

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082952

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de junio de 2021

Sala 2.^a

R.G. 3279/2018

SUMARIO:

IVA. Exenciones. Exportaciones de bienes. Entregas en régimen de viajeros. Incumplimiento de requisitos formales que impiden la adecuada comprobación de los requisitos materiales. El art. 21.1º y 2º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) se refiere a las exenciones en las exportaciones. En particular, señala una exención para las entregas de bienes que van a ser destinados a la salida de los bienes de la Comunidad, a condición de que se cumplan ciertos requisitos. Se subordina, en todo caso, la misma, a que las mercancías a las que se apliquen abandonen el territorio de la Comunidad. Así, lo que hacen estos preceptos es declarar la exención de ciertas entregas de bienes en relación con las cuales se cumplen determinados requisitos, pero sin definir en ningún momento lo que hay que considerar como exportación.

Por otra parte, es importante señalar que el régimen de exportación que se define en la normativa aduanera es el que permite que las mercancías comunitarias salgan del territorio comunitario, ello aunque dichas mercancías no se hayan transmitido a nadie, es decir, aunque sigan perteneciendo a su propietario original, caso en el que no se puede considerar que exista una entrega de bien a efectos del IVA.

Pues bien, de acuerdo con la normativa, la aplicación de la exención en "Régimen de viajeros", requiere que se cumplan los siguientes requisitos: el conjunto de bienes no puede constituir expedición comercial; los viajeros han de tener su residencia habitual fuera del territorio comunitario, que se acreditará mediante el pasaporte, documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho; los bienes adquiridos han de salir efectivamente de la Comunidad en el plazo de 3 meses siguientes a la entrega; y el vendedor debe expedir la correspondiente factura y, desde el 1 de enero de 2017, además, un documento electrónico de reembolso, disponible en la Sede Electrónica de la AEAT, en donde se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda. En el citado documento debe consignarse la identidad, fecha de nacimiento y número de pasaporte del viajero.

Dicho esto, la Inspección detalla, en las actas incoadas, las anomalías apreciadas, que le llevan a concluir que no procede la aplicación de la exención en las operaciones a las que se refiere: no se está en presencia de entregas "ocasionales" a viajeros, sino ante verdaderas expediciones comerciales; no es la misma persona la que adquiere los artículos en la tienda y la que los presenta en la Aduana de salida de la UE. La persona que adquiere los artículos en la tienda y los presenta en la Aduana de salida no es la misma que acaba recibiendo la devolución del impuesto; la factura emitida por el vendedor no describe adecuadamente los artículos vendidos, sino que se limita a incorporar menciones genéricas de los mismos, que hacen materialmente imposible su identificación; y, finalmente, el viajero era residente en España.

Siendo esto así, con excepción de lo señalado en cuanto al carácter comercial de la expedición, el resto de los incumplimientos o irregularidades identificadas por la Inspección impiden una adecuada comprobación del requisito material de que los bienes son adquiridos en el establecimiento son los transportados por el viajero que sale de la Comunidad. **(Criterio 1 de 2) Carácter comercial de la expedición.** En cuanto al carácter comercial de la expedición, en la medida en que no concurra ningún otro de los mencionados, y resulte, en consecuencia, acreditada la salida de los bienes, no procede denegar la exención porque la operación resultaría igualmente exenta en régimen de exportación, y ello pese a no haberse completado el requisito formal de inclusión en el correspondiente régimen aduanero, no exigido a efectos del IVA. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 21 y 97.

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (NFL010148) (Sistema Común del IVA), arts. 146, 147 y 178.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106, 108, 178, 179, 191, 193, 195, 211 y 214.

Constitución Española, art. 24.

Ley 1/2000 (LEC), art. 386.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), art. 6.

RD 1496/2003 (Obligaciones de facturación), art. 6.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra los acuerdos de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-03279-2018	15/06/2018	19/06/2018
00-06585-2018	21/12/2018	28/12/2018
00-03678-2020	28/07/2020	29/07/2020

Se configuran como reclamantes las siguientes entidades:

* La entidad **XZ SL**, interpone las reclamaciones 00/03279/2018 y 00/03678/2020, contra los acuerdos de liquidación dictados, como seguidamente se especificará, al Grupo IVA **a/09**, del que **XZ SL** se configura como entidad dominante.

* La entidad **TZ SA**, interpone la reclamación 00/06585/2018, contra el acuerdo de imposición de sanción, al que seguidamente nos referiremos, por configurarse como la entidad dependiente responsable de la conducta que dio lugar a la liquidación.

Segundo.

El 23 de febrero de 2016 se iniciaron, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, sede Barcelona, actuaciones de comprobación e investigación, cerca de la entidad **XZ SL**, dominante del Grupo de Entidades de IVA nº. a/09, por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los periodos 01/2011 a 12/2013 e Impuesto sobre el valor Añadido, de los periodos 02/2012 a 12/2013. Las actuaciones tuvieron carácter general.

Al tiempo, se iniciaron las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación respecto a TZ, en su calidad de sociedad dependiente del Grupo de IVA **a/09**.

El 4 de abril de 2018, se incoaron dos actas atinentes a la tributación del Grupo **a/09**, por el IVA de los periodos mensuales de febrero de 2012 a diciembre de 2013: la de conformidad A01 ...6 y la de disconformidad A02 ...1.

Consecuencia de las actuaciones anteriores, y en relación con el acta de disconformidad, se dictó el acuerdo de liquidación A23 ...1, por el concepto IVA de los periodos 02/2012 a 12/2013, que arrojó una deuda a ingresar de 2.880.861,67 euros (2.466.868,84 euros de cuota y 413.992,83 euros de intereses de demora).

El acuerdo consta notificado el 18 de mayo de 2018.

Tercero.

No conforme con el acuerdo de liquidación anterior, la entidad **XZ SL**, dominante del grupo, interpuso, el 15 de junio de 2018, reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, que fue tramitada con el número de referencia 00/03279/2018.

Cuarto.

Dado que la regularización que derivó en el acuerdo de liquidación anterior tuvo su origen, como veremos, en actuaciones de venta llevadas a cabo por la entidad dependiente **TZ SA**, el 23 de julio de 2018 se inició, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, sede

Barcelona, frente a la misma, procedimiento para la imposición de sanción. Se consideró que concurría una única conducta sancionable, concretamente, la que había sido regularizada con la disconformidad de la entidad.

El 30 de noviembre de 2018, se dictó acuerdo de imposición de sanción, por el que se impusieron un total de 26 sanciones, por la comisión de otras tantas infracciones tributarias, tipificadas en los siguientes artículos de la LGT:

* artículo 191.1, en febrero de 2012,

* artículo 193.1, en diciembre de 2013,

* artículo 195.1 (primer párrafo), en los períodos mensuales de marzo, abril, junio, julio, septiembre, octubre y noviembre de 2012, así como de marzo, mayo, junio, julio, septiembre, octubre y noviembre de 2013,

* artículo 195.1 (segundo párrafo), en los períodos mensuales de abril, mayo, agosto, octubre y diciembre de 2012, así como de enero, febrero, abril, mayo, agosto de 2013.

El acuerdo de imposición de sanción anterior consta notificado el 3 de diciembre de 2018.

Quinto.

No conforme con el acuerdo de imposición de sanción anterior, la entidad **TZ SA** interpuso, el 21 de diciembre de 2018, reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, que fue tramitada con el número de referencia 00/06585/2018.

Sexto.

Por su parte, el 9 de julio de 2018 se iniciaron, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, sede Barcelona, actuaciones de comprobación e investigación, cerca de la entidad **XZ SL**, dominante del Grupo de Entidades de I.V.A. nº. **a/09**, por el concepto Impuesto sobre el valor Añadido. En particular se señaló que las actuaciones tendrían carácter general para el periodo 06/2014 a 12/2015 y parcial para el periodo 01/2016 a 12/2017.

Posteriormente, mediante comunicaciones notificadas el 27 de diciembre de 2018 y 18 de marzo de 2019, se amplió la extensión de las actuaciones, con carácter parcial, a la tributación del grupo por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014. Finalmente, mediante comunicación notificada el 11 de junio de 2019, se amplió la extensión de las actuaciones, con carácter parcial, a la tributación del grupo por el IS de los ejercicios 2014 a 2017 y a la obligación de practicar retenciones a cuenta del IRPF de los periodos 04/2015 a 12/2017.

Al tiempo, se iniciaron las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación respecto a **TZ SA**, en su calidad de sociedad dependiente del Grupo de IVA **a/09**.

El 26 de noviembre de 2019, se incoaron dos actas atinentes a la tributación del Grupo **a/09**, por el IVA de los periodos mensuales de junio de 2014 a diciembre de 2017: la de conformidad A01 ...2 y la de disconformidad A02 ...6.

Consecuencia de las actuaciones anteriores, y en relación con el acta de disconformidad, se dictó el acuerdo de liquidación A23 ...6, por el concepto IVA de los periodos 06/2014 a 31/2017, que arrojó una deuda a ingresar de 3.107.842,82 euros (2.641.498,34 euros de cuota y 466.344,48 euros de intereses de demora).

El acuerdo consta notificado el 1 de julio de 2020.

Séptimo.

No conforme con el acuerdo de liquidación anterior, la entidad **XZ SL**, dominante del grupo, interpuso, el 28 de julio de 2020, reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, que fue tramitada con el número de referencia 00/03678/2020.

Por las conductas que dieron lugar al acuerdo de liquidación anterior, se dictó acuerdo de imposición de sanción que ha sido objeto de impugnación ante este Tribunal.

Octavo.

Los dos acuerdos de liquidación señalados contienen, en cuanto a la cuestión impugnada por la entidad, la misma fundamentación jurídica.

En los mismos se cuestiona la aplicación de la exención prevista en el denominado como "Régimen de viajeros", regulado en el artículo 21.2º.A) de la Ley del IVA. Los propios acuerdos señalan, que se entiende inaplicable la exención en los siguientes casos:

* Cuando no se está en presencia de entregas "ocasionales" a viajeros, sino ante verdaderas expediciones comerciales;

* Cuando no es la misma persona la que adquiere los artículos en la tienda de **TZ** y la que los presenta en la Aduana de salida de la UE;

* Cuando la persona que adquiere los artículos en la tienda y los presenta en la Aduana de salida no es la misma que acaba recibiendo la devolución del impuesto;

* Cuando la factura emitida por **TZ** no describe adecuadamente los artículos vendidos, sino que se limita a incorporar menciones genéricas de los mismos, que hacen materialmente imposible su identificación; y

* Cuando el viajero era residente en España.

En particular, los motivos en que la Inspección fundamenta la regularización, se agrupan en los siguientes:

Para la regularización de los periodos 02/2012 a 12/2013

* Motivo identificado bajo la letra "C": ventas de relojes marca W en las que la factura emitida por **TZ** no describía con suficiente detalle los artículos vendidos, sino que se limitaba a incorporar una mención genérica relativa a su tipología de producto (reloj).

