CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. JÁN MAZÁK
presentadas el 25 de octubre de 2007 [1]

I. Introducción

1. Mediante resolución de 2 de marzo de 2006, el Bundesfinanzhof (Alemania) planteó al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la interpretación 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, [2] en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo [3] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en particular de su artículo 15.

2. El órgano jurisdiccional remitente desea en esencia elucidar si las disposiciones en materia de exención de impuestos en las exportaciones a Estados terceros establecidas en el artículo 15, número 2, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que impiden a un Estado miembro conceder, por razones de equidad, una condonación del impuesto en un caso en que, a pesar de no cumplirse de hecho los requisitos para la exención, el sujeto pasivo, como consecuencia de una actuación fraudulenta de los supuestos compradores, no podía reconocer, aun actuando con la debida diligencia, que no se daban dichos requisitos.

3. Esta cuestión se suscitó en un contexto en el que, durante varios años, nacionales polacos reclamaban y obtenían fraudulentamente del supermercado alemán «Netto» (en lo sucesivo, «Netto Supermarkt») el reembolso del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a las entregas de bienes supuestamente exportados desde la Comunidad, reuniendo tiques de compra que encontraban en los aparcamientos, en las cestas de la compra y en las papeleras del supermercado e imitando certificados de exportación con formularios y sellos aduaneros falsificados.

1 — Lengua original: inglés.

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

3 — Directiva de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido — ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18).

II. Marco jurídico

A. *Sexta Directiva*

4. El artículo 15 de la Sexta Directiva, titulado «Exención de las operaciones de exportación fuera de la Comunidad, de las operaciones asimiladas y de los transportes internacionales», establece, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

«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:

[…]

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;

En caso de que la entrega se refiera a bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros, esta exención se aplicará cuando:

— el viajero no esté establecido en la Comunidad;

— los bienes se transporten fuera de la Comunidad antes de finalizar el tercer mes siguiente a aquél en que se efectúa la entrega;

— el valor global de la entrega, incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, sea superior al contravalor en moneda nacional de 175 ecus, determinado con arreglo al apartado 2

del artículo 7 de la Directiva 69/169/CEE; no obstante, los Estados miembros podrán eximir del impuesto las entregas cuyo valor global sea inferior a este importe.

Comisión comunicará esta información a las autoridades fiscales de los demás Estados miembros.

[…]»

Para la aplicación del párrafo segundo:

— se considerará que un viajero no está establecido en la Comunidad cuando su domicilio o residencia habitual no esté situado en la Comunidad. A efectos de la presente disposición, se entenderá por "domicilio o residencia habitual" el lugar mencionado como tal en el pasaporte, el documento de identidad o cualquier otro documento que el Estado miembro en el que se efectúe la entrega reconozca como equivalente al documento de identidad;

— la prueba de la exportación estará constituida por la factura o un documento justificativo equivalente, provista del visado de la aduana de salida de la Comunidad.

Los Estados miembros facilitarán a la Comisión un modelo de los sellos que utilicen para expedir el visado mencionado en el segundo guión del párrafo tercero. La

B. *Normativa nacional pertinente*

5. El Derecho alemán se adaptó a la Sexta Directiva mediante la Umsatzsteuergesetz 1993 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1993; en lo sucesivo, «UStG de 1993»).

6. Las disposiciones relativas a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») en operaciones de exportación y asimiladas figuran en el artículo 4, apartado 1, letra a), y en el artículo 6 de la UstG de 1993.

7. De conformidad con el artículo 4, apartado 1, letra a), de la UStG de 1993, entre

otras operaciones comprendidas en el artículo 1, apartado 1, número 1, de la UStG de 1993, están exentas del impuesto las entregas para la exportación (artículo 6 de la UStG de 1993).

