

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 1397/2025 de 31 de octubre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 6833/2023****SUMARIO:**

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Exenciones. Exportaciones. Entregas en régimen de viajeros. Reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones. La recurrente 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 art. 21.2º.A.a) Ley IVA, cuando señala que la exención de las entregas de bienes a viajeros se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones. La Administración tributaria niega la aplicación de la exención en base a que el procedimiento de devolución de las cuotas de IVA repercutidas no se ajustó a los requisitos reglamentarios para el reembolso, no cuestionando que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad; que los bienes salgan efectivamente del territorio de la Comunidad; y que no constituye una expedición comercial. El recurrente estima que el cumplimiento de un determinado procedimiento de reembolso establecido no constituye un requisito material imprescindible para la aplicación de la exención conforme a la Directiva, que no puede quedar condicionada al cumplimiento de un procedimiento concreto, más allá de aquel que garantice el cumplimiento de los requisitos de fondo expuesto su art. 147 y, asimismo, que garantice la correcta recaudación. Por otro lado, el TJUE ha manifestado que no cabe denegar su aplicación de forma automática por el incumplimiento de requisitos formales, cuando consta acreditado el cumplimiento de los requisitos de fondo exigibles y la recurrente estima vulnerados los principios de prohibición del enriquecimiento injusto, neutralidad fiscal del IVA, seguridad jurídica y proporcionalidad. El Tribunal considera que cuando 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 el no haber exigido el reembolso, pues ello resultaría contrario al principio de proporcionalidad y se infringiría el principio de neutralidad. La Administración no sanciona dicho incumplimiento formal señal inequívoca de tal incumplimiento no pusiera en peligro el cumplimiento de la finalidad de la Directiva IVA y no ha existido enriquecimiento del

Síguenos en...

contribuyente. El incumplimiento del procedimiento no causó ningún perjuicio a la Agencia Tributaria, ni riesgo de fraude o incorrecta recaudación. 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 de la totalidad del IVA soportado en la compra. Por tanto, el Tribunal fija la siguiente doctrina: 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 art.21 Ley IVA y art.9 Rgto IVA 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.»

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.397/2025

Fecha de sentencia: 31/10/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6833/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/09/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6833/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Síguenos en...



TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1397/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 31 de octubre de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6833/2023, interpuesto por la procuradora doña Sonia Berenguer Lassaletta, en representación de la mercantil Hotel Vending Direct, S.L., contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, el 28 de junio de 2023, en el recurso núm. 172/2021 sobre exención del Impuesto sobre el valor añadido (IVA), correspondiente a entregas de bienes a viajeros.

Han comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO.-** Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 28 de junio de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 172/2021, sobre denegación del derecho a la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA), correspondiente a entregas de bienes a viajeros.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes.*

La sociedad presentó autoliquidaciones correspondientes a los periodos 2T/2011, 3T/2011 Y 4T/202011, mediante el modelo 30333. Más tarde solicitó en la autoliquidación correspondiente al periodo 4T/2011 devolución tributaria por importe de 21.906,69 euros. La actividad (principal) desarrollada por la sociedad está clasificada en el epígrafe IAE (Empresario) 659.5 -Comercio al por menor de arte, joyería, relojería y bisutería-. El día 13 de mayo de 2012 se entendió notificada a Hotel Vending Direct, S.L. la comunicación de inicio de un procedimiento de inspección de alcance general relativo al IVA de los periodos anteriores, por haber transcurrido 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación en la dirección electrónica habilitada de Hotel Vending Direct, S.L. sin que hubiera accedido a su contenido.

En dicho procedimiento, Hotel Vending Direct, S.L. prestó su conformidad a la propuesta de liquidación contenida en el acta extendida el 16 de noviembre de 2012, entendiéndose producida y notificada la liquidación de acuerdo con lo previsto en el artículo 156.3 de la LGT. Dicho acuerdo de liquidación, del que resultó una deuda tributaria de 51.772,13 euros, regularizó la situación del sujeto pasivo al considerar que no se cumplían los requisitos para aplicar la exención del artículo 21.2º A) de la Ley del IVA: *«Esta inspección determina que las operaciones económicas, por las que la sociedad consignó en el libro registro de facturas expedidas asientos registrales negativos, no tienen la consideración de entregas de bienes sujetas y exentas al impuesto sobre el Valor Añadido (exportaciones, tal y como establece el art 21 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido; debido a que la sociedad incumplió el requisito fijado en el artículo. 9.1.2º. B del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece que para que las entregas de bienes en régimen de viajeros tengan la consideración de exentas, la cuota de IVA repercutido deberá devolverse al viajero, taxativamente por los siguientes medios: cheque, transferencia bancaria a entidad colaboradora autorizada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria».*

En dicho acuerdo consta que la Inspección de los tributos requirió a la sociedad que explicara los motivos y la base legal sobre la consignación en el libro de facturas expedidas de los asientos registrales en los que aparecen bases impositivas y cuotas de IVA repercutidas con signo negativo. La sociedad manifestó que la mayoría de las operaciones económicas que realiza corresponde a ventas de productor de joyería y relojería que tienen la consideración de

Síguenos en...



exportaciones de bienes; por efectuarse dichas entregas a viajeros que tienen su residencia fuera del territorio de la Comunidad Europea al amparo de lo establecido en el artículo 21 de la LIVA. Posteriormente la sociedad una vez efectuada la venta y recibida la factura diligenciada por la aduana, consigna en el libro registro de 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 repercutida, ya que la operación tiene la consideración de una exportación.

