

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079580

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de octubre de 2020

Sala 2.^a

R.G. 2731/2017

SUMARIO:

IVA. Exenciones. Exportaciones de bienes. Entregas en régimen de viajeros. Procedimientos válidos para el reembolso al viajero del IVA soportado. Una entidad alega que vende artículos de joyería a no residentes en el territorio de la Comunidad. En dichas ventas, emite una factura en la que repercute el IVA correspondiente, pero no cobra el importe íntegro de la factura, sino solo una parte, que se asemeja a la base imponible. Dicho IVA es declarado en la autoliquidación correspondiente al período en que se hace la entrega. Posteriormente, cuando la entidad recibe de los clientes la factura convenientemente diligenciada por la Aduana, procede a registrar en el libro registro de facturas recibidas la misma, así como las correspondientes cuotas negativas en la autoliquidación. Por tanto, la entidad basa su pretensión en que no cobra las cuotas de IVA cuando ya procede su devolución.

Por tanto, la operativa seguida por la entidad supone que el sujeto pasivo tiene un crédito contra sus clientes por el importe de las cuotas de IVA repercutido y, una vez se recibe la factura diligenciada por la aduana, tiene una deuda con dichos clientes por el mismo importe del IVA. Se procede, a continuación, a la compensación de ambas partidas.

Pues bien, la interpretación literal del art. 21.2.º A) de la Ley 37/1992 (Ley IVA) y del art. 9.1.2.º B) del RD 1624/1992 (Rgto. IVA) lleva a concluir que el sujeto pasivo debe pagar a su cliente las cantidades correspondientes al IVA que previamente ha percibido de él, pago o devolución que deberá acreditar por los medios de prueba establecidos en el Reglamento; en efecto, se tenía que haber percibido previamente la cuota de IVA, puesto que si se reembolsa, ya la había desembolsado el cliente, al igual que si se devuelve, se restituye lo que ya tenía antes el cliente. Dicha conclusión se ve refrendada a que el art. 9.1.2.º B) del RD 1624/1992 (Rgto. IVA) menciona expresamente cheque, transferencia o entidad colaboradora, es decir, formas concretas de efectuar un pago.

Por su parte, dado que la exención está condicionada al cumplimiento de un requisito posterior a la entrega misma, como es que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad dentro de los 3 meses siguientes, la norma ha establecido un sistema de reembolso en el citado art. 21.2.º A) de la Ley 37/1992 (Ley IVA), considerado pertinente, para evitar el fraude, que la entrega se realice con repercusión y pago del Impuesto, puesto que en caso contrario se incurriría en el riesgo de que no se produzca la salida efectiva de las mercancías del territorio de la Comunidad. Por ello, aclara el RD 1624/1992 (Rgto. IVA) que la entrega del bien tiene que llevar aparejada la repercusión del Impuesto.

Asimismo, para garantizar la exención de la operación, es necesario que, una vez se ha verificado la salida efectiva de los bienes adquiridos del territorio de la Comunidad, se proceda a eliminar la repercusión. Dado que el sujeto pasivo debe haber cobrado el IVA, es necesario verificar que el mismo procede a su devolución al cliente, puesto que, en caso contrario, no se estaría dejando exenta la operación para el cliente -que habría pagado un IVA que no recupera- y se permitiría que el sujeto pasivo obtenga la devolución de una cuota que no reintegra al cliente, es decir, un enriquecimiento ilícito.

