SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 17 de octubre de 2019 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 146 — Exenciones relativas a las exportaciones — Concepto de “entrega de bienes” — Artículo 131 — Condiciones establecidas por los Estados miembros — Principio de proporcionalidad — Principio de neutralidad fiscal — Pruebas — Fraude — Práctica de un Estado miembro consistente en denegar el derecho a la exención cuando el adquirente de los bienes exportados no está identificado»

En el asunto C-653/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 19 de junio de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de octubre de 2018, en el procedimiento entre

Unitel sp. z o.o.

y

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. I. Jarukaitis (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič y C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Unitel sp. z o.o., por el Sr. A. Nikończyk, asesor fiscal;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Siekierzyńska y J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 146, apartado 1, letras a) y b), y 131 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), en lo que respecta, en particular, a los principios de neutralidad fiscal y proporcionalidad.

- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Unitel sp. z o.o. y el Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Director de la Administración Tributaria de Varsovia, Polonia; en lo sucesivo, «Director de la Administración Tributaria») relativo a la denegación de la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) para las exportaciones de bienes fuera de la Unión Europea realizadas durante 2007.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

- 4 Con arreglo al artículo 131 de esa Directiva:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones [de la Unión] y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.»

- 5 El artículo 146 de dicha Directiva, que figura en su capítulo 6, titulado «Exenciones relativas a las exportaciones», dispone lo siguiente en su apartado 1, letras a) y b):

«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;
- b) las entregas de bienes expedidos o transportados por el adquirente que no se halle establecido en su territorio respectivo, o por su cuenta, fuera de la [Unión], con exclusión de los bienes transportados por el propio adquirente 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».

- 6 El artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA dispone que, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo. Con arreglo al artículo 169, letra b), de dicha Directiva, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para sus operaciones exentas de conformidad con el artículo 146 de dicha Directiva.

Derecho polaco

- 7 El artículo 2, punto 8, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley relativa al Impuesto sobre Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2011, n.º 177, partida 1054), en su redacción aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«Cuando en las siguientes disposiciones se haga referencia a [...] la exportación de bienes: se entenderá por ello la entrega de bienes expedidos o transportados desde el territorio nacional a un territorio fuera de la Unión Europea, por parte del:

- a) proveedor o por su cuenta, o
- b) adquirente establecido fuera del territorio nacional o por su cuenta, a excepción de los bienes exportados por el propio adquirente y destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones de recreo, de aviones de turismo o de cualquier otro medio de transporte de uso privado, cuando la exportación de los bienes fuera de la Unión Europea se confirme por la autoridad aduanera competente, determinada en la normativa aduanera.»

- 8 El artículo 7, apartado 1, de la Ley del IVA dispone que «se entenderá por entrega de bienes, a efectos del artículo 5 apartado 1, punto 1, la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario».
- 9 El artículo 41 de dicha Ley establece:
- «[...]
4. El tipo impositivo aplicable a la exportación de bienes, mencionada en el artículo 2, punto 8, letra a), será el 0 %.
- [...]
6. El tipo impositivo del 0 % se aplicará a la exportación de bienes mencionada en los apartados 4 y 5, a condición de que el sujeto pasivo reciba el documento que acredite la salida del bien fuera de la Unión Europea antes del transcurso del plazo para presentar la declaración tributaria por el correspondiente período impositivo.
- [...]
11. Las disposiciones de los apartados 4 y 5 se aplicarán, *mutatis mutandis*, a la exportación de bienes mencionada en el artículo 2, punto 8, letra b), cuando, antes del transcurso del plazo para presentar la declaración del período impositivo en el que se produjo la entrega del bien, el sujeto pasivo hubiese recibido el documento citado en el apartado 6, del que resulte la identificación del bien que se entrega y exporta. [...]
- [...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 10 Durante los meses de enero a mayo de 2007, Unitel, una empresa con sede en Polonia, vendió teléfonos móviles a dos entidades ucranianas. A raíz de un procedimiento de inspección de esta empresa, las autoridades tributarias constataron que el procedimiento de exportación de esos teléfonos móviles fuera del territorio de la Unión se había llevado a cabo, pero que esos bienes no habían sido adquiridos por las entidades mencionadas en las facturas, sino por otras entidades que no habían sido identificadas. La mencionada administración consideró entonces, mediante una resolución confirmada por una resolución del Director de la Administración Tributaria de 29 de agosto de 2014, que no se había producido ninguna entrega de bienes a efectos del artículo 2, punto 8, de la Ley del IVA y que, por lo tanto, Unitel no tenía derecho a aplicar el tipo de IVA del 0 % previsto en el artículo 41, apartado 4, de dicha Ley.
- 11 Al resolver un recurso de apelación contra la resolución del Director de la Administración Tributaria, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Varsovia, Polonia) señaló que las comprobaciones realizadas demostraban que una de las dos entidades ucranianas era una sociedad pantalla, que servía para ocultar al destinatario real y para cometer un fraude fiscal respecto de las autoridades fiscales tanto polacas como ucranianas, y que la otra entidad no era el operador económico que había adquirido los teléfonos de Unitel. Dicho órgano jurisdiccional consideró que no se había producido ninguna entrega de bienes, puesto que la Administración tributaria había acreditado que los adquirentes de los bienes mencionados en las facturas no habían tomado posesión de ellos, no habían dispuesto de ellos como propietarios y no ejercían ninguna actividad económica, de modo que las operaciones controvertidas no podían calificarse de «exportaciones de bienes» a efectos del artículo 2, punto 8, de la Ley del IVA. El referido órgano jurisdiccional declaró, además, que Unitel no había observado la diligencia debida al realizar estas operaciones. A este respecto, señaló, en particular, que esta empresa había emitido sus facturas basándose en datos presentados por entidades cuyos mandatos no eran válidos o que no tenían direcciones profesionales reales o documentos válidos que justificaran el tratamiento a efectos del IVA.
- 12 Unitel interpuso un recurso de casación contra la sentencia del Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Varsovia) ante el órgano jurisdiccional remitente, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia). En apoyo de su recurso de casación, Unitel alega la interpretación y aplicación erróneas del artículo 131 de la Directiva del IVA, en relación con su artículo 146, apartado