Igualmente consta que la Inspección requirió a la sociedad que acreditara que las devoluciones de las cuotas de IVA repercutidas en las facturas expedidas a sus clientes (cuando dichas operaciones hayan tenido la consideración de entregas en régimen de viajeros, según la sociedad), se hubiesen efectuado mediante cheque, transferencia bancaria o a través de entidad colaboradora. La sociedad manifestó que ha efectuado la devolución de las cuotas de IVA mediante cheque o transferencia bancaria, sino que el procedimiento que ha llevado a cabo la sociedad ha consistido en no cobrar directamente al cliente la cuota de IVA repercutida cuando se produce la entrega de sus bienes, o sea, en el mismo momento que se produce la operación, cobrando solamente un importe aproximado que corresponde a la base imponible de la factura expedida por la sociedad. Posteriormente la sociedad recibía por parte de sus clientes las facturas diligenciadas por la Aduanas de paso del viajero para acreditar que dichas mercancías habían salido de la Comunidad Europea. Solamente en unas pocas ocasiones la sociedad ha procedido a efectuar la devolución de la cuota de IVA repercutida mediante entidad colaboradora. Los documentos justificativos del cobro de las facturas expedidas por la sociedad (referentes a las operaciones que han tenido la consideración de entrega en régimen de viajeros, según la sociedad) y que han sido aportados durante el procedimiento inspector, han consistido básicamente en: recibos de caja, tarjetas de crédito o débito y transferencia bancaria.

La inspección de los tributos determinó que no procedía la devolución solicitada en la autoliquidación correspondiente al periodo 4T/2011.

En base a los hechos y circunstancias de cuyo reflejo queda constancia en el expediente, 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.»

Disconforme con el acuerdo de liquidación anterior, el día 14 de enero de 2013, Hotel Vending Direct, S.L. interpuso la reclamación económico-administrativa 1710004612A13 ante el TEAR de Cataluña, quien, previa puesta de manifiesto del expediente, la desestimó mediante resolución de 21 de diciembre de 2016.

No conforme, el día 24 de febrero de 2017, Hotel Vending Direct, S.L. interpuso recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que lo desestimó en resolución de 21 de octubre de 2020.

El fundamento tercero de la resolución del TEAC señalo lo siguiente:

«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.

(...)

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 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 digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente 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. (...).

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.»

Disconforme con la citada resolución, la sociedad interpuso recurso, núm. 172/2021, ante la Sección quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo desestimó en sentencia de 28 de junio de 2023, que es ahora objeto de recurso.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Cuarto, siendo su tenor literal el siguiente:

«Pues bien, en estas condiciones no cabe estimar su pretensión de acogerse al derecho a la exención, pues como se recalca con acierto en el escrito de contestación a la demanda, no se trata aquí del incumplimiento de un requisito meramente formal atinente a las obligaciones de contabilidad, de facturación y de declaración, sino de un requisito verdaderamente material, impuesto por el legislador español para garantizar que no exista ningún fraude en las operaciones de entregas de bienes en régimen de viajeros, debiéndose hacer efectiva la exención una vez

que se verifica que los bienes han salido efectivamente del territorio de la Comunidad. En este sentido, cabe destacar que al igual que según la STS de 19 de diciembre de 2022 (recurso 1523/2021), el requisito del artículo 21.2º.A.b) ("Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad") es "un requisito básico para el disfrute de la exención", no hay inconveniente jurídico alguno en extender tal apreciación al subapartado a), que con total claridad dispone que "La exención se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones".

Frente a ello, la forma de actuar del vendedor aquí recurrente ha supuesto, en definitiva, una sujeción meramente formal o nominal al IVA, en la medida en que, vendidos sus productos, no repercutía en ese momento el IVA, como le era obligado. Para que pueda operar cualquier exención es presupuesto jurídico necesario la previa sujeción, y si esta no se ha producido, no cabe sostener válidamente que puede operar una exención. De ahí la corrección de la apreciación de la Inspección negando validez a la calificación de las operaciones como sujetas y exentas por parte de la mercantil vendedora, afirmando en cambio que las operaciones cuestionadas "no tienen la consideración de entregas de bienes sujetas y exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido (exportaciones), tal y como establece el art. 21 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido; debido a que la sociedad incumplió el requisito fijado en el art. 9º del Reglamento.

Frente a dicha concreta forma de actuar, el procedimiento previsto en nuestra legislación sujeta la operación, lo que conlleva que el vendedor tenga que repercutir el IVA por la venta de sus bienes en territorio nacional, y solo cuando aquél constata, entre otros extremos, que los bienes han salido efectivamente del territorio comunitario es cuando cabe hacer efectiva la exención a favor del viajero en los términos y condiciones correspondientes.

Atendiendo a una interpretación tanto literal como finalista de las normas aplicables, resulta que el requisito incumplido tiene por objeto arbitrar un sistema que asegure la efectiva recaudación del IVA evitando cualquier tipo de actuación fraudulenta o evasiva, mediante la aplicación correcta y sencilla de la exención. Y resulta además razonable en garantía del cumplimiento del principio de igualdad respecto a los demás empresarios evitando distorsiones en el mercado, que se dan, sin ninguna duda, si algunos de ellos no cobran el IVA a sus clientes, pese a desconocerse y no poderse verificar en modo alguno en tal momento si los bienes vendidos saldrán del territorio comunitario en el plazo correspondiente. Por el contrario, es una obligación del vendedor repercutir el IVA de un producto vendido en territorio nacional, y reiteramos, una vez acreditada la salida del bien, y no antes, es cuando procederá hacer efectiva la exención a favor del cliente al amparo del régimen de entrega a viajeros al que pretende acogerse.

