIR y las cartas de porte CMR (elaboradas con arreglo al Convenio relativo al Contrato de Transporte Internacional de Mercancías por Carretera, hecho en Ginebra el 19 de mayo de 1956, en su versión modificada por el Protocolo de 5 de julio de 1978) sellados por los servicios aduaneros de los países terceros a los que se exportaron las mercancías, demuestran que dichas exportaciones se realizaron, y justifican, en virtud del artículo 4, apartado 2, letra d), de la Orden Ministerial n.º 2222/2006, que queden exentas del IVA. Cartrans precisa en particular que los cuadernos TIR incluyen tanto la mención de las mercancías de que se trata como la certificación de que se efectuó un tránsito aduanero desde la aduana de partida hasta la aduana de destino.

25 En su contestación, la Administración tributaria ha alegado que los transportes de que se trata en el litigio principal no pueden tener la consideración de prestaciones de servicios exentas del IVA, puesto que, si bien los documentos presentados por Cartrans permiten demostrar que se realizaron prestaciones de transporte en un trayecto exterior en favor de los exportadores, no constituyen prueba de que los bienes fueron efectivamente exportados. La Administración tributaria considera que, conforme a la legislación tributaria vigente, tal prueba exige que se presente la declaración aduanera de exportación.

26 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente señala a este respecto que el Derecho rumano no recoge ninguna disposición legal que establezca expresamente qué tipo de documento constituye prueba de la exportación de las mercancías transportadas.

27 En estas circunstancias, el Tribunalul Prahova (Tribunal de Distrito de Prahova) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) A efectos de la exención del IVA aplicable a las operaciones y servicios de transporte relacionados con la exportación de bienes, conforme a la [Directiva sobre el IVA], ¿constituye un documento justificante de la exportación de los bienes transportados el cuaderno TIR sellado por las autoridades aduaneras del país de destino, habida cuenta del régimen de dicho documento establecido en el [*Manual de tránsito para el procedimiento TIR*] de la Comisión Europea?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 153 de la [Directiva sobre el IVA] en el sentido de que se opone a una práctica fiscal que solo permite al contribuyente demostrar la exportación de los bienes transportados mediante la declaración aduanera de exportación, no concediendo el derecho a la deducción del IVA por los servicios de transporte de los bienes exportados en ausencia de tal declaración, aunque exista un cuaderno TIR sellado por la aduana del país de destino?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

28 Con carácter preliminar, es preciso recordar que, a tenor del artículo 153, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros están obligados a eximir las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones enunciadas, entre otros, en el capítulo 6 del título IX de esta Directiva.

29 El artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva sobre el IVA, que figura en el capítulo 6 del título IX de esta, obliga a los Estados miembros a eximir del IVA las prestaciones de servicios, incluidos los trasportes y las operaciones accesorias, cuando estén directamente relacionadas con la exportación de bienes fuera de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de junio de 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, apartado 20).

30 Aunque las cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia en el caso de autos hacen referencia al artículo 153 de la Directiva sobre el IVA, la resolución de remisión no incluye ninguna indicación concreta —más allá de la precisión de que Cartrans actúa como intermediario en el sector del transporte por carretera— que permita determinar qué prestaciones de servicios realizó esta sociedad, que actuaba, en tal calidad de intermediario, en nombre y por cuenta de tercero. Por otra parte, de los términos de la referida resolución de remisión parece desprenderse que la liquidación controvertida en el litigio principal se refiere al IVA adeudado directamente por unas prestaciones de servicio de transporte realizadas a efectos de la exportación de mercancías.

31 En estas circunstancias, y habida cuenta de la insuficiente información de que dispone el Tribunal de Justicia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, a la vista de los hechos del litigio principal, si efectivamente ha de aplicarse el artículo 153 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el artículo 146, apartado 1, letra e), de la misma, o si a dicha situación solamente le es aplicable esta última disposición.

32 Por otra parte, aunque la segunda cuestión prejudicial se refiere al supuesto de una denegación del derecho a deducción del IVA, de la motivación de la resolución de remisión se desprende, como ha señalado la Abogado General en el punto 20 de sus conclusiones, que las dudas que alberga el órgano jurisdiccional remitente versan fundamentalmente sobre los requisitos para disfrutar de una exención del IVA.