8. Existe entrega para la exportación, en virtud del artículo 6, apartado 1, número 2, de la UStG de 1993, cuando, en una entrega, el comprador es extranjero y ha transportado o expedido el objeto de la entrega al territorio de un Estado tercero, excluidos los territorios establecidos en el artículo 1, apartado 3, de la UStG de 1993.

9. De acuerdo con el artículo 6, apartado 4, de la UStG de 1993, el empresario deberá probar que se cumplen, entre otros, los requisitos del apartado 1 de ese mismo artículo. El Bundesministerium der Finanzen (Ministro Federal de Finanzas) podrá, con la aprobación del Bundesrat, establecer por medio de reglamento el modo en que el empresario debe realizar dicha prueba.

10. El Ministerio ha hecho uso de la potestad conferida mediante el artículo 6, apartado 4, de la UStG de 1993, en el artículo 8, apartado 1, del Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Reglamento de desarrollo de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UstDV»). De conformidad con esta disposición, en caso de entregas para la exportación incluidas en el ámbito de aplicación del citado Reglamento, el empresario deberá probar documentalmente que él o el adquirente han transportado o expedido el objeto de la entrega al territorio de un Estado tercero (justificante de la exportación). En tales documentos debe poder comprobarse de forma clara y sencilla el cumplimiento de los requisitos.

11. En relación con las *entregas intracomunitarias,* el artículo 6a, apartado 4, de la UStG de 1993 establece una regla de protección de la confianza legítima, que tiene el siguiente tenor:

«Cuando, pese a no concurrir los requisitos del apartado 1, el empresario haya tratado una entrega como exenta del impuesto, dicha entrega deberá, no obstante, considerarse exenta si la aplicación de la exención del impuesto se debe a datos incorrectos aducidos por el adquirente y, aun actuando con la debida diligencia, el empresario no podía reconocer la incorrección de estos datos. En dicho caso será el adquirente quien adeude el impuesto que se haya dejado de abonar.»

12. El Derecho nacional no establece una regla equivalente de protección de la confianza legítima para el caso de *entregas para la exportación* a Estados terceros.

13. Sin embargo, el Abgabenordung alemán (Código general tributario; en lo sucesivo, «AO»), contiene en el apartado 227 las siguientes reglas generales de equidad:

«Las autoridades tributarias pueden conceder una exención total o parcial de los derechos derivados de una deuda tributaria cuando, dadas las circunstancias del caso concreto, su recaudación, de realizarse, resultaría injusta; los importes ya satisfechos pueden ser reembolsados o compensados cuando concurran esas mismas condiciones.»

III. Hechos, procedimiento y cuestión prejudicial

14. En el procedimiento principal, Netto Supermarkt (en su condición de demandante y recurrente) y el Finanzamt Malchin (en lo sucesivo, «administración tributaria») (en su condición de demandada y recurrida) litigan sobre la condonación del impuesto sobre el volumen de negocios que la administración tributaria liquidó a Netto Supermarkt basándose en que no se cumplían los requisitos para la exención de entregas para la exportación.

15. Netto Supermarkt gestiona varios supermercados de descuento en el Land de Mecklemburgo–Pomerania Occidental. En lo que respecta al reembolso del impuesto sobre el volumen de negocios, había establecido por norma interna que sólo reembolsaría dicho impuesto en el marco de los viajes no comerciales si una mitad del sello se encontraba estampada sobre el bono de compra y la otra mitad sobre el formulario de aduanas, y si el ciudadano extranjero presentaba su pasaporte. Netto Supermarkt introdujo esta norma antes de la publicación, el 18 de marzo de 1999, de la hoja informativa del Bundesministerium der Finanzen sobre la exención del impuesto sobre el volumen de negocios de las entregas para la exportación efectuadas a viajeros que no se desplacen en una expedición comercial, en la que se incluyen recomendaciones para la prueba de la exportación en viajes no comerciales.