Es más, frente a los inconvenientes aludidos en la demanda respecto a los cauces previstos legalmente para realizar el reembolso en el año correspondiente (2011), citando solo el cheque o la transferencia bancaria, cuando también podía realizarse a través de entidades colaboradoras, consta en las actuaciones que la propia actora no tuvo ningún reparo en hacer efectiva la exención en tres operaciones, sin que se advierta en modo alguno que las condiciones impuestas por el legislador español "hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión" (STJUE de 2 de marzo de 2023, asunto C-664/21), más en concreto la exención que nos ocupa.»

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación.La representación procesal de Hotel Vending Direct, S.L., presentó escrito, el 20 de septiembre de 2023, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: los artículos 21.2º.A) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA); y 9.1.2º.B) del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA); en relación con los artículos 131, 146.1.b), 147 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA (Directiva IVA).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 26 de septiembre de 2023.

2.- Admisión.La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 12 de junio de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales 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 se 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 21.2º.A) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y 9.1.2º B) del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en relación con los artículos 131, 146.1.b), 147 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 ».

3.- Interposición. La procuradora doña Sonia Berenguer Lassaletta, en representación de Hotel Vending Direct, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito de 30 de julio de 2024.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional solicitando de esta Sala los siguientes pronunciamientos: «La exigencia prevista en el artículo 21.2º. A. a) LIVA 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 básico de la exención. Y, en consecuencia, que el incumplimiento de dicho requisito no puede derivar en la denegación de la exención.

No es 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 la exención relativa a las exportaciones al cumplimiento del procedimiento de reembolso establecido reglamentariamente cuando la correcta recaudación consta garantizada».

4.- Oposición al recurso interpuesto. La abogada del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 25 de octubre de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el cual, frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye que la interpretación que se debe dar en respuesta a la cuestión suscitada es que: «1. 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. 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».

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la ley de la jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 28 de octubre de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 4 de junio de 2025 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 30 de septiembre de 2025, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

Mediante el presente recurso se trata de discernir que la exigencia de tramitar el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones de bienes, cuando nos encontramos ante entregas de bienes a viajeros, de una determinada forma es insoslayable y si ello es, en todo caso, compatible con los principios de prohibición del enriquecimiento injusto, neutralidad fiscal del IVA, seguridad jurídica y proporcionalidad.

SEGUNDO.- Posición de las partes.

La mercantil Hotel Vending Direct, S.L. (en adelante, HVD) inicia su escrito de interposición resumiendo los hechos relevantes.

La cuestión litigiosa se origina acerca de la exención del artículo 21.2º. A) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (en adelante, "LIVA") [exención en las entregas de bienes a viajeros] y el cumplimiento de los requisitos reglamentarios para el reembolso previstos en el artículo 9.1. 2º

B) del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992 (en lo sucesivo, "RIVA").

Manifiesta que emitía facturas tratando estas operaciones como entregas interiores de bienes sujetas y no exentas, repercutiendo el tipo de IVA correspondiente e incluyéndolas en el Libro Registro de facturas emitidas, en las autoliquidaciones correspondientes y procediendo al ingreso de las cuotas de IVA repercutido.

Posteriormente, cuando recibía la factura convenientemente diligenciada por la Aduana, y condicionado al cumplimiento estricto de esta circunstancia, se registraba en el Libro Registro de facturas recibidas, asimismo se declaraban en la autoliquidación del IVA del periodo, las correspondientes bases y cuotas negativas de IVA repercutido, otorgando de ese modo el tratamiento de exención en las entregas de bienes a viajeros. Este hecho, asegura, no ha sido cuestionado nunca y no es objeto de debate.

Asegura que con la finalidad de incentivar las ventas a los clientes con residencia fuera de la Unión Europea, se acordaba el cobro parcial de la operación. La particularidad de la operativa adoptada consistía en que HVD asumía el riesgo de no recibir la factura convenientemente diligenciada por la Aduana y -en su caso- no poder otorgar el tratamiento de operaciones exentas, cuando previamente había asumido el ingreso de las cuotas de IVA repercutido a favor de la Agencia Tributaria.

Afirma que se cumplía con la obligación de repercusión del impuesto y así consta en las facturas obrantes en el expediente administrativo en las que aparece el desglose entre: (i) base imponible; (ii) cuota de IVA y (iii) total factura.

Señala que la Administración tributaria niega la aplicación de la exención prevista en el artículo 21. 2º A) LIVA en base a que el procedimiento de devolución de las cuotas de IVA repercutidas no se ajustó a los requisitos reglamentarios para el reembolso previstos en el artículo 9.1. 2º B) RIVA

Afirma que la Administración no cuestiona: (i) que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad; (ii) que los bienes salgan efectivamente del territorio de la Comunidad; y (iii) que no constituye una expedición comercial. La Administración sólo denuncia que no se cumple con el procedimiento reglamentario de reembolso según lo previsto en el art. 21.2ºA a) LIVA y el art. 9.1. 2º B) RIVA.

