

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de mayo de 2026

Sala 2.^a

R.G. 6651/2024

SUMARIO:

IVA. Exenciones en exportaciones de bienes. Requisitos relativos a la exención del impuesto en las entregas de bienes a viajeros. *El requisito de reembolso no constituye un requisito material.* La controversia analizada se centra en la aplicación de la exención del IVA en las entregas de bienes a viajeros no residentes en la Unión Europea. La Administración consideró improcedente la exención al entender que no se había cumplido el requisito del reembolso del IVA al viajero, sustituyéndolo por un sistema de compensación de saldos, y regularizó las operaciones exigiendo las cuotas correspondientes. La normativa española establece que la exención del régimen de viajeros se articula mediante el reembolso del impuesto al adquirente, siempre que concurren los requisitos materiales: residencia fuera de la UE, salida efectiva de los bienes del territorio comunitario en plazo y ausencia de finalidad comercial. Este régimen deriva de la Directiva IVA, orientada a que los bienes exportados tributen en destino y a favorecer el turismo internacional. Tradicionalmente, la Administración y el TEAC consideraban el reembolso efectivo como elemento esencial del régimen, de modo que su ausencia implicaba la pérdida automática del beneficio fiscal. Sin embargo, el Tribunal Supremo declaró que el reembolso no es un requisito material de la exención, sino una exigencia formal de la normativa interna. De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, el incumplimiento de requisitos formales solo puede conllevar la pérdida de la exención cuando impide acreditar los requisitos materiales o se vincula a fraude. En caso contrario, debe prevalecer una interpretación antiformalista basada en los principios de neutralidad y proporcionalidad del IVA. En el caso concreto, la Inspección solo cuestionó la falta de reembolso efectivo sin acreditar incumplimiento de los requisitos materiales ni existencia de fraude o perjuicio a la Hacienda Pública. Por ello, el TEAC concluyó que la denegación de la exención no era conforme con la doctrina del Tribunal Supremo y estimó la reclamación.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada el recurso de alzada 00/06651/2024, interpuesto el 7 de agosto de 2024 contra la resolución dictada el 18 de julio de 2024 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de las reclamaciones económico-administrativas 08/10883/2022 y acumuladas, formuladas contra el acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-.....03, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña (Agencia Estatal de Administración Tributaria), relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2014 a 2017.

La cuantía a efectos de competencia, conforme a los artículos 229 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y 35 del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, asciende a 542.699,84 euros, correspondiente a la liquidación del periodo 12/2015.

SEGUNDO.- En relación con la entidad **LM XZ SL**, el 8 de junio de 2020 se inician actuaciones de comprobación e investigación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña. Las actuaciones, de carácter general, se refieren al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2014 a 2017, y al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2015 a 2017, y se desarrollan con la citada entidad en su condición de sociedad dominante del grupo IVA (...) y del grupo (...) a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas, y respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, el 7 de julio de 2022 se formalizan acta de conformidad A01-.....43 y acta de disconformidad A02-.....03. El acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad se dicta el 5 de septiembre de 2022, y del mismo resulta una deuda tributaria de 1.552.007,67 euros.

Síguenos en...

La regularización consiste en el aumento de bases imponibles y cuotas devengadas correspondientes a operaciones a las que se ha aplicado improcedentemente la exención en exportaciones de bienes regulada en el artículo 21.1.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativas a entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste; asimismo, se incrementan bases y cuotas devengadas por la indebida aplicación de la exención prevista en el artículo 21.2.ºA) de la citada ley para entregas de bienes en régimen de viajeros, por incumplimiento del requisito previsto en el apartado a), relativo a la efectividad de la exención mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones, al instrumentarse un sistema de compensación de saldos.

TERCERO.- Disconforme con el acuerdo de liquidación descrito en el antecedente anterior, la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

El 18 de julio de 2024 el Tribunal Regional dicta la resolución citada en el antecedente primero, por la que estima en parte las reclamaciones, anulando la regularización consistente en el aumento de bases imponibles y cuotas devengadas por aplicación improcedente de la exención relativa a exportaciones prevista en el artículo 21.1.º de la Ley 37/1992, y confirmando la fundamentada en la indebida aplicación de la exención en entregas de bienes en régimen de viajeros conforme al artículo 21.2.ºA).

La resolución se notifica a la entidad el 1 de agosto de 2024.