16. Desde 1992 hasta 1998, Netto Supermarkt reembolsó considerables cantidades en concepto de IVA a algunos de sus clientes suponiendo erróneamente que se cumplían los requisitos legales para la exención de impuestos en las exportaciones. Según confirmaron posteriormente las investigaciones realizadas por la administración tributaria, nacionales polacos habían entregado a Netto Supermarkt formularios de aduanas falsos y habían utilizado tiques de otros clientes que encontraban en el aparcamiento de Netto Supermarkt. Llegaron a entregar los formularios falsificados y los tiques usados con un sello que era una falsificación del sello original de las autoridades aduaneras.

17. La conducta fraudulenta fue descubierta en 1998, cuando Netto Supermarkt acudió a

la sede del Hauptzollamt Neubrandenburg (administración principal de aduanas de Neubrandenburg) para comprobar si el sello aduanero que aparecía con frecuencia y los documentos correspondientes estaban falsificados. Después de que un empleado de la administración principal de aduanas considerara inicialmente que los documentos y el sello eran auténticos, dicha administración de aduanas, tras un nuevo examen, estimó que los documentos presentados estaban falsificados.

18. A continuación, la administración tributaria reclamó a Netto Supermarkt el pago de la cuota del IVA correspondiente a los ejercicios de 1993 a 1997 y al mes de diciembre de 1998.

19. La solicitud de Netto Supermarkt de condonación del impuesto sobre el volumen de negocios que se le reclamaba *a posteriori* respecto a los ejercicios de 1993 a 1998 fue desestimada mediante resolución de la administración tributaria de 14 de febrero de 2000.

20. La reclamación interpuesta contra la citada resolución prosperó sólo parcialmente. Las demás pretensiones fueron desestimadas mediante resolución de 3 de mayo de 2000, en la que la administración tributaria afirmó, en particular, que el cobro del impuesto no era injusto desde un punto de vista objetivo y que la exigencia del crédito resultante de la deuda tributaria, en las especiales circunstancias que concurrían, no constituía un desvío en la interpretación de la normativa. Declaró que Netto Supermarkt debía asumir la responsabilidad de su participación en el reintegro indebido del impuesto sobre el volumen de negocios, a pesar de que su prudencia había logrado evitar mayores daños.

21. Netto Supermarkt impugnó sin éxito esta resolución mediante un recurso interpuesto ante el Finanzgericht (Tribunal de lo económico-tributario).

22. En el procedimiento principal, el Bundesfinanzhof tiene que pronunciarse sobre el recurso interpuesto por Netto Supermarkt contra la sentencia del Finanzgericht. En apoyo de su recurso, Netto Supermarkt alega en esencia que el Finanzgericht debió tratar las entregas a compradores polacos como exentas del impuesto en virtud de la aplicación analógica del artículo 6a, apartado 4, de la UStG de 1993 y que, además, se cumplen los requisitos para que la liquidación del impuesto se efectúe teniendo en cuenta la excepción por razones de equidad establecida en el AO.

23. Remitiéndose, entre otras, a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa

al principio de protección de la confianza legítima y de la buena fe en el ámbito de la normativa del IVA, el Bundesfinanzhof considera dudoso que la exención del impuesto sobre las exportaciones pueda ser rechazada sistemáticamente en los casos en que el empresario que realiza la entrega no haya podido reconocer la falsificación del justificante de la exportación que le haya mostrado el adquirente, aun actuando con la debida diligencia.

24. En este contexto, el Bundesfinanzhof planteó la siguiente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia:

«¿Se oponen las disposiciones de Derecho comunitario relativas a la exención fiscal de las entregas para la exportación a Estados terceros a la concesión de una condonación del impuesto por parte del Estado miembro por razones de equidad si, a pesar de no cumplirse los requisitos para la exención, el sujeto pasivo no lo podía reconocer, aun actuando con la debida diligencia?»

IV. Análisis jurídico

1. *Principales alegaciones de las partes*

25. En el presente procedimiento, han presentado observaciones escritas los Gobiernos alemán y polaco, así como la Comisión y Netto Supermarkt.