Debe señalarse por otro lado, la falta de lógica en la operativa seguida por la interesada al no cobrar el IVA repercutido a los viajeros. Es evidente que si los bienes no abandonaran el territorio de la Comunidad, el sujeto pasivo tendría que ingresar un IVA a la Administración sin poder efectuar la pertinente rectificación, es decir, se expone a tener que ingresar un IVA que no ha percibido. Es más, incluso aunque los bienes abandonaran el territorio de la Comunidad, el viajero no tendría ningún incentivo para visar la factura en la aduana de salida y enviársela al proveedor, puesto que no ha abonado el IVA en la compra. Por tanto, no se entiende el riesgo asumido por la entidad cuando vende a viajeros, esto es, personas físicas residentes fuera de la Comunidad, que actúan al margen de una expedición comercial, y que presentarán, en principio, un cierto grado de dificultad para reclamar y recuperar la deuda en caso de impago. **(Criterios 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 21.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 9.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 131 y 237.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 04/05/2017 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 24/02/2017 contra la resolución de la reclamación económico-administrativa 17/00046/2013 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (en adelante TEAR de Cataluña), interpuesta contra el acuerdo de liquidación tácito derivado del acta de conformidad A01 ... dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, relativa al IVA de los períodos comprendidos entre el primer y el cuarto trimestre del año 2011. La cuantía de la reclamación es de 214.329,84 euros, correspondiente al cuarto trimestre del año 2011.

Segundo.

De los antecedentes que obran en el expediente se comprueba que el día 13 de mayo de 2012 se entendió notificada a **XZ SL** la comunicación de inicio de un procedimiento de inspección de alcance general relativo al IVA de los períodos anteriores, por haber transcurrido 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación en la dirección electrónica habilitada de **XZ SL** sin que hubiera accedido a su contenido.

En dicho procedimiento, **XZ SL** prestó su conformidad a la propuesta de liquidación contenida en el acta extendida el 16 de noviembre de 2012, entendiéndose producida y notificada la liquidación de acuerdo con lo previsto en el artículo 156.3 de la LGT. Dicho acuerdo de liquidación, del que resultó una deuda tributaria de 51.772,13 euros, regularizó la situación del sujeto pasivo al considerar que no se cumplían los requisitos para aplicar la exención del artículo 21.2º A) de la Ley del IVA:

"Esta Inspección determina que las operaciones económicas, por las que la sociedad consignó en el libro registro de facturas expedidas asientos registrales negativos, no tienen la consideración de entregas de bienes sujetas y exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido (exportaciones), tal y como establece el art. 21 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido; debido a que la sociedad incumplió el requisito fijado en el art. 9.1.2º.B del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece que, para que las entregas de bienes en régimen de viajeros tengan la consideración de exentas, la cuota de IVA repercutida deberá devolverse al viajero, taxativamente por los siguientes medios: cheque, transferencia bancaria o entidad colaboradora autorizada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria".

Tercero.

Disconforme con el acuerdo de liquidación anterior, el día 14 de enero de 2013 **XZ SL** interpuso la reclamación económico-administrativa 17/00046/2013 ante el TEAR de Cataluña, quien, previa puesta de manifiesto del expediente, la desestimó mediante resolución de 21 de diciembre de 2016.

No conforme, el día 24 de febrero de 2017 **XZ SL** interpuso el presente recurso de alzada ordinario ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC), alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Que **XZ SL** vende artículos de joyería a no residentes en el territorio de la Comunidad. En dichas ventas, emitía una factura en la que repercutía el IVA correspondiente, pero no cobraba el importe íntegro de la factura, sino solo una parte, que se asemejaba a la base imponible. Dicho IVA era declarado en la autoliquidación correspondiente al período en que se hacía la entrega. Posteriormente, cuando **XZ SL** recibía de los clientes la factura convenientemente diligenciada por la Aduana, procedía a registrar en el libro registro de facturas recibidas la misma, así como las correspondientes cuotas negativas en la autoliquidación.

- Que la Inspección considera que sólo se ha producido un incumplimiento de la forma en que se puede devolver el IVA a los viajeros previstos reglamentariamente, puesto que se cumplen íntegramente los requisitos del artículo 21 de la LIVA.

- Que el incumplimiento de requisitos formales ha sido examinado en múltiples ocasiones por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, especialmente en materia de deducciones, concluyendo que el incumplimiento de requisitos formales no puede impedir el derecho a la deducción cuando se cumplen los requisitos materiales. A este respecto cita las sentencias de 8 de mayo de 2008, Asunto C-95/07, Ecotrade; de 27 de septiembre de 2007, Asunto C-146/05, Collée; o de 27 de septiembre de 2012, Asunto C-587/10, VSTR. Asimismo, cita jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina de este TEAC.