La demanda ante la Audiencia Nacional se fundamentó, entre otros motivos, en los siguientes: (i) el incumplimiento del procedimiento de reembolso no puede derivar en la denegación de la exención; (ii) constan acreditados e indiscutidos los requisitos materiales de la exención; y (iii) la denegación de la exención origina la vulneración del principio de proporcionalidad, el principio de neutralidad y el principio de enriquecimiento injusto.

La Sentencia de la AN confirma la regularización y las resoluciones económico-administrativas. En resumen, la Administración y la AN sostienen que no cabe aplicar la exención del artículo 21.2º. A) LIVA [exención en las entregas de bienes a viajeros] cuando, pese a constar acreditados los requisitos materiales conforme a la Directiva IVA, se ha incumplido el procedimiento de reembolso conforme a los requisitos reglamentarios previstos en el artículo 9.1. 2º B) RIVA.

Asegura HVD que los artículos 146 y 147 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA (Directiva IVA) condicionan la exención a los siguientes requisitos: 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; y c) el valor global de la entrega.

De ese modo, el cumplimiento de un determinado procedimiento de reembolso establecido por cada estado y previsto reglamentariamente en el caso de España en el artículo 9.1. 2º B) RIVA no constituye un requisito material imprescindible para la aplicación de la exención conforme a la Directiva.

Conforme a la Directiva IVA, la exención no puede quedar condicionada al cumplimiento de un procedimiento concreto, más allá de aquel que garantice el cumplimiento de los requisitos de fondo expuesto su artículo 147 y, asimismo, que garantice la correcta recaudación.

Reconoce HVD que la práctica que ha seguido no se ajustó al procedimiento reglamentario, pero, al tiempo, mantiene que garantizó el cumplimiento de los requisitos de fondo exigidos por la Directiva IVA.

Advierte que la sentencia dice fundamentar la regularización en una supuesta interpretación literal y finalista de las normas.

Sin embargo, en el presente caso, según la recurrente, se cumplían con los presupuestos esenciales o materiales a los que hace referencia la sentencia en tanto que:

(1) 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 esta parte, tal y como reconoce el TEAC cuando declara: *«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»*.

(2) El vendedor sujetó la operación en territorio nacional ya que se repercutió el impuesto al cliente/viajero. Afirma que siempre se repercutió el impuesto, lo que no queda desvirtuado por el hecho de que se acordase un pago parcial de la operación por parte del cliente. Si el cliente no enviaba la factura diligenciada, HVD tenía la posibilidad de reclamar al cliente el pago pendiente. Tampoco puede hablarse de distorsión en el mercado, puesto que el cliente recibía el tratamiento fiscal que le correspondía y mantenía la obligación de enviar la factura debidamente diligenciada para que la operación quedase exenta.

(3) Las operaciones sólo recibían el tratamiento de exentas tras constatarse la efectiva salida del bien del territorio comunitario en las condiciones y términos previstos.

Es decir, se cumplió con los requisitos establecido por la Directiva IVA. Insiste en que el único reproche que puede hacerse es no atender al procedimiento de reembolso fijado reglamentariamente, pero ello no derivó en una merma económica para la Agencia Tributaria.

En este sentido, ni la Administración, ni el TEAC, ni la sentencia de la Audiencia Nacional explican como una práctica como la mantenida por HVD podía originar un riesgo o merma económica para la Administración. Sencillamente resultaba imposible, puesto que sólo se aplicaba la exención tras haber recibido la factura debidamente diligenciada.

El Auto de admisión hace referencia a la sentencia de 19 de diciembre de 2022 (rec. cas. 1523/2021), en la que se declara que la obligación del artículo 21.2º.A. b) LIVA -que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Unión- es un requisito básico para el disfrute de la exención, cuestionándose ahora si resulta posible extender tal apreciación al subapartado a) de dicho precepto, que dispone que la exención se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones.

Rechaza esta tesis la empresa recurrente. El contenido de ambos requisitos es distinto y no susceptible de asimilación en cuanto a su relevancia. Mientras en el requisito establecido en la letra (a) -que nos ocupa-, la LIVA se refiere al procedimiento de reembolso sobre el que la Directiva IVA no se pronuncia; en la letra (b) se hace referencia a uno de los requisitos establecidos expresamente por la Directiva IVA, como es que el viajero no esté establecido en la Comunidad. Por tanto, no cabe asimilar el carácter de requisito básico declarado en la Sentencia de esta Sala de 19 de diciembre de 2022. Además, no puede olvidarse que dicha sentencia trae causa de una cuestión relativa a la idoneidad probatoria del pasaporte.

En definitiva, la consideración de requisito básico predicada en la sentencia de 19 de diciembre de 2022 (rec. cas. 1523/2021) no es inmediatamente trasladable al requisito previsto en el artículo 21.2º.A. a) LIVA en relación con el artículo 9.1.2º B) e) RIVA.

La Directiva IVA no delimita el alcance de la exención condicionado al procedimiento que se sigue para el reembolso. La Directiva establece unos requisitos de fondo y deja a los Estados que establezcan el procedimiento correspondiente, pero ello no puede significar que el incumplimiento de dicho procedimiento habilite la denegación de la exención.

La interpretación que hace la Administración y respalda la Audiencia Nacional del artículo 21.2º. A. a) LIVA, al condicionar la exención al procedimiento de reembolso, deriva en la infracción de la normativa comunitaria.