26. Los Gobiernos alemán y polaco sostienen que la cuestión planteada ha de responderse afirmativamente.

27. El Gobierno alemán subraya que, a tenor del artículo 15, número 2, de la Sexta Directiva, ha de evitarse todo fraude, evasión o abuso. Afirma que, dado que establece una exención, esta disposición debe ser aplicada de forma restrictiva. A su juicio, los Estados miembros pueden conceder la exención del impuesto únicamente en los casos en que se cumplan efectivamente los requisitos de dicho artículo, lo cual ha de ser probado por el vendedor.

28. Según el Gobierno alemán, el interés general en la igualdad de trato fiscal prima en principio sobre el interés del operador individual en ser tratado de un modo concreto.

29. Añade que la exención prevista en el artículo 15, número 2, de la Sexta Directiva

está destinada a la creación de un mercado interior uniforme. De ello deduce que una regla de protección de la confianza legítima como la establecida en el artículo 6a, apartado 4, de la UstG de 1993 para las entregas intracomunitarias no puede ser aplicada por analogía a las entregas para la exportación.

30. Asimismo, el Gobierno alemán aduce que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al principio de protección de la confianza legítima (buena fe) en el marco de la normativa sobre el IVA [4] no resulta pertinente en el presente asunto, puesto que en los correspondientes asuntos el Tribunal de Justicia pretendía impedir la doble imposición de la misma operación, mientras que en el caso de autos se trata de garantizar que las operaciones controvertidas no dejen de ser gravadas. Antes bien, precisa, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada por el órgano jurisdiccional remitente relativa a los requisitos de la condonación de derechos de importación y exportación [5] apoya la tesis de que una situación como la controvertida en el presente asunto no garantiza una exención a favor del proveedor. Tal riesgo ha de ser soportado, a su juicio, por el operador económico, y no por los fondos públicos.

31. Para el caso de que el Tribunal de Justicia no siguiera este planteamiento, el Gobierno alemán alega con carácter subsidiario que una exención del impuesto por razones de protección de la confianza legítima y de la buena fe podría concederse únicamente en condiciones muy restrictivas, que no se cumplen en el presente asunto, en el que, si Netto Supermarkt hubiera observado la diligencia debida, podría haber impedido un fraude que duró seis años.

32. Sobre la base de alegaciones esencialmente similares a las formuladas por el Gobierno alemán, el Gobierno polaco sostiene que no puede existir una exención en un caso como el de autos, en el que no se cumplen los requisitos de aplicación de la exención, en particular el de la existencia de una operación de exportación. Señala que el artículo 15, número 2, de la Sexta Directiva no permite una excepción por razones de equidad o sobre la base del concepto de la debida diligencia del comerciante. Afirma que ha de tenerse en cuenta asimismo la necesidad de proteger los presupuestos nacionales y los recursos propios de las Comunidades Europeas procedentes del IVA.

33. La Comisión y Netto Supermarkt, en cambio, sostienen que las disposiciones de Derecho comunitario en materia de exención fiscal de las entregas para la exportación no se oponen a la concesión de una exención por

4 — Sentencias de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec. p. 4227), y de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, Rec. p. I-6973).

5 — Sentencias del Tribunal de Justicia de 18 de enero de 1996, SEIM (C-446/93, Rec. p. I-73), y de 13 de noviembre de 1984, Van Gend & Loos/Comisión (98/83 y 230/83, Rec. p. 3763); véase también la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 11 de julio de 2002, Hyper/Comisión (T-205/99, Rec. p. II-3141).

razones de equidad en circunstancias como las controvertidas en el presente asunto. Convienen en que la declaración protocolaria de la sesión del Consejo de 16 de diciembre de 1991 sobre el artículo 28 *quater,* parte A, de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, conocida como Directiva sobre el mercado interior, citada en la resolución de remisión, [6] si bien trataba primordialmente de la creación de un mercado interior uniforme, refleja principios generales de Derecho comunitario y apoya, más que contradice, tal tesis.