* Motivo identificado bajo la letra "L": ventas de relojes marca W y ventas de productos de joyería marca Z en las que considera que no se estaba en presencia de entregas "ocasionales" a viajeros, sino ante expediciones comerciales a empresarios.

* Motivo identificado bajo la letra "E": ventas en las que no era la misma persona la que adquiría los artículos en la tienda de **TZ** (persona que figuraba en el "ticket") y la que los presentaba en la Aduana de salida de la Comunidad Europea (persona que figuraba en la factura).

* Motivo identificado bajo la letra "F": venta en la que la persona que adquiría los artículos en la tienda y los presentaba en la Aduana de salida de la Comunidad Europea no era la misma que acaba recibiendo la devolución del IVA.

Para la regularización de los periodos 06/2014 a 12/2017

* Motivo identificado por la Inspección bajo la Letra "E": ventas en las que considera que no se estaba en presencia de entregas ocasionales a viajeros, sino ante expediciones comerciales a empresarios.

* Motivo identificado por la Inspección bajo la Letra "C": ventas en las que el viajero no es el comprador del reloj o no consta quién es el comprador, de las cuales algunas también se regularizan por el motivo "E" y por el motivo "B".

* Motivo identificado por la Inspección bajo la Letra "B": ventas en las que la factura emitida por **TZ** no describía con suficiente detalle los artículos vendidos, sino que se limitaba a incorporar una mención genérica relativa a su tipología de producto (reloj), de las cuales alguna también se regulariza por el motivo "C".

* Motivo identificado por la Inspección bajo la Letra "A": ventas en las que el viajero era residente en España, de las cuales algunas también se regularizan por el motivo "E".

* Motivo identificado por la Inspección bajo la Letra "D": ventas (también regularizadas por el motivo "E") en la que la persona que adquiría los artículos en la tienda y los presentaba en la Aduana de salida de la Comunidad Europea no era la misma que acaba recibiendo la devolución del IVA.

Noveno.

Puestos de manifiestos los expedientes de las reclamaciones que impugnan los acuerdos de liquidación, la entidad presentó, en fecha 28 de marzo de 2019 y 29 de enero de 2021, sendos escritos conteniendo, en síntesis, las alegaciones que siguen.

La entidad considera que ha aplicado correctamente la exención prevista en el artículo 21.2º.A) de la Ley del IVA. En este sentido, señala que, para la aplicación del Régimen de viajeros, ni el artículo 21.2º.A) de la Ley del IVA, ni el artículo 9.1.2º B) del Reglamento del IVA establecen los medios de prueba de los que deberá disponer el transmitente para justificar la aplicación de la exención. Ahora bien, la legislación española sí que establece que la Aduana de salida acreditará la salida de los bienes con la correspondiente diligencia de la factura (apartado d) del artículo 9.1.2º.B del RIVA).

Señala que la Directiva europea establece que la prueba de la salida de los bienes fuera de la Comunidad Europea estará constituida por la factura provista del visado de la Aduana de salida de la Comunidad.

Se refiere, igualmente, al artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, señalando que el mismo, en su apartado f), señala que habrán de consignarse en factura los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto.

Con base en la normativa a la que se refiere, lista los requisitos que, a su juicio, deben cumplirse para la aplicación de la exención referida, indicando que todos ellos son cumplidos y acreditados por la interesada.

Señala los siguientes requisitos:

- * Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad.
- * Que las entregas de bienes estén documentadas en facturas cuyo importe total supere las 15.000 pesetas.
- * Que en la factura se consignen los bienes adquiridos y, por separado, la cuota de IVA.
- * Que se disponga de la factura visada por la Aduana de salida conforme el bien ha salido de la Comunidad Europea.

* Que se acredite el reembolso del IVA al viajero o a la entidad autorizada por la Agencia tributaria.

Señala que **TZ SA** no ha obtenido ningún beneficio económico de esta actuación ya que ha reembolsado todas las cuotas del IVA a los viajeros (directamente o a través de la entidad colaboradora de la AEAT) que, tras pasar por la Aduana de salida, se han llevado consigo los productos adquiridos a ésta a territorios fuera de la Comunidad Europea.

Añade que la Inspección no ha podido acreditar (porque no ha sido así) que los bienes adquiridos por los viajeros no hubieran salido de España o la Comunidad Europea ni tan siquiera que hubieran sido adquiridos por personas residentes en España o en la Comunidad Europea. Señala que la Inspección se ha limitado a decir que el sello de la Aduana de salida no acredita la salida de los bienes de la Comunidad Europea, en contra de lo establecido por la legislación española y europea, porque la factura no incorpora una descripción "precisa" de los bienes vendidos.

Seguidamente, señala su oposición a cada uno de los motivos en los que la Inspección fundamenta la regularización:

Descripción del bien en la factura: Considera que la factura emitida debe considerarse ajustada a la legislación vigente, en la medida en que en ella consta el producto vendido y la descripción del mismo permite determinar correctamente la base del IVA, siendo ello suficiente para aplicar el Régimen de viajeros. Señala, además, que las referidas facturas están correctamente diligenciadas por la Aduana de salida. Hace referencia, igualmente, a la nueva obligación, en que se exige la consignación del número de serie en un nuevo documento, DER, siendo que la misma no concurría al tiempo de los hechos controvertidos. Finalmente, indica que en cualquier caso, el incumplimiento de requisitos de carácter formal no es motivo para denegar la aplicación del Régimen de viajeros, si se han cumplido los requisitos materiales, en particular, la salida de los bienes adquiridos por los viajeros fuera de la UE, cuestión que acredita la diligencia de la Aduana de salida.

Expediciones comerciales: Señala que la entidad no dispone de los medios necesarios para poder controlar la actuación de sus clientes, ni le compete tener que investigar si varios de ellos pudieran estar actuando conjuntamente ni tampoco investigar sobre el destino de los productos que adquieren. Las conclusiones de la Inspección sobre el destino comercial de los bienes son meras especulaciones, bien por la presunta condición de empresario del adquirente o por tratarse de operaciones que la Inspección agrupa por tratarse de viajeros de la misma nacionalidad y, presumiblemente, familiares dada la similitud de los nombres y apellidos. Señala, igualmente, y en cuanto a la liquidación correspondiente a los periodos de los ejercicios 2014 a 2017, que el motivo cuantitativo no es suficiente para considerar el carácter comercial de la expedición. Finalmente, señala que, en cualquier caso, las operaciones calificadas por la Inspección como expedición comercial constituirían exportaciones indirectas, pues ha quedado acreditada la salida de los bienes fuera de la Comunidad Europea.

Especificación de los adquirentes beneficiarios últimos de la exención: Cuando no era la misma persona la que adquiriría los artículos en la tienda de **TZ** y la que los presentaba en la Aduana de salida de la UE, señala que la exención se aplica cuando el comprador, que figura en la factura, solicita la misma en la Aduana de salida, y ello con independencia de que conste otra persona como pagadora del producto, y al margen de las obligaciones de pago que surja entre las partes. Se refiere, además, que en los casos que concurren en el expediente, ambas personas (viajero y pagador) suelen ser familiares y/o tener la misma nacionalidad, por lo que razonablemente se demuestra que ambos se presentaron juntos en la tienda Z. Uno adquirió el producto y el otro lo pagó, juntos volvieron a su país de residencia con el bien adquirido en su viaje a España.

Cuando no es el viajero el receptor de la devolución o no consta quién la recibe, señala que la entidad ha efectuado la devolución a la cuenta indicada por el viajero que solicita la devolución.

Cuando el viajero no reside en España, alega que es una cuestión que no podía comprobarse por la entidad, siendo que está solicita el pasaporte del viajero. Indica que no puede ser declarada responsable de las hipotéticas actuaciones faltando a la verdad que pudieran cometer sus clientes.

Se refiere a la ausencia de responsabilidad en la verificación del cumplimiento de los requisitos para la aplicación del Régimen de viajeros, señalando que tal cuestión corresponde a la Aduana de salida, cuestión que, a su juicio, se desprende de las propias instrucciones para la devolución del IVA a los viajeros, publicadas en la web de la AEAT, de lo indicado por el Ministerio de asuntos exteriores, unión europea y cooperación, en relación al nuevo procedimiento DIVA y del Informa n.º...-27.

Señala que la Inspección no puede obviar el papel que juega la Aduana de salida en la aplicación de la referida exención y que la entidad ha actuado correctamente efectuando el reembolso de las facturas debidamente diligenciadas por la Aduana y no efectuándolo en aquellos supuestos en los que la misma ha denegado diligenciar la factura.

Por último, invoca la doctrina de los actos propios y seguridad jurídica.

Por su parte, puesto de manifiesto el expediente de la reclamación que impugna el acuerdo de imposición de sanción 2012-2013, la entidad legitimada, **TZ SA** presentó, el 6 de marzo de 2019, escrito con las siguientes alegaciones:

* No concurren los elementos necesarios para considerar a la entidad, **TZ SA**, responsable de la comisión de una infracción. Señala que no concurre el elemento objetivo, remitiéndose a la impugnación contra el acuerdo de liquidación. Igualmente, señala que no concurre el elemento subjetivo de culpabilidad.

* Adolece de motivación sobre la concurrencia de los elementos necesarios para considerar a la entidad como culpable de la infracción merecedora de sanción.

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.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si son ajustados a derecho los acuerdos de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción, dictados por la Administración.

Cuarto.

Como se ha señalado en los antecedentes de hecho, la regularización llevada a cabo por la Administración, en los periodos de los ejercicios 2012 a 2017, que han dado lugar a los dos acuerdos de liquidación impugnados, se fundamenta en la concurrencia de circunstancias que, a juicio de la Inspección, suponen que no resulte de aplicación la exención prevista en "Régimen de viajeros".

Con carácter previo a entrar a conocer de la exención controvertida, considera este Tribunal relevante hacer referencia a la cuestión relativa a la posibilidad de prueba indiciaria.

La cuestión de la prueba se regula, en el ámbito tributario, en los artículos 105 y siguientes de la LGT. En particular, señala el artículo 106 de la LGT (de aplicación a la vía económico-administrativa por remisión expresa del artículo 214.1 de la misma norma) lo siguiente:

1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

En este sentido, el artículo 386 de la referida Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil dispone que:

1. A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

La sentencia en la que se aplique el párrafo anterior deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción.

2. Frente a la posible formulación de una presunción judicial, el litigante perjudicado por ella siempre podrá practicar la prueba en contrario a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior.

Al respecto de la actividad probatoria, una primera gran distinción es la que se establece entre los medios de prueba directos e indirectos o indiciarios.