Por el contrario, mantiene HVD, su interpretación ha sido validada por la jurisprudencia del TJUE, que ha establecido que la Administración viene obligada a examinar la aplicabilidad de la exención que nos ocupa, aunque no se hayan cumplimentado las formalidades exigibles. En concreto, la Sentencia de 17 de diciembre de 2020, Bakati Plus [C656/19; EU:C2020:1045] señala que la Administración está obligada a examinar si la exención resulta aplicable, pese a que no se hayan realizado las formalidades exigibles.

En resumen, respecto de la exención que nos ocupa, el TJUE ha manifestado que no cabe denegar su aplicación de forma automática por el incumplimiento de requisitos formales, cuando consta acreditado el cumplimiento de los requisitos de fondo exigibles.

Trae a colación nuestra jurisprudencia en cuanto a que el incumplimiento de requisitos formales reglamentariamente previstos no puede acarrear la pérdida del beneficio fiscal de la exención cuando los requisitos de fondo constan debidamente acreditados. Por ejemplo, STS de 27 de febrero de 2018 - ROJ: STS 694/2018 [ECLI:ES:TS:2018:694], y STS de 30 de septiembre de 2020 - Roj: STS 3064/2020 [ECLI:ES:TS:2020:3064].

De todo ello, concluye HVD, que debe apreciarse la infracción denunciada y declarar que la exigencia prevista en el artículo 21.2º. A. a) LIVA de que la exención del IVA en las entregas de bienes a viajeros se haga efectiva mediante el procedimiento de reembolso previsto en el artículo 9.1. 2º B) e) RIVA, no constituye un requisito básico para el disfrute de dicha exención. Y, en consecuencia, que el incumplimiento de dicho requisito no puede derivar en la denegación de la exención.

Después, HVD razona sobre la infracción de los principios de prohibición del enriquecimiento injusto, neutralidad fiscal del IVA, seguridad jurídica y proporcionalidad, en relación con los artículos 21.2º. A) LIVA, y 9.1. 2º B) RIVA y con los artículos 131, 146.1.b), 147 y 273 Directiva IVA.

Señala que la jurisprudencia del TJUE mantiene que los principios de neutralidad y proporcionalidad se oponen a que se rechace la exención del IVA por una entrega de bienes destinados a la exportación porque el sujeto pasivo de que se trate no haya efectuado el procedimiento de salida aduanera de dichos bienes y no disponga de los documentos necesarios, a pesar de que conste que esos bienes han sido exportados efectivamente.

El artículo 273 Directiva IVA establece la posibilidad de que los estados establezcan otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Sin embargo, conforme a la jurisprudencia TJUE, el ejercicio de esta facultad debe respetar el principio de proporcionalidad. Conforme el apartado 79 de la Sentencia de 17 de diciembre de 2020, Bakati Plus [C-656/19; EU:C2020:1045]:

«En estas circunstancias, no respeta el principio de proporcionalidad el hecho de oponerse a la concesión de una exención del IVA por una entrega de bienes destinados a la exportación porque el sujeto pasivo de que se trate no haya efectuado el procedimiento de salida aduanera de dichos bienes y no disponga de los documentos necesarios, a pesar de que conste que esos bienes han sido exportados efectivamente conforme a los criterios recordados en el apartado 56 de la presente sentencia, como acredita el visado colocado por la autoridad aduanera de salida, y que dicha entrega responde, por tanto, por sus características objetivas, a los requisitos de exención previstos en el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 28 de marzo de 2019, Vins?, C- 275/18 , EU:C:2019:265, apartado 30).»

Igualmente, en el apartado 82 de la misma Sentencia de 17 de diciembre de 2020, Bakati Plus [C656/19; EU:C2020:1045] se declara:

«A este respecto, 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 ya no existe, en principio, riesgo de fraude fiscal o de pérdidas fiscales que pueda justificar la imposición de la operación en cuestión (sentencias de 19 de diciembre de 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12 , EU:C:2013:854, apartado 40, y de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18 , EU:C:2019:876, apartado 35).»

En resumen, advierte HVD, el TJUE invoca la infracción del principio de proporcionalidad que se deriva de rechazar la exención por el incumplimiento de requisitos formales cuando consta acreditado el cumplimiento de los requisitos de fondo exigidos por la Directiva.

Esa infracción es exactamente la que acontece en el presente asunto, según HVD. La Administración sólo reprocha el incumplimiento del procedimiento reglamentario de reembolso, pero no hace mención del más mínimo incumplimiento de los requisitos de fondo de la exención y, en consecuencia, la regularización consistente en denegar la exención vulnera el principio de proporcionalidad.

En la misma línea, la sentencia de 19 de diciembre de 2013, BDV Hungary Trading, [C-563/12, EU:C:2013:854] declara:

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

En efecto, una entrega en la que se verifican los requisitos para la exención de la exportación previstos en el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 , concretamente la salida de los bienes de que se trate del territorio aduanero de la Unión, no devenga IVA (véase, por analogía, la sentencia ColleŽe, antes citada, apartado 30 y jurisprudencia citada). En tal

contexto, ya no existe, en principio, riesgo de fraude fiscal o de pérdidas fiscales que pueda justificar la imposición de la operación en cuestión.

Por lo tanto, procede constatar que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de evitar la evasión y el fraude fiscales.»

Es decir, conforme a la jurisprudencia del TJUE, se infringe el principio de proporcionalidad si se deniega la exención en entregas de bienes respecto de los que consta probado que han sido transportados efectivamente fuera del territorio de la Unión en base a incumplimientos procedimentales.