34. Tanto la Comisión como Netto Supermarkt sostienen [7] que, cuando el proveedor ha hecho por evitar el fraude fiscal todo lo que cabe razonablemente exigir a un operador que observe la debida diligencia, puede confiar en la legalidad de sus operaciones y no debería ser considerado responsable de los actos fraudulentos de terceros. Estiman que, en vista de las circunstancias que concurren y de la contribución de Netto Supermarkt al descubrimiento de las actuaciones fraudulentas controvertidas, se cumplen los requisitos para la concesión de la exención a Netto Supermarkt por razones de protección de la confianza legítima y —como añade la Comisión— del principio de proporcionalidad.

35. Por último, Netto Supermarkt afirma que la normativa Comunitaria en materia de derechos de importación y exportación no es, en varios aspectos, comparable con la que establece el sistema del IVA y que, por tanto, la jurisprudencia sobre el reembolso o condonación de derechos de importación o exportación no es aplicable sin más al presente asunto.

2. *Apreciación*

36. A la hora de responder la cuestión planteada ha de observarse, antes de nada, que no se discute que los requisitos para la exención fiscal de las entregas de bienes expedidos o transportados a un Estado tercero de conformidad con el artículo 15 de la Sexta Directiva no se cumplieron en las circunstancias del procedimiento principal.

6 — Directiva que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1); el pasaje citado tiene el siguiente tenor: «El Consejo y la Comisión declaran que la aplicación de las disposiciones del régimen transitorio no podrá, en ningún caso, tener el efecto de rechazar la exención contemplada en la letra A del artículo 28 *quater* cuando se revele *a posteriori* que el adquirente ha facilitado datos incorrectos en la materia, incluso cuando el sujeto pasivo haya tomado las medidas necesarias para evitar la aplicación incorrecta de las normas en materia de IVA para entregas que sean de incumbencia de su empresa».

7 — Invocando, entre otras, las sentencias del Tribunal de Justicia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483); de 6 de julio de 2006, Kittel (C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161), y de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C-384/04, Rec. p. I-4191).

37. Es igualmente cierto, como han subrayado en sus observaciones los Gobiernos alemán y polaco, que una exención del impuesto como la controvertida sólo puede concederse en principio si se acredita el cumplimiento de los requisitos para la exención.

38. Sin embargo, la peculiaridad del presente asunto estriba en su trasfondo delictivo y en el hecho de que los actos fraudulentos de terceros, los (supuestos) compradores y exportadores, indujeron erróneamente al proveedor a pensar que se cumplían los requisitos para la exención fiscal de las entregas para la exportación.

39. Según se desprende de la resolución de remisión, así como del tenor de la cuestión planteada, el órgano jurisdiccional remitente parte a este respecto de la premisa de que Netto Supermarkt, el sujeto pasivo, actuó de buena fe, es decir, que no pudo reconocer, aun actuando con la debida diligencia, que no se cumplían los requisitos para la exención. Esta apreciación del órgano jurisdiccional remitente no puede cuestionarse en el marco del presente procedimiento.

40. Así pues, el aspecto esencial de la cuestión planteada consiste en saber si en tales circunstancias, aun no cumpliéndose en realidad los requisitos para la exención, un Estado miembro puede no obstante, por razones de equidad, eximir a una persona de su obligación de pagar impuestos.

41. Por las razones expuestas a continuación, comparto la opinión de Netto Supermarkt y de la Comisión en el sentido de que tal cuestión, que versa sobre la atribución del riesgo en el supuesto de actuación fraudulenta de un tercero y sobre la protección de un sujeto pasivo que actúa de buena fe, ha de contestarse afirmativamente.