La prueba directa es el procedimiento probatorio consistente en la contrastación empírica directa del enunciado que se prueba, es decir, en la observación inmediata del hecho al que se refiere el enunciado. Por lo general, el hecho que se pretende probar mediante prueba directa surge espontáneamente, casi podríamos decir que sin mediación alguna ni necesidad de raciocinio, del medio o de la fuente de prueba. Si se dispone de la suficiencia de pruebas directas, debemos admitir que son capaces, por sí solas, de fundar la convicción judicial sobre ese hecho, cuando versan directamente sobre el mismo, por lo que se puede llamar constatación o prueba plena de carácter concluyente.

La prueba indirecta es el procedimiento probatorio que permite llegar al hecho que se prueba a partir de otro u otros, mediante un proceso inferencial. La prueba indirecta o indiciaria se ha admitido en el ámbito penal. Es doctrina reiteradísima del Tribunal Constitucional, desde la STC 31/1981, de 28 de julio, FJ 3, hasta la actualidad que el derecho a la presunción de inocencia (Art. 24.2 CE) exige que al fallo condenatorio preceda prueba de cargo válida.

También ha reiterado este Tribunal que la prueba de cargo puede ser por indicios, esto es, por inferencia lógica a partir de otros hechos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) la prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados; y
- b) los hechos constitutivos de delito han de deducirse de esos hechos completamente probados a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, que sea explicitado en la Sentencia.

La irrazonabilidad podrá producirse tanto por la falta de lógica o de coherencia de la inferencia, en el sentido de que los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, como por el carácter no concluyente de la inferencia, por excesivamente abierta, débil o indeterminada (entre otras, SSTC 189/1998, de 17 de octubre, FJ 3; 220/1998, de 16 de noviembre, FJ 4; 91/1999, de 26 de mayo, FJ 3; 120/1999, de 28 de junio, FJ 3).

Esta posibilidad de utilizar medios de prueba indiciarios o indirectos es, asimismo, admisible en el ámbito tributario y así se contempla expresamente en el artículo 108.2 de la LGT:

2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

La correcta utilización de estos medios de prueba exige, de acuerdo con una jurisprudencia consolidada:

- a) que los hechos base estén acreditados, no pudiendo tratarse de meras sospechas, y
- b) que se explicita el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se llega a la convicción sobre la existencia del hecho que se pretende probar.

Para poder habilitar la prueba indiciaria, no resulta necesario que los hechos probados constituyan, en sí mismo, pruebas directas, ni hechos ilícitos o, merecedores de algún tipo de reproche desde el punto de vista jurídico. Son hechos que, por sí solos, no resultan elocuentes, pero que, conjuntamente considerados, constituyen prueba. Así, lo decisivo es tratar de determinar si entre los hechos que pudieran considerarse probados y las conclusiones a las que llega la Inspección, existe una conexión lógica.

Lo señalado anteriormente ha sido mantenido por este TEAC, entre otras, en su resolución de 20 de julio de 2017 (R.G.00576/2014).

Como señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de noviembre de 1999, "un indicio es, por definición, equívoco respecto al conocimiento del hecho que "indica" aunque sin probarlo todavía. Una pluralidad de indicios, por el contrario, si apuntan todos ellos en una misma dirección puede convertirse en una prueba inequívoca -y, en su caso, en prueba de cargo- en la medida que su conjunto coherente elimina toda duda razonable sobre el "hecho-consecuencia" y genera un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad de tal hecho".

Cuanto precede debe conjugarse igualmente con lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT, conforme al cual: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Ha de tenerse en cuenta que la cuestión controvertida en la presente reclamación se refiere a la procedencia de una exención, que la entidad aplica a algunas de sus entregas de bienes, por lo que no debemos olvidar que es aquella la que ha de probar la concurrencia de los requisitos exigidos para su aplicación.

Del mismo modo, es preciso señalar que las exenciones, en tanto excepciones al principio general de sujeción al impuesto de las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad,

precisan que las normas que las regulan sean interpretadas de forma estricta, sin extender su ámbito más allá de sus términos exactos.

En este sentido, la prueba del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de las mismas, son esenciales, a efectos de que se considere, sin lugar a equívocos, su procedencia.

Quinto.

La exención controvertida en el presente expediente es la prevista en el artículo 21.2º.A) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA, en adelante) y en su desarrollo reglamentario, el artículo 9.2º.B) del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Reglamento del IVA, en adelante).

Nos referiremos a la regulación actual de los preceptos, sin perjuicio de que, de ser preciso, se apuntará la incidencia de las distintas modificaciones acontecidas a lo largo del periodo que abarca la regularización.

Señala el artículo 21 de la Ley del IVA lo siguiente:

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

(...)

2.º Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él.

Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior los bienes destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, de aviones de turismo o de cualquier medio de transporte de uso privado.

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.

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, señala el artículo 9 del Reglamento del IVA, en lo que respecta a la referida exención en Régimen de viajeros, cuanto sigue:

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 factura.

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 y el documento electrónico de reembolso disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los que se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda.

En el documento electrónico de reembolso deberá consignarse la identidad, fecha de nacimiento y número de pasaporte o, en su caso, el número del documento de identidad del viajero.

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 el correspondiente visado en el documento electrónico de reembolso. Dicho visado se realizará por medios electrónicos cuando la aduana de exportación se encuentre situada en el territorio de aplicación del impuesto.

e) El viajero remitirá el documento electrónico de reembolso visado 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.

El reembolso del Impuesto podrá efectuarse también a través de entidades colaboradoras, autorizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, correspondiendo al Ministro de Hacienda y Función Pública determinar las condiciones a las que se ajustará la operativa de dichas entidades y el importe de sus comisiones.

Los viajeros presentarán los documentos electrónicos de reembolso visados por la Aduana a dichas entidades, que abonarán el importe correspondiente, haciendo constar la conformidad del viajero.

Posteriormente las referidas entidades remitirán los documentos electrónicos de reembolso en formato electrónico a los proveedores, quienes estarán obligados a efectuar el correspondiente reembolso.

El proveedor o, en su caso, la entidad colaboradora deberán comprobar el visado del documento electrónico de reembolso en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria haciendo constar electrónicamente que el reembolso se ha hecho efectivo.

(...)

El artículo 21.1º y 2º de la Ley del IVA, señalado, se refiere a las exenciones en las exportaciones. En particular, señala una exención para las entregas de bienes que van a ser destinados a la salida de los bienes de la Comunidad, a condición de que se cumplan ciertos requisitos. Se subordina, en todo caso, la misma, a que las mercancías a las que se apliquen abandonen el territorio de la Comunidad. Así, lo que hacen estos preceptos es declarar la exención de ciertas entregas de bienes en relación con las cuales se cumplen determinados requisitos, pero sin definir en ningún momento lo que hay que considerar como exportación.

Por otra parte, es importante señalar que el régimen de exportación que se define en la normativa aduanera es el que permite que las mercancías comunitarias salgan del territorio comunitario, ello aunque dichas mercancías no se hayan transmitido a nadie, es decir, aunque sigan perteneciendo a su propietario original, caso en el que no se puede considerar que exista una entrega de bien a efectos del IVA.

En el estudio de las condiciones en las que están exentas las exportaciones, es habitual distinguir según se trate de exportaciones realizadas por el transmitente, exportaciones directas, o por el adquirente, exportaciones indirectas.

Entre las llamadas exportaciones indirectas, se distingue según se trate de exportaciones efectuadas en régimen comercial o de entregas a particulares.

El artículo 21.2º de la Ley del IVA, señalado, se refiere en sus párrafos primero y segundo, a las exportaciones efectuadas por el adquirente que tienen como origen entregas en régimen comercial. En tal caso los bienes se ponen a disposición del adquirente en el interior del país, siendo por su cuenta y riesgo el transporte hasta su destino. Se excluyen de la exención los bienes referidos en el párrafo segundo.

Por su parte, el Reglamento del IVA señala, en su artículo 9.1.2º.A), que para la aplicación de la exención los bienes deberán conducirse a la Aduana en el plazo de un mes siguiente a su puesta a disposición del adquirente. En la Aduana se presentará por el adquirente el correspondiente documento aduanero de exportación. En dicho documento se hará constar también el nombre del proveedor establecido en la Comunidad, a quien corresponde la condición de exportador.

Las entregas que se califican como realizadas en régimen de viajeros constituyen un supuesto de exención específico, encuadrable en las denominadas exportaciones indirectas, y reguladas en el artículo 21.2º.A) de la Ley del IVA y artículo 9.2º.B) de su Reglamento, que desarrolla el procedimiento de devolución respecto a las cuotas soportadas a las que resulta aplicable el régimen.

Así, de acuerdo con la normativa referida, la aplicación de la exención en "Régimen de viajeros", requiere que se cumplan los siguientes requisitos:

a) El conjunto de bienes no puede constituir expedición comercial.

b) Los viajeros han de tener su residencia habitual fuera del territorio comunitario, que se acreditará mediante el pasaporte, documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

c) Los bienes adquiridos han de salir efectivamente de la Comunidad en el plazo de 3 meses siguientes a la entrega.

d) El vendedor debe expedir la correspondiente factura y, desde el 1 de enero de 2017, además, un documento electrónico de reembolso, disponible en la Sede Electrónica de la AEAT, en donde se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda. En el citado documento debe consignarse la identidad, fecha de nacimiento y número de pasaporte del viajero.

La exención referida, en el régimen de viajeros, se hace efectiva mediante el reembolso del IVA soportado en la adquisición. Esta circunstancia implica que parte de los requisitos exigidos para apreciar su procedencia se cumplan y hayan de acreditarse con posterioridad al momento de la entrega por parte del proveedor de los mismos. No obstante lo anterior, y dado que el sujeto pasivo de la operación es, precisamente, el proveedor referido, habrá de exigirse al mismo un escrupuloso cumplimiento y observancia de la normativa que le atañe, en la medida en que tales obligaciones pueden resultar esenciales para acreditar el efectivo cumplimiento de los requisitos referidos.

Sexto.

En el caso que nos ocupa, y en relación al conjunto de operaciones de entrega de bienes llevadas a cabo por la entidad dependiente, **TZ SA**, por las que se solicitó el reembolso de las cuotas del IVA, por tratarse de exportaciones en régimen de viajeros, la Inspección, con ocasión de la comprobación e investigación de los periodos de los ejercicios 2012 a 2017, ha apreciado, respecto a algunas de ellas, determinadas anomalías que le llevan a considerar que no se acredita debidamente el cumplimiento de los requisitos que han de concurrir para su aplicación.

La Inspección detalla, en las actas incoadas, las anomalías apreciadas, que le llevan a concluir que no procede la aplicación de la exención en las operaciones a las que se refiere.

