

COMENTARIO A LA SENTENCIA DE 19 DE DICIEMBRE DE 2013 DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (TJUE) EN RELACIÓN A LA EXENCIÓN DEL IVA A LA EXPORTACIÓN

En la Sentencia que estamos comentando se analiza la imposibilidad de aplicar la exención del IVA a la exportación, en un determinado supuesto, como consecuencia de que se ha superado el plazo previsto en la normativa interna para que los bienes en cuestión abandonasen el territorio de la Unión Europea.

En el caso enjuiciado, la petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 15 de la Directiva 77/388/CEE en el marco de un litigio entre BDV Hungary Trading Kft. (en lo sucesivo, «BDV»), en liquidación voluntaria, y la Dirección regional tributaria de Hungría Central, perteneciente a la administración nacional de Hacienda y Aduanas, en relación con la exención del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Unión Europea.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea nos recuerda, a este respecto, que la lucha contra todo posible fraude, evasión fiscal o abuso es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112 (sentencia de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, apartado 35 y jurisprudencia citada). En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha declarado que el objetivo de prevenir el fraude fiscal justifica a veces el establecimiento de exigencias elevadas respecto a las obligaciones de los proveedores (véanse en este sentido las sentencias, antes citadas, Teleos y otros, apartado 58, y Netto Supermarkt, apartado 22).

Por esta razón, y en aras a potenciar la lucha contra el fraude fiscal, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera adecuado que los Estados miembros puedan fijar un plazo razonable para la exportación. De este modo, teniendo en cuenta las prácticas comerciales en el ámbito de la exportación en los Estados terceros, *con el fin de verificar si un bien entregado para la exportación ha salido efectivamente de la Unión*, el establecimiento de un plazo razonable para la exportación constituye un medio apropiado para este fin.

Y en esa línea de argumentación, el TJUE abunda en señalar que el hecho de que una entrega de un bien destinado a la exportación quede sujeta a imposición, en virtud de una normativa como la controvertida en el litigio principal, cuando el bien de que se trate no haya abandonado el territorio de la Unión en el plazo previsto en tal normativa, no tiene por sí solo la consecuencia de que la normativa en cuestión deba considerarse desproporcionada.

De todo lo anterior se deriva que una entrega de un bien destinado a la exportación pueda, en principio, someterse a imposición cuando la operación de que se trate no cumpla, en un plazo razonable previsto por la normativa nacional aplicable, los requisitos del artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112.

Sin embargo, y ese es el punto que consideramos relevante de la Sentencia que estamos comentando, según el TJUE, este plazo, cuya expiración permite someter a imposición la entrega del bien destinado a la exportación, no debe ir más allá de lo necesario para este fin.

Efectivamente, en aquellos casos en los que el plazo de salida se convierte en un plazo de caducidad material, que no permite subsanación alguna una vez superado quedando la entrega de dicho bien definitivamente sometida a imposición, no podrá ser considerada una medida que guarde proporción con la finalidad antes mencionada de lucha contra el fraude.

El TJUE considera que cuando una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la exención de la exportación a un plazo de salida con el objetivo, en particular, de luchar contra la evasión y el fraude fiscales, sin permitir, no obstante, que los sujetos pasivos demuestren, para poder acogerse a la exención, que se ha cumplido el requisito de salida tras la expiración de dicho plazo y sin prever el derecho del sujeto pasivo a la devolución del IVA ya abonado por el incumplimiento del citado plazo cuando aporta la prueba de que la mercancía ha abandonado el territorio aduanero de la Unión, va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.

Por tanto, una entrega en la que se verifican los requisitos para la exención de la exportación previstos en el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, concretamente la salida de los bienes de que se trate del territorio aduanero de la Unión, no devenga IVA. Pues, en este contexto, ya no existe, en principio, riesgo de fraude fiscal o de pérdidas fiscales que pueda justificar la imposición de la operación en cuestión.

Si analizamos la normativa interna nos encontramos en numerosos supuestos en los que, por meros incumplimientos de carácter formal, se ha privado a los obligados tributarios de la posibilidad de aplicar determinados beneficios fiscales previstos en las Directivas comunitarias.

En definitiva, tras las argumentaciones expuestas el TJUE concluye que los artículos 146, apartado 1, y 131 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que exige que, en el marco de una entrega de bienes para la exportación, los bienes destinados a la exportación fuera de la Unión abandonen el territorio de la Unión dentro de un plazo fijo de tres meses o de 90 días a partir de la fecha de entrega, cuando la simple superación del plazo tenga por consecuencia privar definitivamente al sujeto pasivo de la exención de dicha entrega.

Barcelona a 25 de marzo de 2014