33 Habida cuenta de lo anterior, debe considerarse que, mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente desea averiguar, en esencia, si el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva sobre el IVA y, en su caso, este precepto en relación con el artículo 153 de la misma Directiva se oponen a una práctica fiscal de un Estado miembro

conforme a la cual se deniega la exención del IVA aplicable, respectivamente, a las prestaciones de transporte directamente relacionadas con exportaciones de bienes y a las prestaciones de servicio realizadas por intermediarios que intervienen en dichas prestaciones de servicio en caso de que el deudor del impuesto no pueda demostrar la exportación de los bienes en cuestión valiéndose específica y exclusivamente de una declaración aduanera de exportación. En caso de respuesta afirmativa, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si los referidos preceptos deben interpretarse en el sentido de que un cuaderno TIR sellado por las aduanas del país tercero al que se transportaron los bienes y presentado por el deudor del impuesto puede por sí solo y en cualquier circunstancia demostrar que dichos bienes realmente se exportaron.

34 En primer lugar, por lo que respecta a la exención recogida en el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva sobre el IVA, ha de comenzarse por recordar que completa la mencionada en la letra a) del apartado 1 de dicho artículo, y pretende, como esta última exención, garantizar que las prestaciones de servicios de que se trata sean gravadas en su lugar de destino, es decir, allí donde se consumirán los productos exportados (sentencia de 29 de junio de 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, apartado 19).

35 Remitiéndose, a este respecto, a su reiterada jurisprudencia según la cual las exenciones del IVA deben interpretarse estrictamente, puesto que constituyen excepciones al principio general de que el impuesto ha de percibirse por cada entrega de bienes o prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo, el Tribunal de Justicia ha declarado que del tenor y de la finalidad del artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva sobre el IVA —el cual dispone que quedan exentas del IVA las prestaciones de servicios, incluidos los transportes y operaciones accesorias, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes— resulta que esta norma debe interpretarse en el sentido de que la existencia de un vínculo directo requiere, no solo que, por su objeto, las prestaciones de servicios de que se trate contribuyan a la realización efectiva de una operación de exportación, sino también que estos servicios se presten directamente, según los casos, al exportador o al destinatario de los bienes mencionados en dicho precepto (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de junio de 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, apartados 22 y 23).

36 En segundo lugar, siempre y cuando el órgano jurisdiccional remitente llegue a la conclusión de que el vínculo directo que exige la jurisprudencia recordada en el anterior apartado de la presente sentencia concurre en el contexto del litigio principal, se plantea la cuestión de si las autoridades tributarias pueden denegar las exenciones de que se trata basándose en que el transportista o el intermediario no ha podido demostrar, valiéndose específica y exclusivamente de una declaración aduanera de exportación, que las mercancías en cuestión fueron efectivamente exportadas fuera de la Unión.

37 A este respecto, es preciso recordar que, a falta de disposición en la Directiva sobre el IVA en lo que respecta a las pruebas que los sujetos pasivos han de presentar para poder disfrutar de la exención del IVA, corresponde a los Estados miembros, conforme al artículo 131 de esta Directiva, establecer las condiciones con arreglo a las cuales quedan exentas las operaciones de exportación para garantizar la aplicación correcta y simple de dichas exenciones y prevenir todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales. 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 figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de octubre de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, apartado 27 y jurisprudencia citada).

38 En cuanto al principio de proporcionalidad, 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 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 34 y jurisprudencia citada).

39 Si se han cumplido los requisitos materiales, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA aun cuando los sujetos pasivos no hayan respetado ciertos requisitos formales (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 35 y jurisprudencia citada).

40 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 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 38 y jurisprudencia citada).

41 Por una parte, un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal y 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 (sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 39 y jurisprudencia citada). Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no es contrario al Derecho de la Unión exigir a un operador que actúe de buena fe y adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele 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 del IVA (sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 40 y jurisprudencia citada).

42 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 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 42 y jurisprudencia citada).

43 Cuando se trata, como en el caso de autos, de las características objetivas de una prestación de servicios de transporte, como la contempla el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva sobre el IVA, de esta disposición se desprende que tal prestación debe quedar exenta del IVA si está directamente relacionada con una exportación de bienes.