1, letras a) y b), ya que la aplicación del tipo del 0 % se supeditó al cumplimiento de requisitos formales, pese a que se cumplían todos los requisitos materiales para la aplicación de dicho tipo, así como un error de interpretación y aplicación del artículo 41, apartados 4 y 11, de la Ley del IVA, en relación con los artículos 41, apartado 6, 2, punto 8, y 7, apartado 1, de dicha Ley. Este error consiste, según Unitel, en haber considerado que la entrega de bienes solo es efectiva cuando el operador mencionado en la factura como adquirente es idéntico al operador que participa efectivamente en la operación en calidad de tal, en negarse por lo tanto a calificar esta operación de exportación de bienes y a aplicar el tipo del 0 %, y en considerar, no obstante, que esta transacción constituye una entrega que tributa al tipo nacional.

- 13 El órgano jurisdiccional remitente señala que la resolución del litigio principal requiere interpretar la Directiva del IVA y, ante todo, el concepto de «entrega de bienes» a efectos del artículo 146, apartado 1, letras a) y b), de dicha Directiva. El mencionado órgano señala que las autoridades tributarias nacionales consideran que este concepto debe interpretarse con arreglo al artículo 7, apartado 1, de la Ley del IVA, que incorpora al Derecho interno el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, es decir, como la transmisión del poder de disposición del bien de que se trate con las facultades atribuidas a su propietario. Así pues, según tales autoridades, ambas partes de la operación deben existir realmente y estar identificadas, cosa que no ocurre cuando el adquirente mencionado en la factura o en los documentos aduaneros es una entidad ficticia o cuando el adquirente de los bienes fuera del territorio de la Unión es otra persona no identificada. Según el órgano jurisdiccional remitente, esta interpretación también es la adoptada de forma mayoritaria por los tribunales polacos de lo contencioso-administrativo.
- 14 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si, para demostrar que se ha producido efectivamente una entrega de bienes fuera del territorio de la Unión, cuando la exportación de dichos bienes no se discute como tal, es realmente necesario que la entidad designada en la factura del proveedor y en los documentos aduaneros como adquirente de dichos bienes coincida con su destinatario efectivo. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, en tal situación, no se produce la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA. En particular, señala que, en la sentencia de 19 de diciembre de 2013, *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854), el Tribunal de Justicia declaró que 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 del IVA, concretamente la salida de los bienes de que se trate del territorio aduanero de la Unión, no devenga IVA y que, en tal contexto, ya no existe, en principio, riesgo de fraude fiscal o de pérdidas fiscales que pueda justificar la imposición de la operación en cuestión.
- 15 En este contexto, se plantea a continuación, según el órgano jurisdiccional remitente, la cuestión de en qué medida un eventual fraude que pudiera haberse producido en el territorio del tercer Estado en el que los bienes exportados hayan sido recibidos por una persona distinta de la indicada en los documentos aduaneros tiene relevancia para la aplicación de la exención con derecho a deducción del IVA. Al examinar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual corresponde a los Estados miembros denegar el beneficio de los derechos previstos en la Directiva del IVA en caso de fraude cometido por el propio sujeto pasivo o cuando este sabía o debería haber sabido que, mediante la operación en cuestión, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en materia de IVA, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si esta obligación, destinada a proteger el mercado interior, se aplica cuando el fraude se comete únicamente en el territorio de un tercer Estado, que es el Estado de destino y consumo de los bienes exportados.
- 16 Por último, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, en una situación como la que se da en el litigio principal, es adecuada la práctica nacional que consiste en aplicar el IVA a la operación de que se trata como si esta constituyera una entrega nacional, cuando la comprobación de la falta de entrega de bienes debería llevar a considerar que no está sujeta al IVA y no da derecho a la deducción del IVA soportado.
- 17 En estas circunstancias, el *Naczelny Sąd Administracyjny* (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
 - «1) A la luz de los artículos 146, apartado 1, letras a) y b), y 131 de la Directiva [del IVA], así como de los principios de imposición del consumo, neutralidad y proporcionalidad, ¿debe la práctica nacional correcta consistir en la aplicación de la exención con derecho a deducción (que en Polonia supone la aplicación del tipo impositivo del 0 %) en cualquier caso, cuando se cumplan cumulativamente dos requisitos:

- a) la exportación del bien ha tenido lugar a favor de un destinatario no identificado situado fuera de la Unión Europea y
 - b) existen pruebas inequívocas de que el bien ha salido de la Unión Europea y este hecho es incontrovertido?
- 2) ¿Se oponen las disposiciones de los artículos 146, apartado 1, letras a) y b), y 131 de la Directiva [del IVA] y los principios de imposición del consumo, neutralidad y proporcionalidad a una práctica nacional que consiste en considerar que no tiene lugar la entrega de un bien que de forma incontrovertida hubiese salido de la Unión Europea cuando, tras la expedición, las autoridades tributarias en el marco de la tramitación de un procedimiento hayan constatado que el destinatario real de los bienes no era la persona a cuyo nombre el sujeto pasivo haya emitido la factura que documentaba la entrega, sino una persona distinta, no identificada por las autoridades, a resultas de lo cual deniegan aplicar a esta operación la exención con derecho a deducción (que en Polonia supone la aplicación del tipo impositivo del 0 %)?
- 3) A la luz de los artículos 146, apartado 1, letras a) y b), y 131 de la Directiva [del IVA] y de los principios de imposición del consumo, neutralidad y proporcionalidad, ¿debe la práctica nacional correcta consistir en la aplicación del tipo impositivo nacional a la entrega de un bien, cuando existan pruebas inequívocas de que el bien ha salido de la Unión Europea, pero las autoridades, debido a la inexistencia de un destinatario identificado, concluyen que no ha tenido lugar la entrega de bienes, o bien debería considerarse que en este caso no ha tenido lugar en absoluto la operación sometida al IVA y, en consecuencia, que no le corresponde al sujeto pasivo, con arreglo al artículo 168 de la Directiva [del IVA], el derecho a deducir el impuesto soportado en concepto de adquisición del bien exportado?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda

- 18 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 146, apartado 1, letras a) y b), y 131 de la Directiva del IVA, así como los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional, como la controvertida en el litigio principal, que consiste en considerar, en todos los casos, que no existe entrega de bienes, en el sentido de dicha disposición, y en negarse a reconocer el derecho a la exención del IVA cuando los bienes de que se trate hayan sido exportados fuera de la Unión y cuando, con posterioridad a su exportación, las autoridades tributarias hayan comprobado que el adquirente de dichos bienes no era la persona mencionada en la factura expedida por el sujeto pasivo, sino otra entidad que no ha sido identificada. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide qué impacto puede tener en la aplicación del derecho a la exención del IVA un eventual fraude cometido en el territorio de un tercer Estado.
- 19 A este respecto, es preciso recordar, en primer lugar, que, en virtud del artículo 146, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva del IVA, los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Unión por el vendedor o por cuenta de este o bien por el adquirente o por su cuenta. Esta disposición ha de entenderse a la luz de lo dispuesto en el artículo 14, apartado 1, de esta Directiva, conforme al cual se entiende por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario (sentencias de 19 de diciembre de 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, apartado 23, y de 28 de marzo de 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, apartado 22).
- 20 Esta exención pretende garantizar que las entregas de bienes de que se trate sean gravadas en su lugar de destino, es decir, allí donde se consumirán los productos (sentencia de 28 de marzo de 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, apartado 23 y jurisprudencia citada).
- 21 Como el Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones, de las disposiciones a las que se refiere el apartado 19 de la presente sentencia y, en particular, del término «expedidos», empleado en el artículo 146, apartado 1, letras a) y b) de la Directiva del IVA, se desprende que la exportación de un bien se ha efectuado y que la exención de la entrega para la exportación es aplicable cuando se ha transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario, cuando el proveedor demuestra que dicho bien ha sido expedido o transportado fuera