Por su parte, el acuerdo de liquidación descartó algunas de estas anomalías como indicativas de la falta de concurrencia de los requisitos, por lo que, en definitiva, las circunstancias que la Inspección ha considerado, finalmente, a efectos de la regularización practicada, son las siguientes:

* No se está en presencia de entregas "ocasionales" a viajeros, sino ante verdaderas expediciones comerciales. En este sentido, la Inspección se refiere a el carácter del adquirente como empresario, a adquisiciones de personas que se encuentran vinculadas y, en ocasiones, a un criterio cuantitativo, referido al volumen de adquisiciones realizadas;

* No es la misma persona la que adquiere los artículos en la tienda de **TZ** y la que los presenta en la Aduana de salida de la UE;

* La persona que adquiere los artículos en la tienda y los presenta en la Aduana de salida no es la misma que acaba recibiendo la devolución del impuesto;

* El viajero reside en España;

* La factura emitida por **TZ** no describe adecuadamente los artículos vendidos, sino que se limita a incorporar menciones genéricas de los mismos.

Los acuerdos de liquidación se refieren, igualmente, al incumplimiento, por parte de la entidad, de las obligaciones referidas al registro de las operaciones, agrupando las mismas y realizando un único asiento diario (en el Libro Registro de facturas expedidas) por el total de las ventas efectuadas en cada una de las tiendas de las que dispone, cuando no cumplía los requisitos para sustituir la anotación individualizada por asientos resúmenes, al resultar preceptiva la identificación del destinatario en la factura que documenta la entrega que se considera exenta del IVA.

En sus alegaciones, la entidad trata de desvirtuar la idoneidad de los indicios y las anomalías detectadas por la Inspección, para denegar la aplicación de la exención referida, refiriéndose de forma particular a cada una de ellas.

Séptimo.

Este Tribunal comenzará su análisis por la cuestión referida a la descripción o concepto que figura en la factura, ya que este constituye uno de los motivos principales en que la Inspección fundamenta la denegación de la aplicación de la exención pretendida. Y ello, pese a que en alguna ocasión, tal circunstancia es concurrente con alguna otra, en particular con la referida a la consideración de la entrega como "no ocasional" o expedida en "régimen comercial".

El artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, establece los requisitos que han de reunir las facturas.

En particular señala, en relación con el contenido de las facturas, lo siguiente:

1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa.

(...)

b) La fecha de su expedición.

c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

d) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

Asimismo, será obligatoria la consignación del Número de Identificación Fiscal del destinatario en los siguientes casos:

(...)

e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

Cuando el obligado a expedir factura o el destinatario de las operaciones dispongan de varios lugares fijos de negocio, deberá indicarse la ubicación de la sede de actividad o establecimiento al que se refieran aquéllas en los casos en que dicha referencia sea relevante para la determinación del régimen de tributación correspondiente a las citadas operaciones.

f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

g) El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.

h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

i) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.

j) En el supuesto de que la operación que se documenta en una factura esté exenta del Impuesto, una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, o a los preceptos correspondientes de la Ley del Impuesto o indicación de que la operación está exenta.

Lo dispuesto en esta letra se aplicará asimismo cuando se documenten varias operaciones en una única factura y las circunstancias que se han señalado se refieran únicamente a parte de ellas.

(...).

La cuestión referida al contenido de la factura ha sido objeto de análisis, fundamentalmente, con ocasión de la apreciación del cumplimiento del requisito formal de deducibilidad previsto en el artículo 97 de la Ley del IVA para la deducción del IVA soportado, transposición al derecho interno de lo previsto en el artículo 178 de la Directiva 2006/112, de contenido equivalente.

En este sentido, se considera que solo aquellos sujetos pasivos que se encuentren en posesión de las facturas que cumplen los requisitos exigidos por la normativa, podrán ejercer su derecho de deducción del IVA, sin perjuicio de que este requisito se encuentre atemperado por la doctrina de este Tribunal, como también por la jurisprudencia nacional y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE).

En relación con las matizaciones que señala el TJUE, podemos referir, ente otras, la sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone, según la cual (el subrayado es de este Tribunal):

45. Así, según reiterada jurisprudencia, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 62 y jurisprudencia citada, y de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 58 et jurisprudencia citada).

46. Sin embargo, sólo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 71, y de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartado 39 y jurisprudencia citada).

En este sentido, el TJUE ha reiterado, como indica en la sentencia citada, que lo determinante del derecho a deducir es el cumplimiento de los requisitos materiales, de necesaria concurrencia en cada caso, mientras que los requisitos formales, si bien son exigibles, no pueden ir más allá de lo necesario para garantizar el cumplimiento y comprobación de los requisitos materiales.

De un tenor similar, aunque más contundente por cuanto ahora se discute, es la sentencia de 15 de septiembre de 2016, asunto C-516/14, Barlis 06 - Inwestycje Nieruchosci i Turystyczne, S.A., en la que se dilucida el detalle con el que deben describirse las operaciones en factura, y en la que se establece lo siguiente (subrayamos nosotros otra vez).

25. Con carácter preliminar, debe recordarse que el artículo 226 de la Directiva 2006/112 especifica que, sin perjuicio de las disposiciones particulares de esta Directiva, en las facturas emitidas en aplicación del artículo 220 de la misma solamente serán obligatorias, a efectos del IVA, las menciones que se indican en el propio artículo 226. De ello se deduce que los Estados miembros carecen de la posibilidad de supeditar el ejercicio del derecho de deducción del IVA al cumplimiento de unos requisitos relativos al contenido de las facturas que no sean los expresamente establecidos en las disposiciones de la Directiva 2006/112 (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, apartados 40 y 41).

26. En primer lugar, el artículo 226, punto 6, de la Directiva 2006/112 exige que la factura mencione el alcance y la naturaleza de los servicios prestados. Es decir, que tal como está redactada dicha disposición, debe precisarse obligatoriamente el alcance y la naturaleza de los servicios prestados, pero no es necesaria una descripción exhaustiva de los específicos servicios prestados.

27. Como señaló la Abogado General en los puntos 30, 32 y 46 de sus conclusiones, el fin que se persigue con las menciones que deben figurar obligatoriamente en una factura es el de permitir a las administraciones tributarias verificar tanto el pago del impuesto devengado como la existencia, en su caso, del derecho a la deducción del IVA. Así pues, el examen de la conformidad de unas facturas como las del asunto principal con las exigencias del artículo 226, punto 6, de la Directiva 2006/112 debe efectuarse a la luz del mencionado fin.

28. En el litigio principal, si bien es cierto que las facturas controvertidas califican los servicios prestados de «servicios jurídicos», no lo es menos que, como puso de relieve el Gobierno portugués en sus observaciones escritas, ese concepto abarca una gran variedad de prestaciones y, entre ellas, prestaciones que no guardan necesariamente relación con una actividad económica. De lo cual se deduce que no parece que la mención «servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha» ni la de «servicios jurídicos prestados hasta la fecha» indiquen con suficiente detalle cuál es la naturaleza de los servicios en cuestión. Además, tales menciones son tan genéricas que no parece que pongan de manifiesto cuál es el alcance de los servicios prestados, por las razones que expuso la Abogado General en los puntos 60 a 63 de sus conclusiones. Por tanto, las referidas menciones no satisfacen, a priori, los requisitos del artículo 226, punto 6, de la Directiva 2006/112, extremo que deberá ser verificado por el órgano jurisdiccional remitente.

Con base en las consideraciones anteriores, concluyó el TJUE lo siguiente:

El artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que unas facturas en las que sólo se hace mención de unos «servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha», como las del asunto principal, no cumplen, a priori, los requisitos exigidos en el punto 6 de dicho artículo, y de que unas facturas en las que sólo se hace mención de unos «servicios jurídicos prestados hasta la fecha» no cumplen, a priori, los requisitos exigidos en el punto 6 ni los exigidos en el punto 7 del mismo artículo, extremos que, no obstante, deberá verificar el órgano jurisdiccional remitente.

El artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades tributarias nacionales puedan negar el derecho a deducir el IVA basándose únicamente en que el sujeto pasivo está en posesión de una factura que incumple los requisitos establecidos en el artículo 226, puntos 6 y 7, de la antedicha Directiva, aunque las referidas autoridades dispongan de toda la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales del ejercicio de ese derecho.

El criterio establecido es contundente, como también su razonamiento, en el que explica que no basta con una mera mención a "servicios jurídicos" para los que, como tales, no parece fácil apreciar si concurren los requisitos materiales necesarios para la deducción.

En el caso que nos ocupa, el planteamiento analizado, de acuerdo con las alegaciones efectuadas por la entidad, es en qué medida la ausencia, sostenida por inspección, del requisito referido al contenido de la factura, en cuanto a la descripción de la operación, resulta relevante a efectos de negar la procedencia de la exención en régimen de viajeros.

La cuestión debe ser analizada en el concreto contexto en que se ubica la exención referida, por cuanto para la aplicación de la misma es preciso que los bienes adquiridos salgan de forma efectiva de la Comunidad en el

plazo de los 3 meses siguientes a la adquisición. Esta salida se acredita, en principio, por el visado recibido por el viajero, en factura, por parte de la autoridad aduanera competente. La cuestión de la correcta descripción en factura del bien en cuestión es esencial, a efectos de poder acreditar que el bien que abandona el territorio comunitario es, en efecto, el bien adquirido y no otro. En este sentido, es imprescindible que la descripción que figure en factura sea lo suficientemente precisa, de modo que permita acreditar razonablemente que corresponde con el bien que conduce el viajero. El grado de precisión que razonablemente debería exigirse dependerá de las circunstancias concurrentes.

Considera este Tribunal que, en un sector como el de la joyería, en el que existe amplia gama de productos y un amplio rango de precios para los mismos, una descripción tan genérica como "reloj", sin señalar dato adicional alguno, como referido a la marca, tipo, modelo o número de referencia, que permita conocer con mayor precisión los bienes adquiridos, la devolución de cuyo IVA soportado se pretende, no es suficiente a los efectos que nos ocupan.

Esto es, pese al visado de la aduana, con el que se corrobora que el viajero ha salido de la comunidad con un bien, no puede acreditarse por parte de la entidad que el reloj en cuestión fue el que este entregó al cliente, puesto que la definición es tan genérica que en ella tiene cabida cualquier otro.

Por tanto, la conceptualización genérica del bien en factura impide comprobar fehacientemente el requisito material de la salida de los bienes.

Por su parte, y en línea con lo anterior, no comparte este Tribunal lo sostenido por la entidad, en cuanto a que el requisito referido a la descripción de las operaciones se exige, exclusivamente, en relación con la posible determinación de la base imponible.

Es cierto que el antes transcrito artículo 6 del Reglamento sobre obligaciones de facturación se refiere someramente a esta cuestión, pero tal referencia no agota la virtualidad de dicha descripción a efectos de otras cuestiones, como pudiera ser, como hemos señalado, la correcta identificación de la operación o del bien cuya entrega se documente, en la medida en que la misma pueda incidir en la comprobación de las cuestiones materiales exigidas por la normativa o, en general, la comprobación del régimen de tributación que resulte aplicable, en lo que se refiere a la localización de la operación, la posible aplicación de exenciones, el tipo impositivo correspondiente o las circunstancias referidas al devengo de la operación, entre otras cuestiones.