CUARTO.- El 7 de agosto de 2024 la entidad interpone recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Regional, referida en el antecedente anterior. Las alegaciones formuladas son las siguientes:

- La decisión que adopte el Tribunal Supremo en el recurso de casación 6833/2023 ha de marcar, o puede llegar a marcar (según su sentido y fundamentación), el sentido de la resolución del presente recurso de alzada.
- La Inspección y el TEARC se decantan por seguir el criterio expuesto por el TEAC en su resolución de 21/10/2020 (RG 00/02731/2017), aun cuando el mismo no resulta vinculante.
- Vulneración del principio de protección de la confianza legítima: en comprobaciones previas se admitió la aplicación de un sistema de compensación de saldos, sin exigir el cobro de la cuota de IVA al viajero.
- Se han cumplido todos los requisitos esenciales y materiales exigidos en el art. 21.2.ºA) de la Ley del IVA para la aplicación de la exención en régimen de viajeros, y no hay ningún indicio serio que sugiera la existencia de fraude. El requisito de cobro de la cuota de IVA al viajero es de carácter formal, como resulta de la jurisprudencia comunitaria, y no se exige en la Directiva de IVA. Vulneración del principio de neutralidad. Enriquecimiento injusto de la Administración. El requisito de cobro de la cuota de IVA al viajero se establece en el Reglamento y no en la Ley del Impuesto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

TERCERO.- Como se expone en el antecedente de hecho segundo, la regularización impugnada consiste en el aumento de bases imponibles y cuotas devengadas correspondientes a operaciones a las que se ha aplicado improcedentemente la exención en exportaciones de bienes regulada en el artículo 21.1.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido; asimismo, se incrementan bases y cuotas devengadas

Síguenos en...



por la indebida aplicación de la exención prevista en el artículo 21.2.ºA) de la citada ley para entregas de bienes en régimen de viajeros, por incumplimiento del requisito previsto en el apartado a), relativo a la efectividad de la exención mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones, al instrumentarse por las entidades del grupo un sistema de compensación de saldos.

Asimismo, se indica en el antecedente tercero que el Tribunal Regional, en la resolución recurrida mediante el presente recurso de alzada, acordó la anulación de los ajustes derivados de la aplicación improcedente de la exención relativa a exportaciones prevista en el artículo 21.1.º de la Ley 37/1992.

Por tanto, la cuestión a determinar se centra en la procedencia de aplicar a determinadas entregas de bienes realizadas por el obligado tributario la exención prevista en el artículo 21.2.ºA) de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, regulador de la exención en entregas de bienes a viajeros, que establece (redacción dada por Real Decreto-Ley 12/1995):

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

1.º Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.

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.

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

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

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

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

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

A su vez, el artículo 117 de la citada Ley regula las devoluciones a exportadores en régimen de viajeros en los siguientes términos:

"Uno. En el régimen de viajeros regulado en el artículo 21, número 2.º, de esta Ley, la devolución de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes se ajustará a los requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

Dos. La devolución de las cuotas a que se refiere el apartado anterior también procederá respecto de las ventas efectuadas por los sujetos pasivos a quienes sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia.

Tres. La devolución de las cuotas regulada en el presente artículo podrá realizarse también a través de entidades colaboradoras, en las condiciones que se determinen reglamentariamente".

El desarrollo reglamentario de los anteriores preceptos legales se encuentra en el artículo 9.2.ºB) del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que dispone (redacción dada por Real Decreto 828/2013):

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:

Síguenos en...



1.º (...)

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:*

A) (...)

B) Entregas en régimen de viajeros.

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

a) La exención sólo se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en una factura cuyo importe total, impuestos incluidos, sea superior a 90,15 euros.

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)"

El apartado 1 del anterior precepto fue modificado por Real Decreto 1073/2014, que, respecto del apartado 1.2.ºB), redacta la letra e) en los siguientes términos (en vigor a partir del 1 de enero de 2015):

"e) El viajero remitirá la factura diligenciada por la Aduana al proveedor, quien le devolverá la cuota repercutida en el plazo de los quince días siguientes mediante cheque, 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 Administraciones Públicas determinar las condiciones a las que se ajustará la operativa de dichas entidades y el importe de sus comisiones.

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

Posteriormente las referidas entidades remitirán las facturas, en papel o en formato electrónico, a los proveedores, quienes estarán obligados a efectuar el correspondiente reembolso".

A su vez, el Real Decreto 596/2016 modifica el apartado 1.2.ºB), con la siguiente redacción:

"B) Entregas en régimen de viajeros.

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

a) La exención sólo se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en una factura cuyo importe total, impuestos incluidos, sea superior a 90,15 euros.

Síguenos en...

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 además, en su caso, un documento electrónico de reembolso disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de la 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 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 la factura o documento electrónico de reembolso.

e) El viajero remitirá la factura o documento electrónico de reembolso visados por la Aduana al proveedor, quien le devolverá la cuota repercutida en el plazo de los quince días siguientes mediante cheque, transferencia bancaria, abono en tarjeta de crédito u otro medio que permita acreditar el reembolso.

