SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 21 de febrero de 2008 *

En el asunto C-271/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 2 de marzo de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de junio de 2006, en el procedimiento entre

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

y

Finanzamt Malchin,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y los Sres. G. Arestis, (Ponente), E. Juhász, J. Malenovský y T. von Danwitz, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. J. Mazák;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG, por los Sres. V. Booten y J. Sprado, Rechtsanwälte;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno polaco, por la Sra. E. Ośniecka-Tamecka, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de octubre de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG (en lo sucesivo, «Netto Supermarkt») y el Finanzamt Malchin (administración tributaria; en lo sucesivo, «Finanzamt»), relativo a la negativa de éste a conceder a aquélla una exención del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente a los ejercicios 1995 a 1998.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 15 de la Sexta Directiva, que lleva por título «Exención de las operaciones de exportación fuera de la Comunidad, de las operaciones asimiladas y de los transportes internacionales», dispone:

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

[…]

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 [euros], 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.

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

[…]»

Normativa nacional

4 Por lo que se refiere a las entregas intracomunitarias, el artículo 6 *bis,* apartado 4, de la Umsatzsteuergesetz 1993 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1993, BGB1. 1993 I, p. 565; en lo sucesivo, «UStG») contiene una regla de protección de la confianza legítima, que tiene el siguiente tenor:

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

5 En cuanto a las entregas para la exportación fuera de la Comunidad, no existe en la normativa tributaria alemana una disposición de este tipo, relativa a la protección de la confianza legítima.

6 Además, el artículo 227 del Abgabenordnung 1977 (Código general tributario de 1977) dispone:

«Las autoridades tributarias podrán conceder una exención total o parcial de los derechos derivados de una deuda tributaria cuando, dadas las circunstancias del caso concreto, su recaudación resulte injusta; en estas mismas circunstancias, los importes ya satisfechos podrán ser reembolsados o compensados.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

7 De 1992 a 1998, Netto Supermarkt, que explota supermercados «discount» en el Land de Mecklembourg-Pomerania-Occidental, reembolsó a sus clientes varios miles de marcos alemanes que éstos habían pagado en concepto de IVA. Decidió realizar tales reembolsos a los nacionales de Estados terceros siempre que éstos pudieran aportar la prueba de la exportación, fuera de la Comunidad, de los bienes adquiridos con ocasión de viajes no comerciales; prueba que resultaba, por una parte, del hecho de que la mitad del sello de la aduana se encontrase en el tique de caja y la otra mitad en el formulario de aduanas y, por otra parte, de la presentación por el nacional extranjero de su pasaporte.

8 En 1998, Netto Supermarkt solicitó al Hauptzollamt Neubrandenburg (despacho principal de aduanas de Neubrandenburg) que verificase si el sello aduanero nº 73 y los formularios aduaneros en los que éste figuraba estaban falsificados. Tras una primera respuesta negativa, dicho despacho principal informó a Netto Supermarkt de que un nuevo examen había revelado que los documentos que ésta le había entregado eran falsos. Posteriormente, el servicio de inspección tributaria declaró que, entre 1993 y 1998, un gran número de pruebas de la exportación de mercancías habían sido fabricadas por nacionales polacos utilizando formularios aduaneros falsos o se había puesto un sello aduanero falso sobre estas supuestas pruebas. Mediante este sistema, los nacionales polacos solicitaban a Netto Supermarkt el reembolso del IVA y ésta se lo concedía.

9 En 1999, el Finanzamt reclamó a Netto Supermarkt el pago del IVA adicional adeudado por los ejercicios 1993 a 1998, correspondiente al volumen de negocios efectivamente realizado durante los mismos.

10 Mediante resolución de 14 de febrero de 2000, el Finanzamt desestimó la solicitud de exención del IVA reclamado *a posteriori* por dichos años presentada por Netto Supermarkt. Netto Supermarkt interpuso un recurso de reposición contra esta resolución desestimatoria.