- Que la interpretación de la Administración vulnera el principio de neutralidad del IVA y produce un enriquecimiento injusto, para lo que cita la jurisprudencia del Tribunal Supremo en el ámbito de la regularización íntegra.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

Tercero.

De los antecedentes anteriores, se desprende que la única cuestión controvertida consiste en la aplicación de la exención por la entrega de bienes a viajeros.

A este respecto, según el artículo 21.2º A) de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), vigente en los períodos objeto de comprobación:

"Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

[...]

Estarán también exentas del impuesto:

A) Las entregas de bienes a viajeros con cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) La exención se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones.

El reembolso a que se refiere el párrafo anterior sólo se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en una factura cuyo importe total, impuestos incluidos, sea superior a 15.000 pesetas.

b) Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad.

c) Que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad.

d) Que el conjunto de los bienes adquiridos no constituya una expedición comercial.

A los efectos de esta Ley, se considerará que los bienes conducidos por los viajeros no constituyen una expedición comercial cuando se trate de bienes adquiridos ocasionalmente, que se destinen al uso personal o familiar de los viajeros o a ser ofrecidos como regalos y que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse que sean el objeto de una actividad comercial."

Por su parte, este artículo se encuentra desarrollado por el artículo 9.1.2º.B) del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992 (en adelante RIVA), que tenía la siguiente redacción durante los períodos objeto de comprobación:

"1. Las exenciones relativas a las exportaciones o envíos fuera de la Comunidad quedarán condicionadas al cumplimiento de los requisitos que se establecen a continuación:

[...]

2.º Entregas de bienes exportados o enviados por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste en los siguientes casos:

[...]

B) Entregas en régimen de viajeros.

El cumplimiento de los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto para la exención de estas entregas se ajustará a las siguientes normas:

a) La exención sólo se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en una factura cuyo importe total, impuestos incluidos, sea superior a 15.000 pesetas.

b) La residencia habitual de los viajeros se acreditará mediante el pasaporte, documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

c) El vendedor deberá expedir la correspondiente factura en la que se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda.

d) Los bienes habrán de salir del territorio de la Comunidad en el plazo de los tres meses siguientes a aquel en que se haya efectuado la entrega.

A tal efecto, el viajero presentará los bienes en la aduana de exportación, que acreditará la salida mediante la correspondiente diligencia en la factura.

e) El viajero remitirá la factura diligenciada por la aduana al proveedor, quien le devolverá la cuota repercutida en el plazo de los quince días siguientes mediante cheque o transferencia bancaria.

El reembolso del impuesto podrá efectuarse también a través de entidades colaboradoras, autorizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que determinará las condiciones a las que se ajustará la operativa de dichas entidades y el importe de sus comisiones.

Los viajeros presentarán las facturas diligenciadas por la aduana a dichas entidades, que abonarán el importe correspondiente, haciendo constar la conformidad del viajero.

Posteriormente, las referidas entidades remitirán las facturas originales a los proveedores, quienes estarán obligados a efectuar el correspondiente reembolso".

La Inspección considera que se ha incumplido el requisito de acreditar la devolución del impuesto:

"Esta Inspección determina que las operaciones económicas, por las que la sociedad consignó en el libro registro de facturas expedidas asientos registrales negativos, no tienen la consideración de entregas de bienes sujetas y exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido (exportaciones), tal y como establece el art. 21 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido; debido a que la sociedad incumplió el requisito fijado en el art. 9.1.2°B del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece que, para que las entregas de bienes en régimen de viajeros tengan la consideración de exentas, la cuota de IVA repercutida deberá devolverse al viajero, taxativamente por los siguientes medios: cheque, transferencia bancaria o entidad colaboradora autorizada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria".