Además, HVD denuncia la infracción del principio de neutralidad que ordena el Impuesto sobre el Valor Añadido. La exigencia de requisitos formales desproporcionados para negar el tratamiento correcto a efectos del IVA supone una vulneración del principio de neutralidad, que es lo que sucede en este caso. Se niega la exención en base al incumplimiento del procedimiento reglamentario de reembolso cuando los requisitos de fondo constaban debidamente acreditados y no hubo riesgo recaudatorio, ni ninguna merma económica para la Agencia Tributaria.

Como ejemplo de esta jurisprudencia, cita nuestra sentencia de 9 de junio de 2022, rec. cas. 6388/2020 [Roj: STS 2431/2022 ECLI:ES:TS:2022:2431]: En esta misma línea, el TJUE en la Sentencia de 29 de septiembre de 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739).

Finalmente, destaca HVD que no se trata de un supuesto en el que se incumpliesen la mayoría de las obligaciones formales, pues: (i) cumplió con la obligación de repercusión e ingreso del IVA correspondiente; (ii) presentó las declaraciones; y (iii) aseguró el cumplimiento de los requisitos materiales de la exención conforme a lo previsto en el artículo 21 LIVA y 9 RIVA. Señala que, todo lo anterior no se ha puesto en duda por la Administración. De hecho, apunta que tal y como consta en el Acta incoada, la recurrente facilitó el registro de la totalidad de operaciones tratadas de esta manera y la Inspección practicó esta única regularización y en base al incumplimiento formal del procedimiento de reembolso. No se practicó ningún otro ajuste.

El único incumplimiento reprochable es el relativo al procedimiento de reembolso que, per se, no puede significar la pérdida del derecho a la exención, pues ello sería desproporcionado y se infringiría el principio de neutralidad dando lugar a un enriquecimiento injusto por parte de la Administración Tributaria.

La Abogacía del Estado inicia su escrito de oposición manifestando que el acta de conformidad recoge la operativa de la recurrente.

Este modo de operar, señala, se consideró por la Administración tributaria que era abiertamente contrario a las previsiones reglamentarias que regulan la exención del IVA relativa al régimen de viajeros, al optar la recurrente, de forma unilateral y al margen de las normas aplicables, por no realizar la repercusión del IVA a la que venía obligada. La Sentencia recurrida, el Fundamento de Derecho (FD) Cuarto considera que:

«no se trata aquí del incumplimiento de un requisito meramente formal atinente a las obligaciones de contabilidad, de facturación y de declaración, sino de un requisito verdaderamente material, impuesto por el legislador español para garantizar que no exista ningún fraude en las operaciones de entregas de bienes en régimen de viajeros, debiéndose hacer efectiva la exención una vez que se verifica que los bienes han salido efectivamente del territorio de la Comunidad.»

Después resume la tesis de la recurrente, manifestando que esta gira en torno a dos argumentos: que el requisito previsto en la letra a) del artículo 21.2º. LIVA, es meramente formal y, además, no previsto en la Directiva IVA, y que el incumplimiento de un requisito formal no puede implicar la pérdida del derecho a la exención.

Sin embargo, asegura la Abogacía del Estado, lejos de ser considerado un requisito puramente formal, el procedimiento de reembolso goza de una enorme relevancia a la hora de acreditar el derecho a la exención y, como destaca la sentencia recurrida, nos hallamos ante un requisito verdaderamente material - puesto que el vendedor tiene la obligación de repercutir el IVA-, requisito impuesto por el legislador español para garantizar que no exista ningún fraude en las operaciones de entregas de bienes en régimen de viajeros, debiéndose hacer efectiva la exención una vez que se verifica que los bienes han salido efectivamente del territorio de la UE

Del acta de conformidad, resulta claramente que *«la sociedad no procedía al cobro de la cuota de IVA repercutido de cada una de las entregas de bienes que efectuaba.»*

La operativa seguida por la entidad suponía que el sujeto pasivo tuviera un crédito contra sus clientes por el importe de las cuotas de IVA repercutido y, una vez que se recibía la factura diligenciada por la aduana, tenía una deuda con dichos clientes por el mismo importe de IVA, procediendo a la compensación de ambas partidas.

El procedimiento de reembolso está regulado en el artículo 21.2ºA) LIVA que dispone que la exención de las entregas de bienes a viajeros se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones.

El TEAC acudió a la definición del término reembolso de la Real Academia Española, lo que le lleva a concluir que *«el sujeto pasivo debe pagar a su cliente las cantidades correspondientes al IVA que previamente ha percibido de él, pago a 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.»*

Para la Abogacía del Estado, este sistema de reembolso tiene como finalidad evitar el fraude. Por ello la LIVA consideró necesario que se proceda a la repercusión y pago del impuesto en el momento de la entrega del bien para evitar el riesgo de que no se produzca la salida efectiva del bien del territorio UE. Y esta es la razón también por la que el artículo 9.1. 2º B) letra c) del RIVA exige que *«el vendedor deberá expedir la correspondiente factura en la que se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda.»*

Una vez que se ha verificado en la aduana la salida efectiva de los bienes del territorio UE, se procede a eliminar la repercusión del impuesto mediante su reembolso, para lo cual el artículo 9.1. 2º B) del RIVA dispone que el proveedor devolverá la cuota repercutida mediante cheque, transferencia bancaria o entidades colaboradoras autorizadas por la AEAT. Estos medios de pago, en definitiva, permiten acreditar que el sujeto pasivo no retiene el IVA que debe restituir al viajero, garantizándose así la exención de la operación.