42. Dado que no existe ninguna disposición en la Sexta Directiva relativa a una situación como la controvertida en el caso de autos, ha de recordarse en primer lugar que, según reiterada jurisprudencia, en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas comunitarias, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, tales como los principios de proporcionalidad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima. [8]

43. En cuanto atañe, más concretamente, al principio de proporcionalidad, el Tribunal de

8 — Véanse a este respecto, entre otras, las sentencias Federation of Technological Industries y otros, citada en la nota 7, apartado 29, y de 14 de septiembre de 2006, Elmeka (C-181/04 a C-183/04, Rec. p. I-8167), apartado 31.

Justicia ha señalado ya que, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin. [9]

44. A este respecto ha de observarse que, si bien el proveedor, como sujeto pasivo con arreglo al sistema común del IVA, es responsable del pago de tal impuesto, el IVA, en cuanto impuesto sobre el consumo, debe ser, en definitiva, soportado por el consumidor final. [10] Sin, obviamente, tener ellos mismos una ventaja natural o un interés en el pago del IVA y sin que se suponga que son quienes soportan económicamente el impuesto, los sujetos pasivos actúan, pues, como recaudadores de impuestos por cuenta del Estado [11] y en interés del erario público.

45. Visto con este telón de fondo, resultaría, a mi juicio, claramente desproporcionado considerar a un sujeto pasivo, en circunstancias como las del procedimiento principal, responsable de la pérdida de ingresos fiscales causada por actos fraudulentos de terceros. Ciertamente, cabe esperar de un sujeto pasivo que se haga cargo de la función que se le atribuye en el sistema común del IVA con toda la diligencia y cuidado debidos y que se le considere responsable de cualquier deficiencia a este respecto. Pero, en lo que respecta a las deficiencias ubicadas fuera del ámbito de influencia del sujeto pasivo, corresponde al Estado miembro garantizar —en interés del erario público— el funcionamiento general del sistema e impedir cualquier fraude, evasión o abuso. Así pues, los riesgos correspondientes deben ser igualmente soportados por el Estado miembro.

46. Esta tesis es corroborada por varias sentencias del Tribunal de Justicia, de las cuales —a pesar de existir ciertas diferencias en las circunstancias fácticas— se desprende con claridad que un sujeto pasivo que actúa de buena fe, es decir, más en concreto, con la condición de que no haya participado en las irregularidades y haya adoptado todas las precauciones razonablemente exigidas, no ha de asumir la responsabilidad por la actuación fraudulenta de terceros. [12]

9 — Véanse a este respecto las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros (C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281), apartado 47, y Federation of Technological Industries y otros, citada en la nota 7, apartado 30.

10 — Véase a este respecto, entre otras, la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Rec. p. I-9373), apartados 22 y 28.

11 — Véase la sentencia de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, Rec. p. I-5105), apartado 25.

12 — Véanse también, a este respecto, las conclusiones presentadas por la Abogado General Kokott el 11 de enero de 2007 en el asunto en que recayó la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, Rec. p. I-7797), punto 77 y nota 27.

47. Así, en la sentencia Optigen y otros, el Tribunal de Justicia declaró que el derecho a deducir el impuesto soportado de un sujeto pasivo que realiza operaciones que no constituyen en sí mismas un fraude al IVA no puede verse afectado por la circunstancia de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese sujeto pasivo tenga o pueda tener conocimiento de que se ha producido el fraude, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al IVA. [13]

48. En esta misma línea, el Tribunal de Justicia declaró posteriormente en la sentencia Kittel que «los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate del fraude en el IVA o de otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado». [14]

49. Un proveedor como el del procedimiento principal que, como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, no puede reconocer, aun actuando con la debida diligencia, que en realidad no se cumplen los requisitos para la exención, satisface ciertamente los criterios de la actuación de buena fe y diligencia establecidos en la jurisprudencia antes citada. Cabe añadir a este respecto que de la resolución de remisión se desprende que incluso las autoridades aduaneras a las que acudió Netto Supermarkt no pudieron apreciar sin más a primera vista que los documentos presentados estaban falsificados.