de la Unión y cuando, como consecuencia de la expedición o del transporte, el bien ha abandonado físicamente el territorio de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de diciembre de 2013, *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, apartado 24 y jurisprudencia citada, y de 28 de marzo de 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, apartado 24).

- 22 Asimismo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el concepto de «entrega de bienes» tiene carácter objetivo y se aplica con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate, sin que la Administración tributaria esté obligada a realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo ni tampoco a tener en cuenta la intención de un operador diferente de dicho sujeto pasivo que interviene en la misma cadena de entregas (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de noviembre de 2013, *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, apartado 21 y jurisprudencia citada).
- 23 De ello se deduce que operaciones como las controvertidas en el litigio principal constituyen entregas de bienes en el sentido del artículo 146, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva del IVA si cumplen los criterios objetivos en los que se basa dicho concepto, recordados en el apartado 21 de la presente sentencia.
- 24 Pues bien, el hecho de que los bienes exportados sean adquiridos fuera de la Unión por una entidad que no sea la mencionada en la factura y que no esté identificada no excluye que se cumplan estos criterios objetivos.
- 25 Por consiguiente, la calificación de una operación de entrega de bienes a efectos del artículo 146, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva del IVA no puede supeditarse al requisito de que el adquirente esté identificado.
- 26 No obstante, y en segundo lugar, conforme al artículo 131 de la Directiva del IVA, cabe señalar que corresponde a los Estados miembros establecer las condiciones con arreglo a las cuales quedarán exentas las operaciones de exportación a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de las exenciones previstas en dicha Directiva y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso. 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 que figura, en particular, el principio de proporcionalidad (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de febrero de 2018, *Pieńkowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, apartados 32 y 33).
- 27 En cuanto al referido principio de proporcionalidad, es preciso recordar que 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 (sentencias de 8 de noviembre de 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 38, y de 28 de marzo de 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, apartado 29).
- 28 Además, 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 (sentencia de 8 de noviembre de 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 39).
- 29 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 (sentencias de 8 de noviembre de 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 40, y de 28 de marzo de 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, apartado 32).
- 30 Por una 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 (sentencias de 8 de noviembre de 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 42, y de 28 de marzo de 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, apartado 35).
- 31 Por lo tanto, si la falta de identificación del adquirente real impide, en un caso concreto, probar que la operación en cuestión constituye una entrega de bienes en el sentido del artículo 146, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva del IVA, esta circunstancia puede dar lugar a la denegación de la exención a la exportación prevista en dicho artículo. En cambio, exigir en todos los casos que se identifique al adquirente de los bienes en el tercer Estado, sin que se examine si se cumplen los

requisitos materiales de esta exención, en concreto la salida de los bienes de que se trata del territorio aduanero de la Unión, no respeta el principio de proporcionalidad ni el principio de neutralidad fiscal.