La resolución del TEAC impugnada en la instancia resalta, además, la falta de lógica de la operativa seguida por el recurrente al no cobrar el IVA repercutido, ya que se expone a tener que ingresar un IVA que no ha repercutido, en caso de que los bienes no abandonaran el territorio de la UE. Pero, aunque lo abandonaran, 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. La lucha contra el fraude, la evasión o el abuso se erigen en fundamento de estas medidas adoptadas por la legislación nacional para garantizar la correcta aplicación en este caso de la exención tributaria y encuentran su encaje en el artículo 131 de la Directiva IVA (Sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik, (C-285/11, EU:C:2012:774) y sentencia Hangar Trading, C-563/12, EU:C:2013:854). La lucha contra todo posible fraude, evasión fiscal o abuso es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA. En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha declarado que el objetivo de prevenir el fraude fiscal justifica a veces el establecimiento de exigencias elevadas respecto a las obligaciones de los proveedores.

Pero, además, la medida controvertida persigue garantizar la correcta recaudación del IVA y, desde este punto de vista, también encuentra su encaje en el artículo 273 de la Directiva IVA.

La Abogacía del Estado rechaza después la infracción de los principios de prohibición de enriquecimiento injusto, neutralidad fiscal del IVA, seguridad jurídica y proporcionalidad.

Señala que no nos encontramos ante un requisito formal, sino ante un requisito material, necesario para el correcto funcionamiento de la exención. De todas maneras, aunque se considerase como un requisito formal, estaríamos ante un requisito que no es contrario al Derecho de la UE.

Señala que el TJUE tiene declarado que el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (Sentencias de 24 de febrero de 2024, C-676/22, B" Energy, EU:C:2024:186, y de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106). Según la jurisprudencia del TJUE, solo existen dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA: cuando un sujeto pasivo ha participado deliberadamente en un fraude fiscal y ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA y cuando el incumplimiento de un requisito formal impide aportar la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales que condicionan la aplicación de dicha exención (Sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887).

No es contrario al Derecho de la Unión, según esta jurisprudencia, obligar a un operador a que actúe de buena fe y a que adopte toda medida razonablemente exigible para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal.

Corresponde a los Estados miembros, conforme al artículo 131 de la Directiva IVA, establecer las condiciones con arreglo a las cuales quedan exentas determinadas operaciones para garantizar la aplicación correcta y simple de dichas exenciones y prevenir todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales. 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 cuales figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad (Sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887).

Afirma, por lo que se refiere al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, *«conforme a este principio, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión de que se trate»*(Sentencia Hungary Trading, anteriormente citada, apartado 30 y sentencia de 18 de noviembre de 2010, X, (C-84/09, EU:C:2010:693).

En esta línea el TJUE ha reconocido que, en principio, los Estados miembros pueden fijar un plazo razonable para la exportación (sentencia Hungary Trading citada).

Mantiene la Abogacía del Estado que en el supuesto que nos ocupa, la exención relativa a exportaciones en régimen de viajeros, prevista en los artículos 146 y 147 de la Directiva IVA, se articula en la LIVA como un sistema de reembolso, que implica que la entrega se realice con repercusión y pago del impuesto, y una vez verificada la salida efectiva de los bienes del territorio de la UE, el sujeto pasivo deba proceder a su devolución al cliente, mediante cheque, transferencia bancaria, entidad colaboradora, abono en tarjeta de crédito u otro medio que permita acreditar el reembolso, sistema que resulta proporcional al fin perseguido -evitar el fraude y garantizar la correcta aplicación de la exención - y que es acorde a la norma de la UE, garantizando de esta forma la aplicación correcta y sencilla de la exención, y evitando todo posible fraude, evasión o abuso.

En consecuencia, finaliza diciendo, este mecanismo del reembolso no vulnera el principio de neutralidad del IVA, sino que, por el contrario, lo garantiza; es proporcionado al fin que se trata de obtener y no causa el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la Directiva IVA. Añade que tampoco produce un enriquecimiento injusto, ya que, precisamente, se trata de garantizar la recuperación del IVA repercutido a través del reembolso, ni afecta a la seguridad jurídica, cosa que, en cambio, sí ocurre con la práctica llevada a cabo por la recurrente al margen de toda previsión legal o reglamentaria.

TERCERO.- Criterio de la Sala.

Comenzaremos definiendo el marco jurídico aplicable, que está representado por diversas normas (internas y comunitarias).

--Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la redacción a la sazón vigente.

Artículo 21. Exenciones en las exportaciones de bienes.

«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.

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 90,15 euros.

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».

(...)

Síguenos en...

-Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (igualmente en la redacción a la sazón vigente).

Artículo 9. Exenciones relativas a las exportaciones.

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

(...)

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

(...) B) Entregas en régimen de viajeros.

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

a) La exención sólo se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en una factura cuyo importe total, impuestos incluidos, sea superior a 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, que determinará las condiciones a las que se ajustará la operativa de dichas entidades y el importe de sus comisiones.

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

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

-- Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Artículo 131

«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».

(..)