44 Por lo tanto, entre dichos requisitos materiales figuran, como se ha recordado en el apartado 35 de la presente sentencia, la existencia de un vínculo directo entre la prestación en cuestión y una exportación de bienes, entendiéndose que esta exportación, como se desprende en particular del artículo 146, apartado 1, letra a), de la Directiva sobre el IVA, es una entrega de bienes expedidos o transportados fuera de la Unión por el propio vendedor o por cuenta de este.

45 Ciertamente, la prestación de transporte exenta en virtud del artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva sobre el IVA debe distinguirse de la operación de exportación propiamente dicha, que constituye otra operación gravable sometida a un régimen aduanero y tributario propio que implica, en su caso, a otros deudores del impuesto, cuya exención está comprendida, por su parte, en el artículo 146, apartado 1, letra a), de la referida Directiva.

46 No obstante, como se ha recordado en los apartados 34 y 35 de la presente sentencia, es sabido que la prestación de transporte queda exenta meramente porque constituye el complemento de dicha operación de exportación de bienes, a la cual completa y a cuya realización efectiva contribuye, con la finalidad de garantizar, al igual que la exención de que disfruta esta última operación, que dichas entregas de bienes y prestaciones de servicios sean gravadas en el lugar de destino, es decir, allí donde se consumirán los productos exportados.

47 Ha de subrayarse asimismo que la totalidad de las exenciones establecidas en el artículo 146, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA son, tal y como establece la rúbrica de dicho artículo, «exenciones relativas a las exportaciones».

48 En estas circunstancias, para que una prestación de transporte pueda quedar exenta del IVA en virtud del artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva sobre el IVA, así como del artículo 153 de dicha Directiva, en caso de que esa prestación la realice un intermediario que actúe en nombre y por cuenta de tercero, es necesario en principio que los bienes en cuestión hayan sido efectivamente exportados, es decir, que se haya realizado una entrega de bienes fuera de la Unión, exportación cuya realidad debe demostrarse de manera satisfactoria ante las autoridades tributarias competentes. Por lo tanto, tal exigencia que de este modo guarda relación con los requisitos materiales requeridos para la concesión de la exención no puede considerarse una obligación puramente formal, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el anterior apartado 38 de la presente sentencia.

49 No obstante, de ello no se sigue que el disfrute de tal exención pueda supeditarse al requisito imperativo de que el transportista o el intermediario de que se trate presente, para demostrar que realmente se exportaron los bienes, una declaración de exportación, excluyendo así cualquier otro medio de prueba que permita sustentar la convicción que ha de alcanzar la autoridad tributaria competente.

50 En efecto, la imposición de tal medio de prueba con exclusión de cualquier otro supondría supeditar el derecho a la exención al cumplimiento de obligaciones formales, en el sentido de la jurisprudencia recordada en los apartados 38 y 39 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 transportista o un intermediario que ha intervenido en una operación de transporte no pueda presentar una declaración de exportación no implica que tal exportación no haya tenido efectivamente lugar.

51 A este respecto, la obligación de presentar dicha declaración de exportación forma parte, como se desprende en particular de los artículos 59, 161 y 182 *bis* del código aduanero, del régimen aduanero específicamente aplicable a la operación de exportación en sí, no a la prestación de transporte realizada al amparo de un cuaderno TIR, la cual, por su parte, forma parte de un régimen de tránsito. Así pues, tal obligación no incumbe, en principio, al transportista o al intermediario mencionado en el artículo 153 de la Directiva sobre el IVA, quienes, por su parte, asumen la responsabilidad de transportar los bienes cruzando la frontera exterior de la Unión y trasladándolos hasta su destino en el país tercero, y quienes, en consecuencia, no tienen por qué necesariamente disponer de dicha declaración.