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 las facturas o 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 las facturas o documentos electrónicos de reembolso, en papel o en formato electrónico, a los proveedores, quienes estarán obligados a efectuar el correspondiente reembolso.

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

Por otra parte, las exenciones referidas, 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;

(...)."

Dispone 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".

Se observa que la normativa nacional que regula la exención que nos ocupa, el antes transcrito artículo 21.2º.A) de la Ley 37/1992 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, sino que utiliza el concepto de "bienes que vayan a ser transportados en el equipaje de viajeros". Al respecto, cabe acudir a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) de 17 de diciembre de 2020, asunto Bakati Plus, C-656/19, en la que se interpreta la expresión "bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros" de la siguiente forma:

"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".

Asimismo, cabe señalar 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, conforme a lo dispuesto en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que establece:

"1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Por otra parte, conviene tener en cuenta 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.

CUARTO.- En el presente caso, a efectos de la aplicación de la exención en régimen de viajeros, la Inspección entiende incumplido el requisito de reembolso del IVA soportado en la adquisición previsto en la Ley del Impuesto como medio de hacer efectiva la exención, al instrumentarse por las entidades del grupo un sistema de compensación de saldos y, como consecuencia, deniega la exención. Dispone al respecto el acuerdo de liquidación (páginas 30 y 31):

"Tal y como se ha dicho más arriba, se puede apreciar que la exención de las operaciones descritas queda sujeta a diversos requisitos, como que el adquirente viajero no resida en la Unión Europea, que los bienes adquiridos salgan efectivamente fuera de dicho territorio y no constituyan una expedición comercial.

También resulta destacable, como peculiaridad de dicho régimen, que la exención se hace efectiva mediante el reembolso del IVA satisfecho con la compra del bien en cuestión. Así, cuando el viajero sale del territorio de la Unión Europea, debe presentar en la Aduana los bienes junto a la documentación requerida, recibiendo un visado que, como justificante de la salida efectiva, le servirá para solicitar el reembolso del IVA pagado al proveedor.

Al igual que se hacía en el acta, en este punto resulta crucial tener presente lo dispuesto por el Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 21/10/2020, que se reproduce de forma completa en las páginas 76 a 82 del acta de referencia, pues subraya la importancia de que el vendedor haya cobrado la cuota de IVA del comprador viajero, a quien reembolsará dicho importe cuando acredite la salida efectiva, dándose así cumplimiento a la exención de la venta. No considera que puedan acogerse a la exención aquellos supuestos en los que el vendedor no cobre y retenga la cuota de IVA en el momento de la venta, pues queda fuera de la lógica del procedimiento diseñado para declarar la exención.

(...)

*Según se destacó en los Antecedentes de Hecho, las sociedades del grupo **LM XZ SL** declararon diversas entregas exentas en régimen de viajeros por las que no se producía la operativa descrita para el mismo. Así, no cobraban las cuotas correspondientes en el momento de la venta para, posteriormente, efectuar el reembolso al viajero, sino que efectuaban un sistema de compensaciones de saldos, correspondiéndose con el sistema que precisamente el TEAC considera como carente de lógica y, por tanto, no cumplidor de lo exigido por la norma para acogerse a la exención.*

El planteamiento formulado por el TEAC va más allá de un componente meramente formal, según alega el contribuyente, pues se recalca que la importancia de que se produzca el reembolso es precisamente la garantía para evitar situaciones de abuso o fraude, tal y como se expone en la citada resolución. Entonces, para comprender la relevancia del sistema se debe ir más allá, pues su objetivo no es establecer un requisito más en las formalidades del régimen, sino garantizar su cumplimiento dificultando la burla del mismo.

Pese a que con anterioridad a la emisión de la resolución del TEAC, tal y como recuerda el contribuyente en su escrito de 28/07/2022, se hayan dictado liquidaciones en las que no se regularizaban operaciones declaradas en régimen de viajeros sin efectuar un reembolso efectivo, esta Dependencia no puede obviar ahora los matices que derivan del criterio expuesto por el TEAC que, además, es órgano revisor de las resoluciones administrativas.

En conclusión, las operaciones declaradas exentas en régimen de viajeros en las que no se ha acreditado un efectivo reembolso de las cuotas de IVA a los clientes, deben ser objeto de regularización (...).

Se fundamenta, por tanto, la regularización en la resolución de este Tribunal Central dictada el 21 de octubre de 2020 (00/02731/2017), que transcribimos parcialmente a continuación:

"TERCERO.- (...)