Artículo 146

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad, por el propio vendedor o por cuenta de éste;

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;

c) las entregas de bienes a organismos legalmente autorizados que exporten esos bienes fuera de la Comunidad en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas;

d) las prestaciones de servicios que consistan en trabajos efectuados en bienes muebles, adquiridos o importados para ser objeto de dichos trabajos, en la Comunidad, y expedidos o transportados, fuera de la Comunidad, por quien ha prestado los servicios, por el destinatario de los mismos no establecido en su territorio respectivo, o por cuenta de éstos;

e) las prestaciones de servicios, incluidos los transportes y operaciones accesorias, con la excepción de las prestaciones de servicios exentas con arreglo a los artículos 132 y 135, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes o con las importaciones de

bienes que se beneficien de las disposiciones establecidas en el artículo 61 o en la letra a) del apartado 1 del artículo 157.

2. El beneficio de la exención prevista en la letra c) del apartado 1 podrá otorgarse de acuerdo con un procedimiento de devolución del IVA.»

Artículo 147

«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 utilice para expedir el visado mencionado en el párrafo segundo. La Comisión comunicará esta información a las autoridades fiscales de los demás Estados miembros».

(...)

Artículo 273

«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 de 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.»

Como se ha dicho, HVD 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.

Este procedimiento ha ido evolucionando.. Inicialmente, y de conformidad con lo dispuesto en el art. 9 RIVA había de expedirse factura por triplicado, quedando en su poder uno de los ejemplares. El viajero o exportador debía de transportar la mercancía fuera de la Comunidad en el plazo de los tres meses siguientes.

A su salida por la aduana, el viajero debía solicitar el diligenciado de la factura por las autoridades competentes, enviando uno de los ejemplares al proveedor. Siempre que el viajero hubiese salido

del territorio de la Comunidad en el plazo máximo de tres meses, debía remitir la factura al proveedor con la finalidad de que éste, procediera a la devolución del Impuesto repercutido. La salida del viajero con los bienes adquiridos podía efectuarse por cualquier aduana de la Comunidad Europea.

Por su parte el proveedor, en el plazo de quince días, habría de devolver al cliente el importe del IVA repercutido mediante talón o transferencia bancaria. A su vez, dicho proveedor podría minorar el IVA devengado en su liquidación correspondiente.

Tradicionalmente se estuvo articulando la devolución a través de un modelo de factura aprobado mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 5 de diciembre de 1986.

Esta imposibilidad de facilitar las devoluciones en aquellos supuestos en los que no se hubiese cumplimentado la factura terminó con un pronunciamiento del TJUE en su Sentencia de 9 de junio de 1992, Comisión/España (C-96/91, EU:C:1992:253); en el que se declaró la existencia de un incumplimiento por parte del Estado español al exigir una factura especial sujeta a modelo oficial como requisito inexcusable para obtener la devolución del IVA en régimen de viajeros, impidiéndose así el ejercicio del derecho a aquellos viajeros que estuviesen en posesión de una factura ordinaria de acuerdo con lo dispuesto en las legislaciones española y comunitaria. Este tema no es objeto de debate en el presente recurso, la discrepancia con el contribuyente discurre por otro camino.

Importa señalar que, a results de lo anterior, se modificó el sistema anterior y bastaba con una factura que cumpliera las exigencias establecidas en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, disponiéndose la obligación de expedir una factura completa en el supuesto de que los bienes resulten transportados fuera de la Comunidad.

A propósito del artículo 21.2º. A). que hace referencia a las entregas de bienes a viajeros se debe mencionar que únicamente se ha dictado la STS 19 de diciembre de 2022, rec. cas. 1523/2021, si bien dicha sentencia se encargó de analizar un requisito diferente, como ya se dicho. No es, por tanto, extrapolable al presente supuesto. Se abordaba el significado de la expresión «*que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad*». Entonces, se concluyó que nos encontrábamos ante un requisito material y, por tanto, su cumplimiento resultaba inexorable.

Por el contrario, el presente supuesto analiza la exigencia prevista en el artículo 21.2º.A), pero letra b) que hace alusión a «*la exención se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones*».

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 dicho, 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).

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-653/18, 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 (HVD, 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 del 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 HVD de la totalidad del IVA soportado en la compra.

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.- Pretensiones de las partes y resolución.

Hotel Vending Direct formula solicita que se case y se anule la sentencia recurrida y, como correlato de ellas, también se anulen las resoluciones administrativas de las que trae causa. La Abogacía del Estado, por el contrario, solicita la confirmación de la sentencia, y, por tanto, que declaremos que no haber lugar al recurso de casación.

Por todas las razones expuestas procede casar y anular la sentencia recurrida.

SEXTO. - Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, de conformidad con el artículo 139.1 LJCA.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo.Haber lugar al recurso de casación número núm. 6833/2023, interpuesto por la procuradora doña Sonia Berenguer Lassaletta, en representación de la mercantil Hotel Vending Direct, S.L., contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, el 28 de junio de 2023, en el recurso núm. 172/2021 sobre exención del Impuesto sobre el valor añadido (IVA), correspondiente a entregas de bienes a viajeros, sentencia que se casa y anula.

Tercero.Estimar el recurso núm. 172/2021, interpuesto por Hotel Vending Direct, S.L. frente a la resolución de 21 de diciembre de 2016 del TEAR de Cataluña que desestimo la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la liquidación contenida en el acta de conformidad extendida el 16 de noviembre de 2012, relativa a la exención del Impuesto sobre el valor añadido (IVA), correspondiente a entregas de bienes a viajeros; resoluciones y acuerdo que quedan anulados.

Cuarto.No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).