A esta cuestión de la importancia y virtualidad de la descripción de las operaciones en factura, se ha referido este Tribunal, entre otras, en su reciente resolución de 21 de mayo de 2021 (00/03350/2018), señalando que: "(...) las exigencias contenidas en el apartado 1.f) (...) tiene importancia, desde un punto de vista material, a efectos de permitir a la Administración, con base en la naturaleza de las operaciones que documentan, determinar la correcta repercusión de la cuota del IVA soportada y, relacionado con lo anterior, aspectos relativos a la cuantificación del tributo, base imponible y cuota, así como la vinculación del mismo a un determinado periodo de tiempo a efectos de determinar su devengo".

También la jurisprudencia interna se ha referido a esta cuestión, existiendo pronunciamientos judiciales que apuntan, igualmente, en el sentido referido, otorgando a la descripción en factura efectos que van más allá de la determinación de la base imponible, permitiendo a la Administración considerar la insuficiencia de la misma como relevante, en la medida en que no permita una correcta comprobación de las circunstancias que han de concurrir para el ejercicio del derecho que corresponda.

Así, la Audiencia Nacional, en su sentencia de 23 de enero de 2014 (Recurso 80/2011), que discute, en el supuesto enjuiciado, la realidad de unos servicios documentados en factura, señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

(...) llevan a la Sala a concluir, analizando las pruebas en su conjunto, que la decisión adoptada por la Administración ha sido correcta, por existir entre tales indicios conjuntamente valorados y la consecuencia alcanzada el enlace directo y preciso al que debe anudarse la validez de la prueba de presunciones.

En efecto, además de los razonamientos ya efectuados por la Administración, aprecia la Sala que las facturas obrantes en el expediente no pueden considerarse idóneas como medio acreditativo de los servicios objeto de facturación cuando su concepto se refleja de un modo tan sumamente vago e indeterminado como el que en ellas se recoge -"Intermediación venta terreno" "Asesoramiento y estudio mercado"... ...- pues el Real Decreto 2042/1985, al que se acogió la entidad demandante, exige para la factura que ésta sea completa, en su artículo 3, requisito que no se cumple.

Como esta Sala ha dicho de forma reiterada, el concepto de factura completa lo recoge el art. 3 del Real Decreto citado, que menciona los datos o requisitos que deben reunir estos documentos mercantiles. Entre ellos, los siguientes: la numeración de las facturas; el nombre y apellidos o denominación social del expedidor del documento y del destinatario; la descripción de la operación y su contraprestación total; y el lugar y fecha de su emisión, mientras que el artículo 8 señala que "1. Para la determinación de las bases o de las cuotas tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de los ingresos como las deducciones practicadas, cuando estén

originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse mediante factura completa, entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación".

Resulta obvio, acudiendo a tales requisitos, que la factura no es completa cuando la descripción de la operación es tan sumamente indeterminada como la que se refleja tanto en las facturas, como en el resto de documentos. Debe indicarse que esta exigencia trasciende lo meramente formal, pues la ausencia de dichos requisitos no puede ser sustituida por la mera posesión del documento.

La Sala entiende, por tanto, que al margen de su adecuada contabilización, es necesario probar que los gastos documentados en las facturas se corresponden con servicios efectivamente prestados y, además de ello, resultan necesarios para la obtención de los ingresos, así como que existe una relación directa entre ingresos y gastos, requisitos que siendo de la incumbencia de la parte, no han sido suficientemente acreditados, pues la existencia de unas facturas que, globalmente, comprenden los servicios descritos, sin reflejar el detalle de las prestaciones efectuadas, no puede ser acogida en el ámbito de la aplicación de un beneficio fiscal, donde se impone una interpretación restrictiva.

La sentencia se remite al Reglamento de Facturación vigente al tiempo de los hechos enjuiciados. La cuestión del contenido en factura y de la descripción de la operación fue, posteriormente regulada, y hasta el 31 de diciembre de 2012, en el artículo 6 del Reglamento de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003 y actualmente en el artículo 6 del Reglamento de Facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, en vigor desde el 1 de enero de 2013.

Pese a que la sentencia anterior ha sido casada y anulada por sentencia del Tribunal Supremo de 4 de mayo de 2015 (Recurso 580/2014), no ha rechazado el tribunal la fundamentación referida a la importancia del contenido de la factura, si bien en conjunta valoración con otras pruebas aportadas, se acordó la realidad del gasto que documentaba.

Por su parte, la sentencia de la Audiencia Nacional, de 23 de mayo de 2005 (Recurso 573/2008), se refirió a la importancia de la correcta individualización de los servicios contenidos en una factura, haciendo referencia al requisito de la descripción que en la factura se contenga. Así, señalaba (el subrayado es nuestro):

En cuanto a la segunda cuestión, posibilidad de deducción de servicios prestados a la entidad absorbida por la absorbente, cuando en las facturas no se especifican los servicios que dan origen a la deducción, hemos de atender a lo dispuesto en el artículo 97 de la Ley 37/1992, que determina la necesidad de existencia de factura para poder realizar la deducción, y el artículo 3 del Real Decreto 2402/1985 que establece: "c) Descripción de la operación y su contraprestación total. Cuando la operación esté sujeta y no exenta en el Impuesto sobre el Valor Añadido, deberán consignarse en la factura todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible, así como el tipo tributario y la cuota repercutida. Cuando la cuota se repercuta dentro del precio, se indicará únicamente el tipo tributario aplicado, o bien la expresión «IVA incluido», si así está autorizado en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. Si la factura comprende entregas de bienes o servicios sujetos a tipos impositivos diferentes en este impuesto, deberá diferenciarse la parte de la operación sujeta a cada tipo."

Por ello es necesario una descripción individualizada de la operación sin que sea suficiente una identificación genérica de servicios prestados en base a una relación contractual iniciada en 1992 porque, como bien se señala por la demandada, es necesario distinguir entre una prestación de servicios sometida al IVA y operaciones de asesoramiento y control de la matriz sobre las empresas integrantes del grupo. Es correcta la valoración de la Administración sobre la improcedencia de deducir cuotas del IVA respecto de servicios no individualizados. Y ello sin perjuicio de la regulación tributaria que proceda.

Así, las exigencias contenidas en el apartado 1.f) "Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario", tiene importancia, desde un punto de vista material, a los efectos que nos ocupa, para que pueda comprobarse, conforme a la descripción de la operación, que en este caso supone la entrega de un bien, que el bien que documenta la factura se corresponde, de forma fehaciente, con el que se muestra después.

Adicionalmente, resulta que tal descripción genérica de los bienes, en la facturas que expide la entidad, no concurre en la totalidad de las mismas, sino tan sólo en algunas de ellas, de modo que se distingue, en este sentido, un distinto modo de proceder.

Señala la Inspección, que tal circunstancia concurre en aquellas facturas respecto de las que se solicita la devolución del impuesto a través de entidad colaboradora y, en este sentido, se recoge, en el acuerdo de liquidación, una cierta explicación, señalando la entidad que, en tal caso, los datos de factura se descargan directamente del formulario que contiene la entidad colaboradora. No obstante, considera este Tribunal que la prudencia exige, precisamente en aquellos casos en que la entidad conoce la intención del comprador de solicitar la devolución, cuidar que la factura contenga la adecuada y precisa descripción del bien, a efectos que se permita comprobar y acreditar con precisión que el bien que abandona el territorio, conducido por el viajero, es aquel a que se refiere la factura.

Refiere la entidad en sus alegaciones la cuestión de que el requisito formal advertido no puede impedir la aplicación de la exención, de cumplirse los requisitos materiales para ello, considerando que el visado de la aduana acredita la salida de los bienes de la comunidad. Insiste, este Tribunal que, en el caso que nos ocupa, la genérica e inadecuada descripción de los bienes, contenida en la factura, impide acreditar la identidad de los bienes que salen del territorio, no resultando concluyente la factura visada, como prueba de la salida de los mismos. Así, puede recharzarse la aplicación de la exención cuando el incumplimiento formal impide la comprobación del requisito material referido, tal como indica el TJUE, entre otras, en su sentencia de 20 de octubre de 2016, asunto Plöckl, C-24/15, que señala:

46. En segundo lugar, 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée, C 146/05, EU:C:2007:549, apartado 31, y de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C 587/10, EU:C:2012:592, apartado 46).

Octavo.

Continuará, este Tribunal, su análisis refiriéndose a otro de los motivos fundamentales de la regularización efectuada, esto es, el "carácter comercial de la expedición", sin perjuicio de que el mismo resulte concurrente con alguna otra circunstancia, como la referida en el fundamento de derecho anterior.

Las exenciones referidas inicialmente, esto es, las aplicables a las entregas de bienes que van a ser destinadas a la salida de los mismos del Territorio de aplicación del Impuesto, tienen su origen en los artículos 146(1)(b) y 147 de la Directiva 112/2006/CE.

Señala el artículo 146:

1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

(...)

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 Comunidad, 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;

(...)

Por su parte, señala el artículo 147 de la Directiva 112/2006/CE:

1. En caso de que la entrega contemplada en la letra b) del apartado 1 del artículo 146 se refiera a bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros, la exención sólo se aplicará cuando se reúnan las siguientes condiciones:

a) el viajero no está establecido en la Comunidad;

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

c) el valor global de la entrega, incluido el IVA, es superior a la cantidad de 175 euros o a su contravalor en moneda nacional, determinado una vez al año, aplicando el tipo de conversión del primer día laborable del mes de octubre con efecto al 1 de enero del año siguiente.

No obstante, los Estados miembros podrán eximir del impuesto las entregas cuyo valor global sea inferior al importe establecido en la letra c) del párrafo primero.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado 1, se entenderá por «viajero que no está establecido en la Comunidad» el viajero cuyo domicilio o residencia habitual no esté situado en la Comunidad. En ese caso 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 cuyo territorio 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 párrafo segundo. La Comisión comunicará esta información a las autoridades fiscales de los demás Estados miembros.

Como podemos observar, la normativa nacional que señala la exención que nos ocupa, el antes transcrito artículo 21.2º.A) de la Ley del IVA se pronuncia en términos equivalentes a la Directiva en su artículo 147. No obstante, la referida Directiva no se refiere al concepto de expedición comercial, siendo que el concepto que utiliza es el de "bienes que vayan a ser transportados en el equipaje de viajeros".

La Inspección, en sus acuerdos de liquidación, analiza las circunstancias concurrentes y que, a su juicio, determina el carácter de las entregas efectuadas como constitutivas de expedición comercial.