Por el contrario, **XZ SL** alega que vende artículos de joyería a no residentes en el territorio de la Comunidad. En dichas ventas, emitía una factura en la que repercutía el IVA correspondiente, pero no cobraba el importe íntegro de la factura, sino solo una parte, que se asemejaba a la base imponible. Dicho IVA era declarado en la autoliquidación correspondiente al período en que se hacía la entrega. Posteriormente, cuando **XZ SL** recibía de los clientes la factura convenientemente diligenciada por la Aduana, procedía a registrar en el libro registro de facturas recibidas la misma, así como las correspondientes cuotas negativas en la autoliquidación.

Por tanto, **XZ SL** basa su pretensión en que no había cobrado las cuotas de IVA cuando ya procedía su devolución. Esta alegación es, en verdad, reconocida por la Inspección (el subrayado es de este TEAC):

"Los documentos justificativos del cobro de las facturas expedidas por la sociedad (referentes a las operaciones que han tenido la consideración de entregas en régimen de viajeros, según la sociedad), y que han sido aportados durante el procedimiento inspector, han consistido básicamente en: recibos de caja, tarjeta de crédito o débito y transferencia bancaria. Por otra parte, hay que resaltar que los documentos aportados no reflejan en ningún momento la totalidad del cobro de cada una de las facturas expedidas, dado que la sociedad no procedía al cobro de la cuota de IVA repercutido de cada una de las entregas de bienes que efectuaba (con la excepción de las correspondientes a las 3 últimas anotaciones registrales del cuadro anterior).

[...]

En consecuencia, no procede la consignación de las bases imponibles y cuotas de IVA en el libro registro de facturas expedidas de las operaciones que se detallan a continuación dado que la sociedad no procedió a la devolución de la cuota de IVA repercutida al viajero, conforme a la imposición normativa del art. 9.1.2°B del RIVA, que delimita cuales han de ser los medios de pago de dicha cuota: [...]"

Por tanto, la operativa seguida por la entidad (con la excepción de las 3 operaciones mencionadas por la Inspección) suponía que el sujeto pasivo tuviera un crédito contra sus clientes por el importe de la cuotas de IVA repercutido y, una vez se había recibido la factura diligenciada por la aduana, tenía una deuda con dichos clientes por el mismo importe del IVA. Se procedía, a continuación, a la compensación de ambas partidas.

En este sentido, debe señalarse, en primer lugar, que según el artículo 12.1 de la LGT:

"Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil".

Por su parte, según el este último:

"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

Ha de realizarse en primer lugar una interpretación literal de los preceptos señalados. A este respecto, el artículo 21.2º A) de la LIVA establece que la exención "se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones" y el artículo 9.1.2º.B) del RIVA que el proveedor "le devolverá la cuota repercutida en el plazo de los quince días siguientes mediante cheque o transferencia bancaria".

Por ello, resulta necesario interpretar los conceptos de "reembolso" y de "devolver", para lo que hay que tener en cuenta que según el artículo 12.2 de la LGT:

"En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

Al no haber sido definidos tales conceptos por la normativa tributaria ni tener un concepto jurídico específico, procede examinar su definición según la Real Academia Española (en adelante RAE). En este sentido, el diccionario de la RAE define reembolso como "acción y efecto de reembolsar" y reembolsar como "volver una cantidad a poder de quien la había desembolsado". Por su parte, la segunda acepción de "devolver" es "restituir algo a quien lo tenía antes".

De este modo, la interpretación literal de dichos preceptos lleva a concluir que el sujeto pasivo debe pagar a su cliente las cantidades correspondientes al IVA que previamente ha percibido de él, pago o devolución que deberá acreditar por los medios de prueba establecidos en el Reglamento; en efecto, se tenía que haber percibido previamente la cuota de IVA, puesto que si se reembolsa, ya la había desembolsado el cliente, al igual que si se devuelve, se restituye lo que ya tenía antes el cliente. Dicha conclusión se ve refrendada a que el artículo 9.1.2º.B) del RIVA menciona expresamente cheque, transferencia o entidad colaboradora, es decir, formas concretas de efectuar un pago.