11 Mediante resolución de 3 de mayo de 2000, el Finanzamt estimó sólo parcialmente dicho recurso. Acordó la exención del IVA de los ejercicios 1993 y 1994, porque las liquidaciones correspondientes ya no podían modificarse, y concedió una rebaja de los intereses por los ejercicios 1993 a 1997. El Finanzamt desestimó en todo lo demás el recurso de reposición interpuesto por Netto Supermarkt, al considerar que ésta era deudora de dicho impuesto, porque no había conseguido aportar pruebas en debida forma de la exportación que había dado lugar a la exención del IVA. Según el Finanzamt, Netto Supermarkt debería haber verificado antes la autenticidad de las pruebas de la exportación y, dando muestras de la debida diligencia, habría podido evitar un fraude que duró varios años. Además, consideró que el hecho de que Netto Supermarkt hubiera contribuido a elucidar los hechos no tenía influencia alguna sobre el importe del IVA adeudado por esta sociedad.

12 A continuación, Netto Supermarkt interpuso ante el Finanzgericht un recurso contencioso-administrativo contra esta resolución parcialmente desestimatoria de 3 de mayo de 2000, dirigido a obtener la exención del IVA reclamado *a posteriori* por los ejercicios 1995 a 1998. Este recurso fue desestimado por el Finanzgericht.

13 Netto Supermarkt interpuso entonces un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, en el que afirma que el Finanzgericht debería haber considerado que las entregas de bienes a los compradores polacos estaban exentas, basándose, por analogía, en la regla nacional de protección de la confianza legítima a la que se refiere el artículo 6 *bis,* apartado 4, de la UStG, regla que es aplicable en un contexto intracomunitario. En ese recurso, Netto Supermarkt invoca también el principio de equidad enunciado en el artículo 227 del Abgabenordnung 1977.

14 A la vista del principio de protección de la confianza legítima, el Bundesfinanzhof considera que, en todo caso, existe una duda respecto a si, en virtud del Derecho comunitario, una entrega para la exportación fuera de la Comunidad puede estar exenta si el proveedor que efectuó la entrega no podía detectar la falsificación de la prueba de exportación presentada por el comprador, aun actuando con toda la debida diligencia, y ello incluso cuando, objetivamente, no se cumplen los requisitos para la exención de tal entrega a causa, como ocurre en el caso de autos, de la falsificación de los documentos presentados para justificar la exportación.

15 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen las disposiciones de Derecho comunitario, relativas a la exención fiscal de las entregas para la exportación a países terceros, a la concesión de una exención fiscal por un Estado miembro por razones de equidad cuando no se cumplen los requisitos para la exención, pero el sujeto pasivo no podía darse cuenta de ello, aun actuando con la diligencia debida?»

Sobre la cuestión prejudicial

16 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 15, número 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a la exención, por parte de un Estado miembro, del IVA correspondiente a una entrega de bienes para la exportación fuera de la Comunidad cuando no se cumplen los requisitos para tal exención, pero el sujeto pasivo no podía darse cuenta de ello, aun actuando con toda la diligencia de un ordenado comerciante, a causa de la falsificación de la prueba de exportación presentada por el comprador.

17 Tal como resulta de la primera frase del artículo 15 de la Sexta Directiva, corresponde a los Estados miembros determinar las condiciones de aplicación de la exención de una entrega de bienes para la exportación fuera de la Comunidad. Esta disposición precisa también que dichos Estados deben establecer estas condiciones para, en particular, «evitar todo posible fraude, evasión o abuso».

18 Sin embargo, es importante recordar que, en el ejercicio de las facultades que les confieren las Directivas comunitarias, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, entre los cuales figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad y el de la protección de la confianza legítima (véanse, en este sentido, las sentencias de 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, apartados 45 a 48; de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros, C-384/04, Rec. p. I-4191, apartado 29, y de 14 de septiembre de 2006, Elmeka, C-181/04 a C-183/04, Rec. p. I-8167, apartado 31).

19 En particular, en lo que se refiere al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, conforme a este principio, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata (véanse las sentencias Molenheide y otros, antes citada, apartado 46, y de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, Rec. p. I-7797, apartado 52).

20 Por consiguiente, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Molenheide y otros, apartado 47, y Federation of Technological Industries y otros, apartado 30).

21 A este respecto, es preciso destacar que, en el ámbito del IVA, los proveedores actúan como recaudadores de impuestos por cuenta del Estado y en interés de la Hacienda Pública (véase la sentencia de 20 de octubre de 1993, Balocchi, C-10/92, Rec. p. I-5105, apartado 25). Estos proveedores son responsables del pago del IVA pese a que éste, en tanto que impuesto sobre el consumo, es, en definitiva, soportado por el consumidor final (véase la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Rec. p. I-9373, apartados 22 y 28).