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

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

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

Por su parte, según el este último:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Debe señalarse por otro lado, la falta de lógica en la operativa seguida por la interesada al no cobrar el IVA repercutido a los viajeros. Es evidente que si los bienes no abandonaran el territorio de la Comunidad, el sujeto pasivo tendría que ingresar un IVA a la Administración sin poder efectuar la pertinente rectificación, es decir, se expone a tener que ingresar un IVA que no ha percibido.

Es más, incluso aunque los bienes abandonaran el territorio de la Comunidad, el viajero no tendría ningún incentivo para visar la factura en la aduana de salida y enviársela al proveedor, puesto que no ha abonado el IVA en la compra. Por tanto, no se entiende el riesgo asumido por la entidad cuando vende a viajeros, esto es, personas físicas residentes fuera de la Comunidad, que actúan al margen de una expedición comercial, y que presentarán, en principio, un cierto grado de dificultad para reclamar y recuperar la deuda en caso de impago.

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

Síguenos en...



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

Asimismo, según el artículo 273 de la misma:

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

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

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

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

(...)"

Como tiene en cuenta el Tribunal Regional en la resolución ahora impugnada, la resolución transcrita fue confirmada por la Audiencia Nacional, mediante sentencia dictada el 28 de junio de 2023 (recurso 172/2021), a su vez objeto de recurso de casación 6833/2023 ante el Tribunal Supremo, admitido en virtud de auto de 12 de junio de 2024, en el que se aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en siguientes términos:

"1. Determinar si la exigencia de que la exención del IVA en las entregas de bienes a viajeros se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones constituye un requisito básico para el disfrute de dicha exención, pudiendo ser denegada en caso de incumplimiento.

2. Precisar si resulta compatible con los principios de prohibición del enriquecimiento injusto, neutralidad fiscal del IVA, seguridad jurídica y proporcionalidad una normativa de un Estado miembro que condicione las exenciones relativas a las exportaciones al cumplimiento del procedimiento de reembolso establecido reglamentariamente, al tener la consideración de obligaciones necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA".

El 31 de octubre de 2025 el Tribunal Supremo ha dictado sentencia en el recurso de casación 6833/2023, por la que anula la sentencia recurrida, disponiendo en su fundamento de derecho tercero:

"TERCERO.- Criterio de la Sala.

(...)

Como se ha dicho, XX se dedicaba a la venta al por menor de artículos de joyería, relojería y bisutería, de modo que vendía sus productos a clientes residentes fuera del territorio de la Unión Europea, sin proceder al cobro de la cuota del IVA repercutido de cada una de las entregas de bienes que efectuaba.

A partir de aquí, la mercantil esperaba a recibir la factura diligenciada por la aduana para consignar en el libro registro del IVA repercutido un asiento negativo por la cuota de IVA correspondiente a la factura de cargo expedida anteriormente, con la finalidad de compensar la cuota de IVA repercutido.

No se cobraba directamente al cliente la cuota del IVA repercutido cuando se hacía la entrega de los bienes, limitándose a cobrar solamente un importe que corresponde a la base imponible de la factura expedida por la sociedad. Posteriormente, la sociedad recibía de sus clientes las facturas diligenciadas por la aduana del viajero para acreditar que dichas mercancías habían salido ya de la Unión Europea.

Esta forma de proceder contradice la normativa interna que ha sido aprobada, pues ignoraba el procedimiento de reembolso que se menciona en el artículo 21.2º.A.a) LIVA, cuando señala que la exención de las entregas de bienes a viajeros se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones y que se desarrolla en el artículo 9.1.2º. B) RIVA.

(...)

Es cierto que el artículo 21. 2º A) se encarga de fijar los requisitos que serían exigibles en el caso de entregas de bienes a viajeros. La enumeración de requisitos que efectúa este precepto no es equiparable a la que incorpora la Directiva Comunitaria IVA en sus artículos 146 y 147. Ello es así, pues no hace ninguna mención en relación con la obligación de reembolso.

Entrando ya en la interpretación del artículo 21 LIVA y el artículo 9.1.2º. B.) del Reglamento del IVA, observamos que se hace referencia explícita a la necesidad de reembolso.

Esa necesidad de reembolso se tramita a través de un procedimiento específico que hemos desarrollado anteriormente. Si bien, el recurrente trata de eludirlo amparándose en que se trata de un mero requisito formal que no tiene sustento en la regulación incluida en la Directiva. No es irrelevante, que, en el acta de conformidad, como ya se dijo, que deviene en la liquidación aquí recurrida se diga que «la sociedad simplemente incumplió un requisito formal que confería a las operaciones que efectuaba (según ella) la califican de operaciones sujetas y exentas.»

Es el procedimiento de reembolso ¿es un requisito formal? o ¿es una garantía del cumplimiento de la dinámica del IVA?

La STJUE 17 de diciembre de 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:104 no resuelve expresamente esta cuestión, pero ayuda a formular una conclusión al respecto.