50. En cuanto atañe además a la declaración protocolaria de la sesión del Consejo de 16 de diciembre de 1991, es cierto que versa sobre la protección de la confianza legítima y la buena fe del sujeto pasivo en el marco de las entregas intracomunitarias. Ahora bien, como han observado acertadamente la Comisión y Netto Supermarkt, de ello no puede inferirse que el sujeto pasivo no deba disfrutar de una protección legítima en relación con las entregas para la exportación. Dado que los motivos para la concesión de una exención en un caso como el de autos tienen su origen, como se infiere de las consideraciones antes expuestas, en la protección del proveedor individual que actúa de buena fe, no se advierte de qué modo el objetivo de la armonización de la legislación relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios, consistente en establecer un mercado

13 — Véase a tal efecto la sentencia Optigen y otros, citada en la nota 7, apartados 51 y 52.

14 — Sentencia Kittel, citada en la nota 7, apartado 51, que remite a la sentencia Federation of Technological Industry y otros, citada en la nota 7. En cambio, el Tribunal de Justicia declaró en las sentencias Genius Holding, citada en la nota 4, en particular en su apartado 18, y Schmeink & Cofreth y Strobel, citada en la nota 4, apartado 61, que en el caso de que se haya facturado indebidamente el IVA, quien haya expedido la factura puede ser considerado responsable de la pérdida de ingresos fiscales si no ha actuado de buena fe.

común, deba significar que no sea posible la concesión de tal protección respecto a las entregas para la exportación.

51. Antes bien, tal distinción en el Derecho comunitario puede situar en una situación de desventaja considerable, en comparación con los operadores que efectúan básicamente entregas intracomunitarias, a los empresarios que, por razones basadas en la naturaleza de los bienes que suministran, por su posición geográfica o por cualquier otro motivo, realizan una elevada proporción de entregas para la exportación.

52. Así pues, en mi opinión, puede ser contrario al principio de igualdad considerar que los sujetos pasivos que actúan de buena fe en circunstancias como las examinadas en el caso de autos están obligados a pagar el impuesto en el contexto de las entregas para la exportación si se concediera, en las mismas circunstancias de fraude de terceros, una exención en el contexto de las entregas intracomunitarias.

53. Por último, por lo que atañe a la remisión efectuada por el Gobierno alemán a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en el ámbito de la normativa aduanera, coincido con la Comisión y Netto Supermarkt en que, dadas las diferencias existentes en la estructura, el objeto y la finalidad del régimen comunitario de imposición de derechos de aduana en comparación con el sistema común del IVA establecido en la Sexta Directiva, no es posible extrapolar las afirmaciones del Tribunal de Justicia en el anterior contexto a la situación específica de un sujeto pasivo respecto al sistema del IVA de forma tal que ponga en cuestión las anteriores conclusiones. [15]

54. De cuanto antecede se desprende que las disposiciones comunitarias relativas a la exención fiscal de las entregas para la exportación a Estados terceros no se oponen a la concesión de una condonación del impuesto por parte del Estado miembro por razones de equidad en circunstancias como las del presente asunto, en las que, a pesar de no cumplirse los requisitos para la exención, el sujeto pasivo no podía reconocer, aun actuando con la debida diligencia, que no se daban dichos requisitos.

15 — Véanse a este respecto las conclusiones presentadas por la Abogado General Kokott en el asunto Teleos y otros, citadas en la nota 12, en particular el punto 80.

V. Conclusión

55. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada en los términos siguientes:

«En una situación como la examinada en el procedimiento principal, el artículo 15, número 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que no se oponen a la concesión de una exención del impuesto por el Estado miembro por razones de equidad si, a pesar de no cumplirse los requisitos para la exención, el sujeto pasivo no podía reconocer, aun actuando con la debida diligencia, que no se daban dichos requisitos.»