La entidad, en sus alegaciones, señala que tal cuestión no puede basarse en consideraciones meramente cuantitativas, y se refiere a que en el acuerdo de liquidación correspondiente a los periodos de 2012 a 2013, se rechazó tal cuestión, no regularizándose aquellos supuestos en los que concurría exclusivamente tal criterio, mientras que en el acuerdo correspondiente a los periodos de 2014 a 2017, sí se aceptó a efectos de regularización.

En primer lugar, quiere señalar este Tribunal que las apreciaciones señaladas no son del todo correctas.

En el acuerdo de liquidación de los periodos 2012 a 2013 se rechazó el criterio de regularización que se basaba únicamente en una cuestión cuantitativa, señalando en particular:

"Y no por el hecho de que ese criterio cuantitativo, en algunos casos, no pueda resultar relevante; que, obviamente, en algunas circunstancias, sí que lo será.

Sino porque, en nuestro caso, se trata de un número escasamente significativo de operaciones que, por sí mismas, no justifican que se llegue a la conclusión de que un determinado viajero -del que, a diferencia de los casos anteriores, no se tienen otros indicios- ha realizado unas compras con interés comercial."

Observa este Tribunal que no concurre lo señalado por la entidad, puesto que las regularizaciones efectuadas en los periodos 2014 a 2017, por este motivo, no se basan en cuestiones meramente cuantitativas, sino en la conjunción de este con otros indicios que se señalan respecto a las operaciones en cuestión.

Recientemente se ha pronunciado el TJUE, sobre la cuestión referida a las exenciones que nos ocupan, en interpretación de los artículos 146 y 147 de la Directiva 112/2006/CE, en su sentencia de 17 de diciembre de 2020, asunto Bakati Plus, C-656/19. Se plantea en un supuesto en que se deniega la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA), prevista para los bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros, por considerar la Administración que los bienes adquiridos y que salen del territorio constituyen expedición comercial. El TJUE se pronuncia sobre qué ha de considerarse como "equipaje personal", así como sobre la posibilidad de aplicar la exención, relativa a las exportaciones, cuando los bienes han abandonado efectivamente el territorio de la Unión.

Se refiere el TJUE, en primer lugar, a qué debe entenderse como bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros. Señala al respecto (el subrayado es nuestro) lo siguiente:

35. Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la exención prevista en el artículo 147, apartado 1, de la Directiva del IVA en favor de los «bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros» debe interpretarse en el sentido de que están comprendidos en ella los bienes que un particular que no está establecido en la Unión lleva con él fuera de la Unión con fines comerciales para su reventa en un tercer Estado.

(...)

45. Por lo que respecta a la interpretación que debe darse a la expresión «bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros», es preciso señalar que, en su sentido habitual en el lenguaje corriente, esta expresión se refiere a los bienes, generalmente de pequeño tamaño o en pequeñas cantidades, que una persona física lleve con ella durante un desplazamiento, que le sean necesarios durante este y que sirvan para su uso privado o para el de su familia. También puede tratarse de bienes de este tipo que se adquieran durante dicho desplazamiento.

46. En lo que atañe al contexto en el que se inscribe el artículo 147, apartado 1, de la Directiva del IVA, cabe observar que esta disposición supedita la aplicación de la exención que dicho artículo establece no solo al hecho de que la entrega se refiera a «bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros», sino también al cumplimiento de los requisitos acumulativos enumerados en el párrafo primero, letras a) a c), de dicha disposición, a saber, que el viajero no esté establecido en la Unión, que los bienes se transporten fuera de la Unión antes de finalizar el tercer mes siguiente a aquel en que se efectúe la entrega y que el valor global de la entrega, incluido el IVA, sea superior a la cantidad de 175 euros o a su contravalor en moneda nacional.

47. Este artículo 147 precisa, en su apartado 2, párrafo primero, que el concepto de «viajero que no está establecido en la [Unión]» designa al «viajero cuyo domicilio o residencia habitual no esté situado en la [Unión]» y que el concepto de «domicilio o residencia habitual» se refiere al «lugar mencionado como tal en el pasaporte, el

documento de identidad o cualquier otro documento que el Estado miembro en cuyo territorio se efectúe la entrega reconozca como equivalente a un documento de identidad».

48. Estos elementos que figuran en el citado artículo 147, en particular, en su apartado 1, párrafo primero, letra a), y en su apartado 2, consideran así que el beneficiario potencial de la exención prevista en dicho artículo es una persona física que no actúa en calidad de operador económico, lo que tiende a excluir que dicha exención esté prevista en favor de operadores económicos y, por consiguiente, excluye que sea aplicable a exportaciones de carácter comercial.

49. Así pues, habida cuenta de esta constatación y de la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, recordada en el apartado 41 de la presente sentencia, según la cual las exenciones del IVA deben interpretarse de manera estricta, la exención establecida en el artículo 147, apartado 1, de la Directiva del IVA en favor de los bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros no puede aplicarse a bienes que un particular lleva fuera de la Unión con fines comerciales para su reventa en un tercer Estado.

(...)

53. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que la exención prevista en el artículo 147, apartado 1, de la Directiva del IVA en favor de los «bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros» debe interpretarse en el sentido de que no están comprendidos en ella los bienes que un particular que no está establecido en la Unión lleva con él fuera de la Unión con fines comerciales para su reventa en un tercer Estado.

En el caso que nos ocupa, los indicios recabados por la Inspección, especificados en el acuerdo de liquidación, se refieren a la cantidad de bienes adquiridos por el viajero, a la constancia del carácter de los mismos como empresarios en sus países de origen, en particular de un sector relacionado con los bienes que adquieren, a la habitualidad de las adquisiciones y a la naturaleza de los bienes adquiridos.

Todas las cuestiones referidas son, a juicio de este Tribunal, determinantes del carácter de las adquisiciones relacionas como expedición comercial.

En particular, el artículo 21.2º.A).d) de la Ley del IVA señala:

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.

Amén de lo señalado por la jurisprudencia, la definición que establece la norma está en línea con lo dispuesto por el artículo 5 de la Directiva 2007/74/CE, del Consejo, de 20 de diciembre de 2007, sobre franquicias en IVA e impuestos especiales de las mercancías importadas por viajeros procedentes de terceros países, que define como equipaje personal el conjunto del equipaje que el viajero pueda presentar al servicio de aduana en el momento de su llegada, así como el que presente posteriormente a ese mismo servicio, siempre que pueda probar que, en el momento de la salida, lo registró en la empresa responsable de su transporte como equipaje acompañado.

Así, el análisis de la Administración se refiere, precisamente, a las consideraciones que la Ley del IVA señala, para determinar el carácter comercial de una expedición y apunta a la conclusión alcanzada, de que las mismas constituyen expedición comercial, sin que, por parte de la entidad, se ofrezca una explicación razonable a tales cuestiones. La naturaleza y cantidad de los bienes adquiridos, así como la falta de ocasionalidad en la adquisición de los mismos, permite presumir que los bienes conducidos por los viajeros constituyen expedición comercial.

La entidad señala en sus alegaciones, referidas al carácter comercial de la expedición que, en cualquier caso, la operación seguiría estando exenta, al poder considerarse la misma como exportación indirecta, esto es, aquella en la que es el propio adquirente el que expide y transporta los bienes fuera de la Comunidad.

La sentencia del TJUE, referida anteriormente, se refiere a la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 146.1 b) de la Directiva 112/2006/CE, pese a no concurrir lo señalado en el artículo 147 de la misma norma.

Señala el TJUE (el subrayado es nuestro) lo siguiente:

55. Es preciso recordar que, en virtud del artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, los Estados miembros eximirán 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, en esencia, de las entregas de 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. 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 28 de febrero de 2018, Pienkowski, C 307/16, EU:C:2018:124, apartado 24, y de 17 de octubre de 2019, Unitel, C 653/18, EU:C:2019:876, apartado 19 y jurisprudencia citada).

56. De estas disposiciones y, en particular, del término «expedidos», empleado en el mencionado artículo 146, apartado 1, letra b), 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 (sentencias de 28 de febrero de 2018, Pienkowski, C 307/16, EU:C:2018:124, apartado 25, y de 17 de octubre de 2019, Unitel, C 653/18, EU:C:2019:876, apartado 21 y jurisprudencia citada).

(...)

59. No obstante, como se desprende expresamente del tenor del artículo 147, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA y de la jurisprudencia recordada en el apartado anterior, el artículo 147 de dicha Directiva solo constituye un caso particular de aplicación de la exención prevista en el artículo 146, apartado 1, letra b), de esta y los requisitos impuestos por el citado artículo 147 son requisitos adicionales a los previstos en ese artículo 146, apartado 1, letra b). De ello se deduce que el hecho de que no se cumplan los requisitos específicamente previstos en el citado artículo 147 no puede excluir que se cumplan únicamente los requisitos previstos en el artículo 146, apartado 1, letra b).

60. Además, por una parte, el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA no establece ningún requisito según el cual deban cumplirse las formalidades aduaneras aplicables a la exportación para que sea aplicable la exención relativa a la exportación prevista en dicha disposición (véase, por analogía, la sentencia de 28 de marzo de 2019, Vins, C 275/18, EU:C:2019:265, apartado 26).

(...)

62. (...) una operación como la controvertida en el litigio principal constituye una entrega de bienes en el sentido del artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA si cumple los criterios objetivos en los que se basa dicho concepto, recordados en el apartado 56 de la presente sentencia (véase, por analogía, la sentencia de 17 de octubre de 2019, Unitel, C 653/18, EU:C:2019:876, apartado 23).

63. Por consiguiente, la consideración de una operación como «entrega para la exportación» en el sentido de dicha disposición no puede depender del cumplimiento de las formalidades aduaneras aplicables a la exportación (véase, por analogía, la sentencia de 28 de marzo de 2019, Vins, C 275/18, EU:C:2019:265, apartado 27 y jurisprudencia citada) ni de que la intención del adquirente, en el momento de la compra, no fuera que se aplicara la exención establecida en la citada disposición, sino la prevista en el artículo 147 de la Directiva del IVA.

En efecto, estas circunstancias no excluyen que concurren dichos criterios objetivos.

De la sentencia señalada se desprende que resulta posible, a juicio del TJUE, que las operaciones que no son aptas para la aplicación de la exención en régimen de viajeros, por no reunir la totalidad de requisitos exigidos para ello, en este caso "no constituir expedición comercial", resulten exentas como exportación efectuada por el propio adquirente. Señala, al efecto, que el requisito de inclusión en el régimen aduanero de exportación no resulta determinante a efectos del IVA, por no exigirse la misma a efectos de la exención en el IVA, en su normativa reguladora, ya que tal exigencia supone que se supedita la aplicación de la exención al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y su posible concurrencia.

En este sentido, el requisito material fundamental en la exención es la salida de los bienes del territorio de la comunidad.