Esta sentencia analiza la aplicación de esta exención a los bienes que un particular que no está establecido en la Unión lleva consigo fuera de la Unión con fines comerciales, es decir para su reventa en un tercer Estado.

El Tribunal europeo excluyó esta posibilidad, indicando que la mencionada exención no se aplica a las mercancías que una persona física no establecida en la UE lleve consigo fuera de la UE con fines comerciales para su reventa en un tercer Estado.

El problema radica en que dicha sentencia aceptó que cuando la Administración tributaria comprobase que no se cumplen los requisitos para la exención prevista para mercancías destinadas a ser transportadas en el equipaje personal de los viajeros, pero efectivamente las mercancías se transportan fuera de la UE la Administración debía examinar si la exención establecida en la Directiva 2006/112 CE, artículo 146.1.b (exportaciones realizadas por el adquirente) podía aplicarse incluso sin cumplir las formalidades aduaneras aplicables por cuanto en el momento de la compra, el adquirente no tenía la intención de aplicar este último.

Pues bien, no parece que las conclusiones de esta sentencia sean automáticamente extrapolables, primero porque hace referencia a un supuesto distinto que es el de bienes que son transportados en el equipaje personal de viajeros cuando realmente están destinados a la reventa en terceros países, no habiéndose respetado las formalidades aduaneras que resultarían aplicables en su caso. Es decir, se llega a la conclusión que la Directiva 2006/112 se opone a que la administración niegue automáticamente la exención a un empresario o profesional cuando compruebe que el adquirente se ha acogido a la exención, pero no se ha cumplido con las formalidades aduaneras y todo ello a pesar de la mala fe del empresario o profesional al expedir el formulario.

La sentencia del TJUE anterior se refiere expresamente al cumplimiento de formalidades aduaneras, mientras en el presente supuesto se trata de analizar si se puede suprimir el procedimiento de reembolso por una técnica ad hoc que a motu proprio ha decidido diseñar el empresario o profesional que debe repercutir el Impuesto al adquirente para simplificar las gestiones que le corresponden, y propiciar las compras realizadas por los turistas no residentes.

Ahora bien, no cabe duda de que esta STJUE acoge una doctrina antiformalista que resulta innegable y desde esta perspectiva, se debe tener en cuenta. De hecho, el resto de la jurisprudencia del TJUE utiliza la sentencia BAKATI PLUS como ejemplo cuando alude en primer lugar a que las operaciones del IVA deben gravarse tomando en consideración sus características objetivas y, en segundo lugar, que el principio de

neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA aun cuando los sujetos pasivos no hayan respetado ciertos requisitos formales.

Centrémonos a continuación en la regulación prevista en la Directiva IVA. Su artículo 146, apartado 1, letra b), prevé que 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 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 otro lado, su artículo 147, apartado 1, precisa que, en caso de que la entrega contemplada en el artículo 146, apartado 1, letra b), se refiera a bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros, la exención solo se aplicará cuando el viajero no esté establecido en la Unión, cuando los bienes se transporten fuera de la Unión antes de finalizar el tercer mes siguiente a aquel en que se efectúa la entrega y cuando el valor global de la entrega, incluido el IVA, sea superior a la cantidad de 175 euros o a su contravalor en moneda nacional, aunque los Estados miembros podrán eximir del impuesto las entregas cuyo valor global sea inferior a ese importe.

En cuanto al objetivo específico conviene tener presente que la exención prevista en el artículo 147, apartado 1 citado se debe señalar que esta exención, de manera general, y al igual que la establecida en el artículo 146, apartado 1, letra b), igualmente citado, «pretende garantizar que las entregas de bienes de que se trate sean gravadas en su lugar de destino, es decir, allí donde se consumirán los productos exportados» (STJUE de 1 de agosto de 2025, C-602/24 W (Exportation à l'insu de l'assujetti, apartado 33 y jurisprudencia citada).

Dicho artículo 147 persigue, además, el objetivo específico de fomento del turismo, como ilustra la facultad, concedida a los Estados miembros por el párrafo segundo del apartado 1 de este artículo, de eximir las entregas de bienes cuyo valor total sea inferior al importe previsto en la letra c) del párrafo primero de dicho apartado.

Por otro lado, la mencionada interpretación se ve confirmada igualmente por la evolución de la disposición que figura actualmente en el artículo 147 de la Directiva del IVA. Inicialmente, esta exención estaba inicialmente vinculada a las franquicias previstas para las importaciones de mercancías contenidas en el equipaje personal de los viajeros, carentes de carácter comercial, así como a las entregas efectuadas en la fase del comercio al por menor. Pues bien, el legislador de la Unión no ha indicado que quiera dar marcha atrás sobre este vínculo con ocasión de las diversas modificaciones que ha introducido en esa disposición.