22 Éste es el motivo por el que el objetivo de prevenir el fraude fiscal a que se refiere el artículo 15 de la Sexta Directiva justifica a veces el establecimiento de exigencias elevadas respecto a las obligaciones de los proveedores. No obstante, el reparto del riesgo entre el proveedor y la administración tributaria tras un fraude cometido por un tercero debe ser compatible con el principio de proporcionalidad (sentencia Teleos y otros, antes citada, apartado 58).

23 Éste no es el caso cuando un régimen impositivo imputa toda la responsabilidad por el pago del IVA al proveedor, independientemente de su implicación o no en el fraude cometido por el comprador (véase, en este sentido, la sentencia Teleos y otros, antes citada, apartado 58). En efecto, tal como señaló el Abogado General en el punto 45 de sus conclusiones, resultaría claramente desproporcionado considerar a un sujeto pasivo responsable de la pérdida de ingresos fiscales causada por actos fraudulentos de tercero en los que él no tuvo ninguna participación.

24 Por el contrario, tal como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, no sería contrario al Derecho comunitario exigir que el proveedor adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (véase la sentencia Teleos y otros, antes citada, apartado 65 y la jurisprudencia citada).

25 Por tanto, el hecho de que el proveedor actuara de buena fe, que adoptase toda medida razonable a su alcance y que su participación en un fraude quedara excluida constituyen elementos importantes para determinar la posibilidad de obligar posteriormente a dicho proveedor a pagar el IVA (véase la sentencia Teleos y otros, antes citada, apartado 66).

26 Asimismo, sería contrario al principio de seguridad jurídica que un Estado miembro, que ha previsto las condiciones para la aplicación de la exención de una entrega de bienes para la exportación fuera de la Comunidad estableciendo, en particular, una lista de documentos que procede presentar a las autoridades competentes, y que ha aceptado en un primer momento los documentos presentados por el proveedor como pruebas que justifican el derecho a la exención, pueda posteriormente obligar a dicho proveedor a pagar el IVA correspondiente a dicha entrega, cuando resulte que con motivo de un fraude cometido por el comprador, fraude del que el proveedor no tenía ni había podido tener conocimiento, no se cumplían efectivamente las condiciones de la exención (véase, en este sentido, la sentencia Teleos y otros, antes citada, apartado 50).

27 Resulta de lo anterior que un proveedor debe poder fiarse de la legalidad de la operación que realiza sin correr el riesgo de perder su derecho a la exención de IVA cuando, como sucede en el asunto principal, incluso dando muestras de toda la diligencia de un ordenado comerciante, no puede darse cuenta de que, en realidad, no se cumplen las condiciones de la exención a causa de la falsificación de la prueba de exportación presentada por el comprador.

28 Además, es preciso añadir que, al contrario de lo que alega el Gobierno alemán, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en el ámbito del Derecho aduanero, según la cual el operador que no puede demostrar que se cumplen los requisitos para la condonación de los derechos de importación o de exportación debe soportar las consecuencias a pesar de su buena fe, no puede invocarse en una situación como la del asunto principal para desvirtuar las consideraciones que anteceden. En efecto, tal como señaló el Abogado General en el punto 53 de sus conclusiones, no es posible extrapolar dicha jurisprudencia a la situación específica de un sujeto pasivo respecto

al sistema común del IVA establecido en la Sexta Directiva, dadas las diferencias de estructura, objeto y finalidad que existen entre tal sistema y el régimen comunitario de imposición de los derechos de aduana.

29 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 15, número 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la exención, por parte de un Estado miembro, del IVA correspondiente a una entrega de bienes para la exportación fuera de la Comunidad cuando no se cumplen los requisitos para tal exención, pero el sujeto pasivo no podía darse cuenta de ello, aun actuando con toda la diligencia de un ordenado comerciante, a causa de la falsificación de la prueba de exportación presentada por el comprador.

Costas

30 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

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 opone a la exención, por parte de un Estado miembro, del IVA correspondiente a una entrega de bienes para la exportación fuera de la Comunidad Europea cuando no se cumplen los requisitos para tal exención, pero el sujeto pasivo no podía darse cuenta de ello, aun actuando con toda la diligencia de un ordenado comerciante, a causa de la falsificación de la prueba de exportación presentada por el comprador.

Firmas