Ha de tenerse en cuenta que el pronunciamiento del Tribunal asume la acreditación de la salida efectiva del territorio de la comunidad. De ahí que, en aquellos casos en que concurren indicios que apunten a la ausencia de esa salida, y de no resultar acreditada la misma, no podrá aplicarse la exención en régimen comercial a la que se refiere el TJUE.

Así, observamos que la sentencia del TJUE es contundente en sus conclusiones, pero las mismas referidas, en todo caso, a que se considere acreditada la salida de los bienes.

De acuerdo con lo señalado, considera este Tribunal que la denegación de la procedencia de la exención no puede fundamentarse, exclusivamente, en que se trate de una expedición comercial, ya que en tal caso, y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, referida anteriormente, procedería la exención por exportación en expedición comercial realizada por el propio adquirente. Considera así que la denegación de la exención en expediciones comerciales, en tal caso, requeriría un análisis adicional de los requisitos para la aplicación de la misma, desde el punto de vista del cumplimiento material de los requisitos exigidos, cuestión que no se aborda en los acuerdos de liquidación, más allá de aquellos que concurren en relación con la acreditación de la identidad de los bienes que salen del territorio y el resto de indicios analizados, en cuanto a la identidad del viajero, el comprador y el destinatario de la devolución.

Refieren los acuerdos de liquidación, en relación a la pretensión de la entidad que "cumple recordar que las mercancías que son objeto de exportación -a diferencia de las conducidas por los viajeros- se sujetan a un control fiscal y aduanero más exhaustivo; de tal suerte, que el hecho de que determinadas expediciones comerciales puedan ser consideradas como entregas a viajeros, de facto, las "aparta" de los mecanismos de control que la normativa fiscal y aduanera les imponen".

Lo señalado en el acuerdo, en este sentido, no resulta preciso, siendo necesario que se especifique qué controles exhaustivos se han eludido a efectos de no considerar la aplicación de la misma.

En este sentido, la inclusión en el régimen aduanero de exportación no es, por sí mismo, concluyente, si existe prueba de la salida de los bienes de la comunidad, cuestión que parece resultar acreditada con la factura visada por la aduana, siempre y cuando, como hemos señalado en el fundamento de derecho anterior, la factura resulte adecuada a efectos de una identificación inequívoca del bien.

Por tanto, sólo en los casos en los que la circunstancia relativa a la expedición comercial, concorra con otras, podrá rechazarse la aplicación de la exención y regularizar a la entidad por las exenciones indebidamente registradas.

Noveno.

Los restantes motivos de regularización se refieren a circunstancias en las que la persona identificada en la factura expedida por la entidad difiere, bien del que consta como adquirente, bien de la persona a la que se efectúa la devolución.

La cuestión que este Tribunal considera relevante al efecto que nos ocupa es la ausencia de pruebas, por parte de la entidad, que acrediten que quien figura en factura, que es, en definitiva, el viajero que sale del territorio con el bien, sea quien efectuó la adquisición en el establecimiento, ya que no concurre su identidad con quien figura en los tiques, por efectuar el pago, o con quien recibe la devolución, de quien cabe presumir que realiza la operación con el establecimiento de venta como adquirente. Tal discrepancia supone una merma de las posibilidades de control, en el sentido de relacionar de forma inequívoca la adquisición efectuada con la expedición que sale del territorio de la comunidad.

Adicionalmente, resulta que concurre en parte de estos supuestos la cuestión referida a la insuficiente descripción del bien, contenida en la factura.

Señala el acuerdo, además, que es precisamente el resumen de caja y el tique, los que permiten establecer una correspondencia directa entre la descripción concreta -y completa- del artículo vendido y quien lo adquiere. Y dicho adquirente difiere de quien figura como viajero en la factura.

Por su parte, la condición de residente en España de uno de los viajeros que solicita devolución, y dado que no se cumple uno de los requisitos esenciales, impide la aplicación de la exención, ante la ausencia de prueba adicional que aclare esta cuestión.

Las circunstancias anteriores merman, sin lugar a dudas, las posibilidades de control de las operaciones, a efectos de la aplicación y, especialmente, de la comprobación referida, por lo que justifica que se considere improcedente en tales casos.

En sus alegaciones, la entidad señala que actuó correctamente, puesto que procedió a la devolución de las cuotas del IVA que le fueron debidamente solicitadas, mediante la presentación de la factura diligenciada en la aduana.

Como hemos señalado en el fundamento de derecho quinto, la naturaleza del procedimiento de devolución que se articula para la aplicación de la exención en "régimen de viajeros" señalada implica que la concurrencia de los requisitos exigidos para la misma se verifiquen con posterioridad al momento en que se efectúa la entrega de bienes. No obstante, tal circunstancia no exime al proveedor de los mismos de la responsabilidad que pudiera derivar de dicha comprobación posterior, siendo que en el caso que nos ocupa, se ha observado que no cumplió determinadas obligaciones formales que resultan razonablemente exigibles a efectos de permitir una adecuada comprobación de los requisitos materiales o sustanciales exigidos para la aplicación de la misma.

Décimo.

En cuanto a la doctrina de los actos propios, que se alega igualmente por la reclamante, ha de tenerse en cuenta la delimitación que de los mismos ha realizado el Tribunal Supremo en diferentes sentencias y autos, concretamente en el auto de 4 de diciembre de 1998, que indica que: "para que la doctrina de los actos propios de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero". También el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente (sentencia de 27 de marzo de 2007, entre otras) que los actos propios, para vincular a su autor, han de ser inequívocos y definitivos, en el sentido de crear, establecer y fijar o modificar una determinada relación jurídica, de manera que causen o produzcan estado.

A este respecto, es conveniente traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo 5182/2012, de 21 de junio, que establece, en cuanto a la doctrina de actos propios, lo siguiente:

No hay infracción del principio que prohíbe el "venire contra factum proprium" por la sola razón de que no hay acto propio alguno, en el sentido técnico legal, es decir, limitado a que se hubieren dictado actos administrativos favorables en uno u otro sentido para el interesado, respecto del mismo concepto fiscal y ejercicio en relación al cual se invoca tal doctrina.

En cualquier caso, lo que no sería admisible es la perpetuación de situaciones de ilegalidad consentidas, toleradas o inadvertidas por la Administración en el pasado, puesto que tal conducta puramente omisiva, si no se ha formalizado en actos administrativos favorables al contribuyente, no puede ser invocada por éste para seguir disfrutando de una situación de ilegalidad, que es lo que se viene a sostener en la demanda.

En el mismo sentido cabe destacar la sentencia del Tribunal Supremo, de 22 de febrero de 2016 (nº de recurso 4048/2013), que establece lo siguiente:

Conviene tener en cuenta que confianza legítima requiere, en definitiva, de la concurrencia de tres requisitos esenciales. A saber, que se base en signos innegables y externos (1); que las esperanzas generadas en el administrado han de ser legítimas (2); y que la conducta final de la Administración resulte contradictoria con los actos anteriores, sea sorprendente e incoherente (3).

Recordemos que, respecto de la confianza legítima, venimos declarando de modo reiterado, por todas, Sentencia de 22 de diciembre de 2010 (recurso contencioso-administrativo núm. 257 / 2009), que <<el principio de la buena fe protege la confianza legítima que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno e impone el deber de coherencia en el comportamiento propio. Lo que es tanto como decir que el principio implica la exigencia de un deber de comportamiento que consiste en la necesidad de observar de cara al futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de los propios actos constituyendo un supuesto de lesión a la confianza legítima de las partes "venire contra factum proprium".

La entidad pretende otorgar al visado de la factura obtenido en la aduana el carácter de acto propio, en el sentido del reconocimiento de la exención.

A juicio de este Tribunal, tal actuación se engloba en el procedimiento de devolución articulado para la obtención de las cuotas soportadas, pero no impide una comprobación por parte de la Administración, en el sentido en que se pronuncia la misma en los acuerdos de liquidación impugnados. Esto es, la actuación en la Aduana acredita la salida del viajero con bienes, pero la comprobación efectuada y admitida por este Tribunal, se refiere a la ausencia de acreditación de la identificación inequívoca de los bienes que conduce el viajero, con aquellos adquiridos a la entidad.

Décimo primero.

Finalmente, en el acuerdo de liquidación se hace referencia a una resolución del TEAR de Valencia, de 27 de enero de 2015 (RG 46/12423/2014) en la que se resuelve la denegación de la exención referida, una vez considerada la aplicación de la misma por parte de un proveedor. La misma se refiere a la cuestión del carácter comercial de las expediciones y la existencia de garantías a nombre de titulares de fonética castellana, lo que hace dudar de la efectiva salida de los bienes del territorio.

La entidad señala que se trata de supuestos distintos, puesto que en aquel concurría la cuestión referida a las garantías, que no se da en el caso que nos ocupa.

Pese a no tratarse de supuestos coincidentes, considera este Tribunal relevante el criterio administrativo que de tal resolución trasciende, en el sentido de la posibilidad de denegar la exención prevista cuando existan indicios y dudas razonables de la salida efectiva de los bienes de la Comunidad, que es, precisamente, el criterio de regularización que este Tribunal estima procedente, ante la ausencia de prueba adicional que permita la inequívoca identificación de los bienes que conduce al viajero, con aquellos entregados en el establecimiento.

Tal criterio ha sido confirmado por el Tribunal Superior de Justicia de Valencia, en sentencia de 26 de septiembre de 2018 (recurso 377/2015) que resuelve recurso contencioso administrativo interpuesto contra aquella resolución, confirmando lo allí fallado.

Décimo segundo.

De acuerdo con lo señalado en los fundamentos de derecho anteriores, este Tribunal considera procedente la regularización efectuada en la medida que la misma no se base, exclusivamente, en el motivo referido al carácter comercial de la expedición.

Entiende, en consecuencia, que la concurrencia de los restantes indicios recogidos en los acuerdos permiten dudar del efectivo cumplimiento del requisito referido a la efectiva salida de los bienes controvertidos del territorio de la comunidad.

Deberá, por tanto, anularse la liquidación por aquellas operaciones en las que sólo concurre acreditado, por parte de la Inspección, el carácter comercial de la expedición, pero constan el cumplimiento de los restantes requisitos e indicios que acreditan la salida de los bienes del territorio.

Décimo tercero.

Sentado lo anterior, en el sentido de confirmar los acuerdos de liquidación dictados por la Inspección, procede pronunciarse sobre el acuerdo de imposición de sanción referido a los periodos de los ejercicios 2012 y 2013.

Para pronunciarse, este Tribunal, respecto si es ajustado a derecho, habrá de analizar la concurrencia de los dos elementos constitutivos del ilícito tributario, en particular:

- * Si concurre el tipo infractor en la conducta de la entidad.
- * Si se aprecia el elemento subjetivo de la culpabilidad en la comisión de la infracción.

En cuanto al tipo infractor, la conducta de la entidad ha sido tipificada, por la Administración, de conformidad con los artículos 191, 193 y 195 de la LGT, que disponen lo siguiente:

Artículo 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

(...)