En el presente supuesto, se han cumplido los requisitos materiales que imponen la Directiva. No es un hecho controvertido que el recurrente ha cumplido con dichos requisitos. Esto es, nos encontramos ante entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por un adquirente que no se encuentra establecido en la Comunidad respetando el plazo y el valor marcado. Asimismo, hemos apuntado anteriormente que el procedimiento de reembolso no es un requisito básico, sino formal, pues dicha exigencia no está prevista en la Directiva IVA, sino que ha sido fruto del desarrollo legal y reglamentario que ha efectuado nuestro Estado. En este punto interesa recordar que, «si se han cumplido los requisitos materiales, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA aun cuando los sujetos pasivos no hayan respetado ciertos requisitos formales» (sentencia STJUE de 1 de agosto de 2025, C-602/24 W (Exportation à l'insu de l'assujetti, apartado 34 y jurisprudencia citada).

Como anticipamos, la sentencia STJUE de 1 de agosto de 2025, C-602/24 W (Exportation à l'insu de l'assujetti), la una serie de pautas que ayudan, sin duda, a resolver la cuestión con interés casacional. A tal fin interesa reproducir sus apartados 37 a 45 que declaran lo siguiente:

«37 Ciertamente, corresponde a los Estados miembros, conforme al artículo 131 de la Directiva del IVA, establecer las condiciones con arreglo a las cuales quedarán exentas las operaciones de exportación a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de las exenciones previstas en dicha Directiva y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso. Sin embargo, en el ejercicio de sus facultades, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los que figura, en particular, el principio de proporcionalidad (sentencia de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartado 26).

Síguenos en...



38 En cuanto al referido principio, es preciso recordar que una disposición nacional va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto si supedita, en lo esencial, el derecho a la exención del IVA al cumplimiento de obligaciones formales sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin que sea necesario preguntarse si estos se cumplen. En efecto, las operaciones deben gravarse tomando en consideración sus características objetivas (sentencia de 17 de diciembre de 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, apartado 71 y jurisprudencia citada).

39 Como señala la Comisión Europea, aunque los Estados miembros impongan requisitos formales en virtud del artículo 131 de la Directiva sobre el IVA, estos requisitos no deben alterar el alcance de las exenciones previstas en dicha Directiva. No sería proporcionado denegar la aplicación de la exención a una exportación por el mero hecho de que el sujeto pasivo no disponga de los documentos de exportación correctos si, como en el caso de autos, las autoridades tributarias tienen la certeza de que los bienes han sido exportados. Tal denegación iría más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto, puesto que la exención del IVA estaría supeditada a exigencias formales excesivas, sin que se examine si efectivamente se cumplen los criterios sustantivos de exención.

40 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, solo existen dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA (sentencia de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/1, EU:C:2019:876, apartado 29 y jurisprudencia citada).

41 Por una parte, el incumplimiento de un requisito formal puede llevar a que se deniegue la exención del IVA en caso de que dicho incumplimiento tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencia de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartado 30 y jurisprudencia citada).

42 Sin embargo, es evidente que no sucede así en el litigio principal, en el que, como se ha señalado en los apartados 23 a 31 de la presente sentencia, se cumplen todos los requisitos materiales de la exención previstos en el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA.

43 Por otra parte, un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal que ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA no puede invocar el principio de neutralidad fiscal a efectos de la exención del IVA. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no es contrario al Derecho de la Unión obligar a un operador a que actúe de buena fe y a que adopte toda medida razonablemente exigible para asegurarse de que la operación que efectúa no lo conduce a participar en un fraude fiscal. Si el sujeto pasivo en cuestión sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar tal fraude, se le debe denegar el derecho a la exención (sentencia de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartado 33 y jurisprudencia citada).

44 Sin embargo, en el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente ha indicado que la Administración tributaria no había señalado ningún fraude o abuso por parte del proveedor en la cadena de entregas. Además, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende ningún indicio de comportamiento fraudulento.

45 Por lo demás, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que una entrega en la que se verifican los requisitos para la exención relativa a la exportación previstos en el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, concretamente la salida de los bienes de que se trate del territorio aduanero de la Unión, no devenga IVA por dicha entrega y, en tales circunstancias, ya no existe, en principio, riesgo de fraude fiscal o de pérdidas fiscales que pueda justificar la imposición de la operación en cuestión (sentencia de 17 de diciembre de 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, apartado 82 y jurisprudencia citada).

46 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que está comprendida en la exención prevista en dicha disposición una entrega de bienes inicialmente declarada por el proveedor como una entrega intracomunitaria que, sin conocimiento de este último, se efectuó fuera del territorio de la Unión por el adquirente, cuando la exportación en cuestión ha sido comprobada por las autoridades tributarias sobre la base de documentos aduaneros.»