Por su parte, dado que la exención está condicionada al cumplimiento de un requisito posterior a la entrega misma, como es que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad dentro de los 3 meses siguientes, la norma ha establecido un sistema de reembolso en el citado artículo 21.2º A) de la Ley, considerado pertinente, para evitar el fraude, que la entrega se realice con repercusión y pago del impuesto, puesto que en caso contrario se incurriría en el riesgo de que no se produzca la salida efectiva de las mercancías del territorio de la Comunidad. Por ello, aclara el Reglamento del impuesto que la entrega del bien tiene que llevar aparejada la repercusión del impuesto ("el vendedor deberá expedir la correspondiente factura [...] en los que se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda").

Asimismo, para garantizar la exención de la operación, es necesario que, una vez se ha verificado la salida efectiva de los bienes adquiridos del territorio de la Comunidad, se proceda a eliminar la repercusión. Dado que el sujeto pasivo debe haber cobrado el IVA, es necesario verificar que el mismo procede a su devolución al cliente, puesto que, en caso contrario, no se estaría dejando exenta la operación para el cliente (que habría pagado un IVA que no recupera) y se permitiría que el sujeto pasivo obtenga la devolución de una cuota que no reintegra al cliente, es decir, un enriquecimiento ilícito.

En este contexto, el Reglamento del impuesto dispone que el cumplimiento de este requisito se acredite mediante "mediante cheque o transferencia bancaria o entidad colaboradora". En la redacción del artículo 9.1.2º.B) del RIVA, vigente desde el 1 de enero de 2017, se amplía el modo de acreditarlo en los siguientes términos: "El viajero remitirá la factura o documento electrónico de reembolso visados por la Aduana al proveedor, quien le devolverá la cuota repercutida en el plazo de los quince días siguientes mediante cheque, transferencia bancaria, abono en tarjeta de crédito u otro medio que permita acreditar el reembolso". En definitiva, se trata en ambos casos de utilizar medios de pago que permitan acreditar que el sujeto pasivo no retiene un IVA que debía restituir al viajero, garantizándose así la exención de la operación.

En este mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V2415-14, de 12 de septiembre de 2014.

Debe señalarse por otro lado, la falta de lógica en la operativa seguida por la interesada al no cobrar el IVA repercutido a los viajeros. Es evidente que si los bienes no abandonaran el territorio de la Comunidad, el sujeto pasivo tendría que ingresar un IVA a la Administración sin poder efectuar la pertinente rectificación, es decir, se expone a tener que ingresar un IVA que no ha percibido. Es más, incluso aunque los bienes abandonaran el territorio de la Comunidad, el viajero no tendría ningún incentivo para visar la factura en la aduana de salida y enviársela al proveedor, puesto que no ha abonado el IVA en la compra. Por tanto, no se entiende el riesgo asumido por la entidad cuando vende a viajeros, esto es, personas físicas residentes fuera de la Comunidad, que actúan al margen de una expedición comercial, y que presentarán, en principio, un cierto grado de dificultad para reclamar y recuperar la deuda en caso de impago.

Por último, debe hacerse mención al artículo 131 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que dispone:

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

Asimismo, según el artículo 273 de la misma:

"Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3".

A este respecto, este TEAC considera que el sistema de reembolso previsto en la Ley interna como medio de articular la exención de IVA en las exportaciones efectuadas en el régimen de viajeros, es acorde a la norma comunitaria, garantiza la aplicación correcta y sencilla de dicha exención y trata de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.

De igual modo, que el sujeto pasivo acredite la devolución del impuesto, una vez percibido, es una condición necesaria para garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso. En efecto, sin dicha medida se podría producir el efecto perverso, anteriormente mencionado, de que el sujeto pasivo obtenga la devolución del IVA inicialmente repercutido sin que devuelva el mismo efectivamente al destinatario, de modo que no se estaría dejando sin gravar la operación, sino que se estaría permitiendo un abuso por parte de los sujetos pasivos.

De acuerdo con todo lo anterior, este TEAC considera ajustado a Derecho el acuerdo de liquidación y la resolución del TEAR contra la que se recurre.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.