52 A efectos de efectuar las comprobaciones que les incumben para verificar si concurren los requisitos materiales a los que se supedita la exención contemplada en el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva sobre el IVA con respecto a las operaciones de transporte, las autoridades tributarias competentes deben examinar, como ha señalado la Abogado General en el punto 39 de sus conclusiones, todos los elementos de que pudieran disponer para determinar si de ellos puede deducirse, con un grado de verosimilitud suficientemente elevado, que los bienes transportados con destino a un país tercero fueron entregados en este. En cambio, dichas autoridades no pueden deducir lo contrario basándose en la mera circunstancia de que el transportista o el intermediario no ha podido presentar una declaración de exportación correspondiente a dichos bienes.

53 Por otra parte, como también ha señalado la Abogado General en el punto 40 de sus conclusiones, los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no contienen ninguna indicación de que en el presente caso el transportista o el intermediario participaran deliberadamente en un fraude fiscal que haya puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA, o de que el incumplimiento del referido requisito formal por parte del sujeto pasivo haya tenido como efecto que las autoridades competentes se encuentren en la imposibilidad de determinar si se han cumplido los requisitos materiales.

54 De lo anterior se desprende que una práctica fiscal de un Estado miembro que consiste en denegar el disfrute de la exención del IVA aplicable a los servicios de transporte de bienes directamente relacionados con la exportación de bienes fuera de la Unión, que figura en el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva sobre el IVA, o a los servicios de intermediación correspondientes a tales servicios, contemplados en el artículo 153 de esta Directiva, basándose exclusivamente en que el transportista o el intermediario en cuestión no ha podido presentar una declaración aduanera de exportación de dichos bienes es contraria a la jurisprudencia recordada en el apartado 38 de la presente sentencia.

55 En cuanto al principio de seguridad jurídica, procede recordar que este principio, que tiene como corolario el principio de protección de la confianza legítima y que obliga a los Estados miembros cuando estos fijan los requisitos en materia de exención, como se ha recordado en el apartado 37 de la presente sentencia, exige, por una parte, que las normas de Derecho sean claras y precisas y, por otra, que su aplicación sea previsible para los justiciables (sentencia de 9 de octubre de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, apartado 28 y jurisprudencia citada).

56 Este principio se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud las obligaciones que se les imponen. De todo lo anterior se desprende que es necesario que los sujetos pasivos tengan conocimiento de sus obligaciones fiscales antes de llevar a cabo una transacción (sentencia de 9 de octubre de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, apartado 29 y jurisprudencia citada).

57 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha precisado que las obligaciones que incumben a un sujeto pasivo en materia de prueba deben determinarse en función de los requisitos establecidos expresamente al respecto por el Derecho nacional y de la práctica habitual establecida para transacciones similares (sentencia de 9 de octubre de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, apartado 30 y jurisprudencia citada).

58 En el caso de autos, como ha subrayado el órgano jurisdiccional remitente, el requisito relativo a la presentación de una declaración aduanera de exportación no figura en el texto de la normativa nacional controvertida en el litigio principal, que a este respecto únicamente obliga a presentar documentos no especificados de otra manera que permitan demostrar que se han exportado las mercancías transportadas.

59 En estas circunstancias, la práctica fiscal controvertida en el litigio principal no se ajusta a las exigencias que derivan del principio de seguridad jurídica, recordadas en los apartados 55 a 57 de la presente sentencia.

60 En tercer lugar, en cuanto al valor probatorio que puede concederse al cuaderno TIR a efectos de demostrar que efectivamente se ha cumplido el requisito relativo a la exportación de los bienes con la que debe estar directamente relacionada la prestación de transporte para poder disfrutar de la exención del IVA establecida en el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva sobre el IVA, procede recordar que ese documento, que reviste carácter uniforme, se expide con arreglo a las disposiciones pertinentes del Convenio TIR, en el que tanto la Unión como sus Estados miembros son partes.

61 El artículo 91, apartados 1, letra b), y 2, letra b), del código aduanero precisa que la circulación de mercancías dentro del territorio aduanero de la Unión que deba terminar fuera de ella está comprendida, en ciertos casos determinados con arreglo al procedimiento del Comité, en el régimen de tránsito externo, en particular cuando dicha circulación se realiza al amparo del citado cuaderno TIR.