Téngase presente, de nuevo, que en el acta de conformidad, de la que deriva la liquidación impugnada, se expresa, y así lo hemos reflejado en los antecedentes, que en opinión del actuario «no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

General Tributaria, dado que la sociedad simplemente incumplió un requisito formal que confería a las operaciones que efectuaba (según ella) la califican de operaciones sujetas y exentas.» Dicho artículo establece en su apartado 1 que «son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley», y en su apartado 2 que «las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves».

No es admisible "sustantivizar" los requisitos formales (Cfr. STS 30 de septiembre de 2020, rec. cas. 3528/2019). Rechazamos el automatismo de suerte que el incumplimiento formal no debe conllevar ineluctablemente a considerar inaplicable la exención a la exportación, aunque se cumplan los requisitos materiales.

De lo expuesto anteriormente, debemos destacar que lo relevante es tener en cuenta que se ha impuesto una línea antiformalista conforme a la cual, desde el momento en que la Administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer -por lo que respecta al derecho del sujeto pasivo a aplicar la exención requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (STS 10 de septiembre de 2018, rec. cas. 1246/2017).

Es cierto que al interpretar la normativa europea los Estados miembros pueden establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, en el bien entendido de que tales medidas no pueden ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar esos objetivos y que no pueden ser utilizadas de modo que cuestionen el derecho a reconocer una exención en el IVA y, por tanto, garantizar su neutralidad.

En el ámbito de esas potestades se enmarca el artículo 21 LIVA y el artículo 9. RIVA que regula los requisitos materiales que deben cumplirse para apreciar la exención en el caso de viajeros, pero que además incluyen el requisito formal del reembolso.

A raíz de lo expuesto, podemos concluir que en un supuesto como el de autos en el que la recurrente cumplió con los requisitos materiales de la exención, atendió a la obligación de repercusión e ingreso del IVA correspondiente, presentó las declaraciones correspondientes, sin que se hubiera constatado la existencia de ningún fraude fiscal ad hoc no puede conllevar automáticamente la pérdida del derecho a la exención por no haber exigido el reembolso, pues ello resultaría contrario al principio de proporcionalidad y se infringiría el principio de neutralidad.

Repárese en que la propia Administración no sanciona dicho incumplimiento formal señal inequívoca de tal incumplimiento no pusiera en peligro el cumplimiento de la finalidad de la Directiva IVA en los extremos debatidos. No ha existido enriquecimiento del contribuyente (XX, la entidad hoy recurrente). El incumplimiento del procedimiento no causó ningún perjuicio a la Agencia Tributaria, ni riesgo de fraude o incorrecta recaudación, pues en todo caso el riesgo fue asumido por la entidad hoy recurrente, tal y como reconoce el TEAC cuando se extraña de la «falta de lógica en la operativa seguida por la interesada al no cobrar el IVA repercutido a los viajeros porque el sujeto pasivo tendría que ingresar un IVA a la Administración sin poder efectuar la pertinente rectificación, es decir, se expone a tener que ingresar un IVA que no ha percibido». Ciertamente, podría plantearse la existencia de sanción en aquellos supuestos en los que no se hubiera ingresado el IVA y que además no existiera prueba acreditativa de que las mercancías salieron del territorio de aplicación del impuesto, pero en el presente caso las cosas no son así, debido a que los bienes sí salieron de dicho territorio. Habiendo salido los bienes del territorio de aplicación el impuesto no puede considerarse que en esas operaciones debía repercutirse el IVA y, por lo tanto, debían ser tratadas como operaciones interiores, de suerte que se impidiera la deducción del IVA repercutido en las entregas. La procedencia de considerar las operaciones realizadas como operaciones exentas, implica -en tanto en cuanto son "exenciones plenas"- la deducción por XX de la totalidad del IVA soportado en la compra".

La sentencia fija la siguiente doctrina:

"Cuarto. Doctrina que se fija.

Por todas las razones expuestas fijamos la siguiente doctrina:

«La exigencia de que la exención del IVA en las entregas de bienes a viajeros se haga efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones no constituye un requisito material para el disfrute de dicha exención.

No resulta compatible con el principio de neutralidad fiscal del IVA ni del principio de proporcionalidad negar la exención relativa a las exportaciones de viajeros prevista en el artículo 21 LIVA y artículo 9 RIVA al cumplimiento del procedimiento de reembolso en los términos establecidos reglamentariamente cuando no ha existido enriquecimiento del contribuyente, ni riesgo de fraude o incorrecta recaudación, y, además, no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias.»