- 32 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que consta que los bienes de que se trata en el litigio principal fueron vendidos, que fueron expedidos fuera de la Unión y que abandonaron físicamente el territorio de la Unión, de modo que, sin perjuicio de la comprobación de estos hechos que corresponde al órgano jurisdiccional nacional, el cumplimiento de los criterios que debe cumplir una operación para constituir una entrega de bienes, en el sentido del artículo 146, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva del IVA, parece acreditado, pese a que no se haya identificado a los adquirentes reales de dichos bienes.
- 33 Por otra parte, un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal que ha 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. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no es contrario al Derecho de la Unión obligar a un operador a que actúe de buena fe y a que adopte toda medida razonablemente exigible 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 (sentencias de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 41, y de 28 de marzo de 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, apartado 33).
- 34 En cambio, el proveedor no puede ser considerado responsable del pago del IVA independientemente de su implicación en el fraude cometido por el adquirente. En efecto, resultaría claramente desproporcionado considerar a un sujeto pasivo responsable de la pérdida de ingresos fiscales causada por actos fraudulentos de terceros en los que él no tuvo ninguna participación (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, apartado 23).
- 35 En la sentencia de 19 de diciembre de 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), a la que se refiere el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia señaló, en su apartado 40, que 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 del IVA, concretamente la salida de los bienes de que se trate del territorio aduanero de la Unión, no devenga IVA por dicha entrega y ya no existe, en principio, riesgo de fraude fiscal o de pérdidas fiscales que pueda justificar la imposición de la operación en cuestión.
- 36 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente, sin precisar la naturaleza del fraude en el que supuestamente están implicadas las operaciones de que se trata en el litigio principal, señala que los bienes a los que se referían dichas operaciones abandonaron el territorio de la Unión y que dicho fraude se cometió únicamente en el territorio de un tercer Estado, que era el Estado de destino y lugar de consumo de los citados bienes.
- 37 Dado que el hecho de que los actos fraudulentos se hayan cometido en un tercer Estado no puede bastar para excluir la existencia de un fraude cometido contra el sistema común del IVA, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar que las operaciones de que se trata en el litigio principal no estaban relacionadas con tal fraude y, de estarlo, examinar si el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que así era.
- 38 A la luz de todas estas consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que los artículos 146, apartado 1, letras a) y b), y 131 de la Directiva del IVA, así como los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional, como la controvertida en el litigio principal, que consiste en considerar, en todos los casos, que no existe entrega de bienes, en el sentido de dicha disposición, y en negarse a reconocer el derecho a la exención del IVA cuando los bienes de que se trate hayan sido exportados fuera de la Unión y, tras su exportación, las autoridades fiscales hayan comprobado que el adquirente de los bienes no era la persona mencionada en la factura emitida por el sujeto pasivo, sino otra entidad que no ha sido identificada. En tales circunstancias, debe denegarse el derecho a la exención del IVA prevista en el artículo 146, apartado 1, letras a) y b), de dicha Directiva si la falta de identificación del adquirente real impide demostrar que la operación de que se trate constituye una entrega de bienes en el sentido de dicha disposición, o si se demuestra que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación estaba relacionada con un fraude cometido contra el sistema común del IVA.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

- 39 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando, en circunstancias como las descritas en las cuestiones primera y segunda, se deniega el derecho a la exención del IVA prevista en el artículo 146, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva del IVA, debe aplicarse a la operación de que se trate el IVA aplicable a las entregas de bienes efectuadas en el territorio nacional, o si debe considerarse que dicha operación no constituye una operación imponible y que, por ello, no da derecho a la deducción del IVA soportado.
- 40 A este respecto, basta señalar que, a falta de una entrega de bienes efectuada en el territorio nacional y de una operación exenta de conformidad con el artículo 146, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva del IVA, no existe ninguna operación gravada ni derecho a deducción en virtud del artículo 168 o del artículo 169 de dicha Directiva.
- 41 Por ello, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando, en circunstancias como las descritas en las cuestiones prejudiciales primera y segunda, se deniega el derecho a la exención del IVA prevista en el artículo 146, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva del IVA, debe considerarse que la operación de que se trata no constituye una operación gravada y que, por consiguiente, no confiere el derecho a deducir el IVA soportado.

Costas

- 42 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 Décima) declara:

- 1) **Los artículos 146, apartado 1, letras a) y b), y 131 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, así como los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional, como la controvertida en el litigio principal, que consiste en considerar, en todos los casos, que no existe entrega de bienes, en el sentido de dicha disposición, y en negarse a reconocer el derecho a la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) cuando los bienes de que se trate hayan sido exportados fuera de la Unión Europea y, tras su exportación, las autoridades fiscales hayan comprobado que el adquirente de los bienes no era la persona mencionada en la factura emitida por el sujeto pasivo, sino otra entidad que no ha sido identificada. En tales circunstancias, debe denegarse el derecho a la exención del IVA prevista en el artículo 146, apartado 1, letras a) y b), de dicha Directiva si la falta de identificación del adquirente real impide demostrar que la operación de que se trate constituye una entrega de bienes en el sentido de dicha disposición, o si se demuestra que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación estaba relacionada con un fraude cometido contra el sistema común del IVA.**
- 2) **La Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, cuando, en esas circunstancias, se deniega la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) prevista en el artículo 146, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva del 2006/112, debe considerarse que la operación de que se trata no constituye una operación gravada y que, por consiguiente, no confiere el derecho a deducir el IVA soportado.**

Firmas