62 Como se desprende de lo dispuesto en el Convenio TIR, en particular en su artículo 1, letras e) y o), dicho cuaderno TIR debe presentarse —junto con el vehículo en el que se transportan las mercancías de que se trate— en las aduanas de partida, de tránsito y de destino, y ser sellada por estas sirviéndose de las hojas, talones y matrices que se mencionan en el apartado 16 de la presente sentencia, para que pueda realizarse el descargo de las diversas operaciones de TIR en cuestión una vez se haya acreditado que estas han terminado correctamente.

63 De lo anterior se desprende que un cuaderno TIR debidamente sellado, en particular por las autoridades aduaneras del país tercero de destino, constituye un documento oficial que, en principio, permite acreditar que, tras cruzar las fronteras exteriores de la Unión, los bienes en cuestión se han desplazado físicamente desde la Unión hasta dicho país tercero y han llegado a este.

64 Pues bien, tal cruce de fronteras y llegada de los bienes al país tercero de destino que acredita el cuaderno TIR es uno de los elementos constitutivos de una operación de transporte que la distingue de aquella que tiene lugar en el interior de la Unión (véase, por analogía, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, EU:C:2007:548, apartado 37).

65 De ello se sigue que, cuando dicha prestación de transporte se realiza al amparo de un cuaderno TIR, este documento, si no existen motivos concretos que permitan dudar de la autenticidad o la fiabilidad del mismo o de sus elementos, puede tener especial pertinencia en el contexto específico del reconocimiento de un derecho a la exención respecto de dicha prestación de transporte.

66 Por lo tanto, las autoridades tributarias deben tener debida cuenta de este documento, del mismo modo en que —por lo demás, y como se ha recordado en el apartado 52 de la presente sentencia— deben tener debidamente en cuenta todos los demás elementos que obren en su poder.

67 A este respecto, corresponde a dichas autoridades tener asimismo debidamente en cuenta los documentos expedidos con arreglo al Convenio CMR, como aquellos que señala el órgano jurisdiccional remitente, para examinar si estos documentos pueden justificar, en su caso, la existencia verosímil de una exportación efectiva de las mercancías transportadas.

68 Habida cuenta de todo lo anterior, procede responder a las cuestiones prejudiciales que el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva sobre el IVA, por un lado, y esta disposición en relación con el artículo 153 de la misma Directiva, por otro lado, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica fiscal de un Estado miembro conforme a la cual la exención del IVA aplicable, respectivamente, a las prestaciones de transporte directamente relacionadas con exportaciones de bienes y a las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que intervienen en dichas prestaciones de transporte está supeditada a la presentación por el deudor del impuesto de la declaración aduanera de exportación de los bienes en cuestión. A este respecto, corresponde a las autoridades competentes, a efectos de la concesión de dichas exenciones, examinar si el cumplimiento del requisito relativo a la exportación de los bienes en cuestión puede deducirse con un grado de verosimilitud suficientemente elevado del conjunto de elementos de que ellas pudieran disponer. En este contexto, un cuaderno TIR sellado por las aduanas del país tercero de destino de los bienes y presentado por el deudor del impuesto constituye un documento que, en principio, debe ser debidamente tenido en cuenta por dichas autoridades, salvo que tengan motivos concretos para dudar de su autenticidad o fiabilidad.

Costas

69 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 Séptima) declara:

El artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, por un lado, y esta disposición en relación con el artículo 153 de la misma Directiva, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica fiscal de un Estado miembro conforme a la cual la exención del impuesto sobre el valor añadido aplicable, respectivamente, a las prestaciones de transporte directamente relacionadas con exportaciones de bienes y a las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que intervienen en dichas prestaciones de transporte está supeditada a la presentación por el deudor del impuesto de la declaración aduanera de exportación de los bienes en cuestión. A este respecto, corresponde a las autoridades competentes, a efectos de la concesión de dichas exenciones, examinar si el cumplimiento del requisito relativo a la exportación de los bienes en cuestión puede deducirse con un grado de verosimilitud suficientemente elevado del conjunto de elementos de que ellas pudieran disponer. En este contexto, un cuaderno TIR sellado por las aduanas del país tercero de destino de los bienes y presentado por el deudor del impuesto constituye un documento que, en principio, debe ser debidamente tenido en cuenta por dichas autoridades, salvo que tengan motivos concretos para dudar de su autenticidad o fiabilidad.

Firmas