QUINTO.- En aplicación de la jurisprudencia expuesta, debemos determinar si, en el presente caso, constatado el incumplimiento del requisito de reembolso del impuesto soportado por haber sido sustituido por un sistema de compensación, se cumplen los requisitos materiales para la aplicación de la exención en exportaciones en régimen de viajeros, sin que exista enriquecimiento del obligado tributario, ni riesgo de fraude o incorrecta recaudación.

Del acuerdo de liquidación resulta que la Inspección practicó ajustes por indebida aplicación del régimen de viajeros, distinguiendo entre supuestos de incumplimiento de requisitos como salidas en plazo, sellos no legibles o con fecha anterior a la venta, a los que el obligado tributario prestó conformidad, y supuestos de falta de acreditación de la devolución al cliente, incumpliendo el requisito de reembolso, ajustes en este caso incorporados en el acta de disconformidad. Dispone al respecto el acuerdo de liquidación (página 10):

"(...) b) Dentro de las operaciones declaradas en el régimen de viajeros, el actuario también apreció determinadas incidencias referentes a la debida justificación documental de las mismas. Así se expresa en el acta A01-.....43:

"Problemas relacionados con facturas a las que se ha aplicado la exención de IVA a viajeros sin acreditar algún elemento (plazo, sello, etc.) distinto a la devolución del importe del IVA al viajero. En este caso **XZ** ha aclarado algunas operaciones aportando documentación adicional o fotografías de los sellos con mayor resolución a la inicial. Al igual que en el caso anterior, en otras ocasiones se reconoce el ajuste por **LM XZ**."

c) Siguiendo con las operaciones dentro del régimen de viajeros, se apreciaron otras incidencias diferentes a las indicadas en el anterior apartado. Muestra del diferente motivo de regularización es que el contribuyente mostró su conformidad con las de la letra b), en tanto que expresó su disconformidad con las operaciones explicadas en la página 55 del acta A02-.....03:

"Adicionalmente se ha observado que el contribuyente devuelve el IVA a viajeros mediante compensación de saldos. Este hecho no acredita la devolución del importe del impuesto y no permite la aplicación de la exención a la vista de la resolución del TEAC de 20/10/2020 que se mencionará."

(...)

2.- Tal y como se ha indicado, el contribuyente manifestó su conformidad expresa a parte de la regularización propuesta por la Inspección, quedando documentada en el acta A01-.....43.

Ahora bien, el día 25/07/2022 se ha emitido un acuerdo de liquidación de rectificación de errores materiales, respondiendo los ajustes practicados en el mismo a los dos motivos siguientes:

a) En relación a las operaciones acogidas al régimen de viajeros, en las que se apreciaron las incidencias referentes a las devoluciones y por la falta de justificación, mencionadas en los dos primeros puntos del anterior apartado, se regularizan las cuotas de IVA correspondientes.

(...)"

Por tanto, en los supuestos de incumplimiento del requisito de reembolso del IVA soportado en la adquisición previsto en la Ley del Impuesto como medio de hacer efectiva la exención objeto de regularización, no se deduce en el presente caso el incumplimiento de ningún otro requisito exigido para la aplicación de la exención en exportaciones en régimen de viajeros.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en un supuesto "en el que la recurrente cumplió con los requisitos materiales de la exención, atendió a la obligación de repercusión e ingreso del IVA correspondiente, presentó las declaraciones correspondientes, sin que se hubiera constatado la existencia de ningún fraude fiscal ad hoc no puede conllevar automáticamente la pérdida del derecho a la exención por no haber exigido el reembolso, pues ello resultaría contrario al principio de proporcionalidad y se infringiría el principio de neutralidad".

De esta forma, la denegación de la exención solo sería admisible en el supuesto analizado si se produce enriquecimiento del obligado tributario, riesgo de fraude o incorrecta recaudación, respetando de esta

forma los principios de proporcionalidad y de neutralidad. Ninguno de los aspectos citados se acredita por parte de la Inspección; sí se indica en el acta de disconformidad (página 84) y en el acuerdo de liquidación (página 34) la apreciación por el actuario de la existencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias. No obstante, desconoce este Tribunal la eventual tramitación de un procedimiento sancionador, en el que podría constatar, en su caso, que el incumplimiento apreciado supusiera un peligro para el cumplimiento de la finalidad de la Directiva del IVA.

Como consecuencia, la denegación de la exención en el supuesto analizado no puede ser admitida, lo que supone la estimación de la primera alegación de la reclamante, relativa a la aplicación de la sentencia del Tribunal Supremo, sin sea preciso analizar las restantes alegaciones formuladas.

Procede, por tanto, la anulación del acuerdo de liquidación impugnado, por no ser ajustado a Derecho.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR el presente recurso.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