Artículo 193. Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones.

1. Constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción.

(...)

Artículo 195. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.

(...)

En los periodos considerados, las autoliquidaciones presentadas arrojan un resultado a ingresar en febrero de 2012, saldos a compensar en los periodos que van de marzo de 2012 a noviembre de 2013 y solicita y obtiene devolución por el periodo de diciembre de 2013.

Como resultado de la regularización practicada por la Inspección, resulta una mayor cuota a ingresar en febrero de 2012, menores saldos a compensar en los periodos de van de marzo de 2012 a noviembre de 2013 y una cantidad a ingresar en diciembre de 2013 por corresponder el reembolso de parte de la devolución previamente obtenida.

Así, las conductas realizadas por el sujeto pasivo, que resultan acreditadas y que consistieron en dejar de ingresar, acreditar improcedentemente cuotas a compensar y obtener indebidamente devoluciones, se acomodan a los tipos transcritos que configura la norma.

Décimo cuarto.

En cuanto a la concurrencia del elemento subjetivo del ilícito tributario, ha de analizarse por este Tribunal si resulta acreditada la culpabilidad del sujeto infractor, de acuerdo con la motivación contemplada en el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador impugnado y recurrido.

El análisis de la motivación de la culpabilidad que ha de realizarse en el procedimiento administrativo sancionador permitirá, en su caso, concluir que la conducta del obligado tributario es culpable.

En virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, aquella debe reflejar todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

A este respecto, el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:

3. La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley.

En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.

Debe examinarse, por tanto, si el acuerdo sancionador contiene todos los elementos que exigen los preceptos citados, esto es, si la fundamentación jurídica del mismo es suficiente, acreditando de esta manera la culpabilidad del sujeto infractor.

Respecto a la culpabilidad debe señalarse que la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción que le otorga la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, constituyeron avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, entre otras, 55/1982, de 26 de julio, y 76/1990, de 26 de abril. El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico fiscal, como lo prueba la afirmación contenida en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional, "ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados".

En términos análogos se pronuncia la actual Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, en sus artículos 178 y 179.

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria".

La negligencia, por otra parte, como han indicado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor.

Y en cuanto a las circunstancias excluyentes de la culpabilidad dispone el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003: "Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: (...) d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados".

El acuerdo de imposición de sanción, tras hacer referencia a los hechos puestos de manifiesto por las Administraciones y que dan lugar a la regularización practicada, contiene la siguiente motivación de la culpabilidad:

"El elemento subjetivo: la existencia o no de culpabilidad.

El análisis de este elemento subjetivo exige de la matización previa siguiente: en la medida en que las conductas constitutivas de los tipos infractores que acabamos de señalar (conductas mediatas) fueron consecuencia directa de las conductas (inmediatas) regularizadas por la Inspección, es en éstas, en cuanto que causa directa de la realización de tales tipos, en las que habrá que residenciar dicho análisis.

Deberemos, por tanto, analizar -y motivar lo que al respecto resolvamos- si esas conductas regularizadas (conductas inmediatas), que fueron la causa de que la entidad incurriera en los tipos infractores que acabamos de referir (conductas mediatas), fueron o no unas conductas culpables. Es decir, si junto con los tipos o elementos objetivos, concurrió también el elemento subjetivo que determina que una concreta conducta constituya infracción tributaria.

Aunque, como paso previo, vamos a delimitar el concepto de culpabilidad en el ámbito tributario.

(...)

Sin perjuicio de lo cual, a nuestro juicio, existen indicios más que suficientes para llegar a la conclusión de que, en la aplicación de la exención anudada al régimen de viajeros en las operaciones regularizadas, la actuación de **TZ** no fue, en absoluto, diligente; sino más bien todo lo contrario: claramente negligente.

Negligencia -en la conducta de **TZ**-, de la que -como es notorio- ya dimos cuenta en el acto de liquidación dictado el 18/05/2018.

Por ejemplo, cuando nos referíamos a aquellos casos (los de la letra <L>) en los que se aplicó la exención (recordémoslo, prevista para entregas ocasionales a viajeros) a verdaderas "expediciones comerciales". Anomalía, que se vio favorecida por sendos incumplimientos -por parte de la entidad- de sus obligaciones registrales y de facturación; como fueron: la falta de registro "individualizado" de las ventas en sus Libros-registro o el hecho de no haber identificado adecuadamente -más allá de descripciones genéricas- buena parte de los artículos vendidos. Lo que evidenció que, bajo un aparente cumplimiento "formal" de sus obligaciones, lo que realmente se produjo fue un innegable incumplimiento "sustancial" de las mismas. En suma, una conducta poco diligente.

O cuando, en relación con los supuestos de la letra <E>, en aquellos casos en los que el viajero no era el comprador del artículo o ni siquiera constaba quién era el comprador, ya apuntamos que, tanto el resumen de caja elaborado por la entidad, como el ticket, eran los únicos que nos permitían establecer una correspondencia directa entre la descripción concreta -y completa- del artículo vendido y el cliente que lo adquiría; sin perjuicio de lo cual, esa correspondencia -entre artículo comprado y viajero- no podíamos acreditarla -en modo alguno- con la factura; por cuanto ésta no contenía una descripción completa (ni siquiera aproximada) del artículo vendido. En tales casos, nos encontrábamos:

- Por un lado, con un ticket y un resumen de caja, que identificaban adecuadamente tanto al comprador como al artículo;

- Y por otro, con una persona identificada en la factura, que era distinta del comprador que figuraba en el ticket y en el resumen de caja; y de la que sólo sabíamos que había sacado de la UE un determinado artículo; sin mayor detalle.

Anomalía que, de nuevo y como en el caso anterior, vino motivada por una clara desatención, por parte de **TZ**, de sus obligaciones registrales y de facturación.

En otro orden de cosas, con respecto a los casos de la letra <F>, en los que el viajero no era el perceptor de la devolución o, simplemente, no constaba quién la recibía, ya recordamos en nuestro acto de liquidación que era requisito "esencial" para la aplicación de la exención que **TZ** devolviera las cuotas de IVA al viajero y no a un tercero.

Y finalmente, por lo que se refiere a los supuestos de la letra <C>, por aquellas ventas en las que el artículo entregado no estaba debidamente identificado en la factura, ya dejamos claro también que: si la aplicación de la exención exigía que fueran los bienes adquiridos -y no otros- los que salieran efectivamente del territorio de la UE; y que si el vendedor estaba obligado a consignar en la correspondiente factura cuáles eran los bienes entregados; la única conducta que -racional y objetivamente- podía exigirse al vendedor (por ser la única que resultaba congruente esos dos mandatos) era la que pasaba porque, cuando se ocupase de consignar los bienes en la factura, lo hiciese de tal modo que facilitase suficientemente la identificación de los mismos, en el momento en que abandonasen el territorio de la UE (con el fin, lógico, de evitar que, en su lugar, puedan salir otros bienes distintos). Y esa conducta diligente -y adecuada al fin último de la obligación que se le imponía-, que le obligaba a describir los bienes vendidos con precisión, fue -precisamente- la que NO siguió la entidad en los supuestos regularizados. Optando, en su lugar, por una conducta -de nuevo- claramente negligente.

A diferencia, por cierto, de lo que sucedió en otros casos (los vinculados a las facturas de la modalidad <RV>), en los que **TZ** sí que se esmeró en describir adecuadamente y con precisión los artículos vendidos en las facturas que emitió. Lo que evidencia que, en el fondo, era plenamente consciente y conocedora de cómo debía cumplir -de forma diligente- con sus obligaciones de facturación.

Pese a lo cual, salta a la vista que, en los supuestos que fueron regularizados, optó por seguir una conducta claramente negligente.

En suma, por tanto, resulta patente que los ajustes que se practicaron con el acto de liquidación de 18/05/2018 vinieron motivados por una conducta claramente negligente de la entidad, en lo que respecta al cumplimiento de sus obligaciones registrales y de facturación.

Sin perjuicio de lo cual, y a mayor abundamiento, queremos referirnos -también- a otras circunstancias que ya reflejamos en el acto de liquidación y que, pese a tener un alcance singular (anudado a los casos concretos a los que se refieren), refuerzan nuestra convicción de estar en presencia de una conducta que merece ser sancionada.

(...)

En resumen, por tanto, de las circunstancias expuestas, nuestra convicción es que **TZ** podía, cuando menos, tener sospechas fundadas de que algunos de los adquirentes "viajeros" podían estar beneficiándose de la exención conferida por el citado régimen de un modo indebido. Y que, a pesar de disponer de elementos de juicio más que suficientes para inferir que esos supuestos viajeros no actuaban como consumidores finales, no actuó con arreglo a una conducta diligente (adoptando las medidas necesarias para velar por el cumplimiento de los requisitos materiales y formales que la ley exige para poder aplicar la exención), sino todo lo contrario.

Como, de hecho, ya se indicó, con suma nitidez, en la página 60ª de nuestro acto de liquidación, en los términos que siguen: <...es la propia conducta de la entidad, la que ha hecho materialmente imposible que pueda acreditarse el cumplimiento de uno de los requisitos esenciales para aplicar la exención.>

Y sin que tampoco apreciemos la concurrencia de ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad previstas en el art. 179 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Por lo que, en consecuencia, nuestra conclusión es que, a la vista de los hechos de los que -como hemos acreditado- era perfectamente conocedora, la entidad no actuó de forma mínimamente diligente; siendo, la negligencia que apreciamos en su conducta -al haber omitido las cautelas necesarias para evitar una aplicación indebida de la exención- la que nos lleva a concluir que resulta merecedora de sanción."

A la vista de lo señalado, considera este Tribunal que en el acuerdo sancionador se incluye la motivación de la culpabilidad con remisión a los hechos y circunstancias derivados de las actuaciones de comprobación realizadas, y se analiza de forma específica la concurrencia del elemento subjetivo en la conducta de la entidad obligada.

Así, considera suficientemente acreditada la concurrencia de culpabilidad en la conducta de la obligada, por lo que confirma la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción.

No obstante lo señalado, y en la medida en que lo resuelto en relación al acuerdo de liquidación, pueda determinar una modificación de la cuantía de la misma, la base de las sanciones habrá de ajustarse a lo que allí resulte.

Décimo quinto.

De acuerdo con lo señalado en los fundamentos de derecho anteriores, procede ajustar la regularización practicada en el sentido indicado, de que la misma no puede fundamentar la denegación de la exención señalada sobre la base, exclusivamente, de que las entregas constituyen una expedición comercial, en la medida en que no concurra, con respecto a las mismas, otras circunstancias (también analizadas) que impidan acreditar la efectiva salida de los bienes del territorio o que dificulte tal comprobación.

Del mismo modo, el acuerdo de imposición de sanción deberá ajustarse, en la medida en que resulte alterada la base para el cálculo de la misma.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.