

Asunto C-656/19**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

4 de septiembre de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szeged, Hungría)

Fecha de la resolución de remisión:

22 de agosto de 2019

Parte demandante:

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

Parte demandada:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría)

Objeto del procedimiento principal

Recurso contencioso-administrativo en materia tributaria.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

En primer lugar, esta petición de decisión prejudicial tiene por objeto, por un lado, determinar si es compatible con el artículo 147 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), la práctica de un Estado miembro que identifica el concepto de «equipaje personal», en el sentido de la Directiva del IVA, con el concepto de equipaje recogido en otras normas jurídicas. Por otro lado, en caso de respuesta negativa a esa cuestión, se pide que se precise cómo debe definirse el concepto de «equipaje personal» del artículo 147 de la Directiva del IVA y, a este respecto, si es compatible con el Derecho de la

Unión una práctica nacional según la cual las autoridades tributarias de un Estado miembro tienen en cuenta exclusivamente el «sentido ordinario de los términos».

En segundo lugar, esta petición de decisión prejudicial también tiene por objeto, por una parte, la interpretación de los artículos 146 y 147 de la Directiva del IVA según la cual, cuando un sujeto pasivo no tiene derecho a la exención con arreglo al artículo 147 de dicha Directiva, debe examinarse si resulta aplicable la exención de las entregas de bienes para la exportación conforme al artículo 146 de la misma Directiva, aun cuando se hayan omitido los trámites aduaneros legalmente previstos. Por otra parte, la petición de decisión prejudicial pretende dilucidar si una operación jurídica puede calificarse de entrega de bienes para la exportación exenta del IVA en contra de la intención expresa del cliente.

En tercer lugar, la petición de decisión prejudicial pretende determinar si, en las circunstancias del litigio principal, es compatible con los artículos 146 y 147 de la Directiva del IVA y con los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad del Derecho de la Unión la práctica de un Estado miembro consistente en que la autoridad tributaria deniega la devolución del impuesto incorrectamente declarado y abonado en concepto de entregas de bienes en favor de viajeros extranjeros, sin calificar tales operaciones como entregas de bienes para la exportación.

Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿Es compatible con el artículo 147 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), la práctica de un Estado miembro consistente en identificar el concepto de «equipaje personal», establecido como elemento conceptual de las entregas de bienes en favor de viajeros extranjeros que están exentas del impuesto sobre el valor añadido, con el concepto de efectos personales utilizado en el Convenio sobre facilidades aduaneras para el turismo, hecho en Nueva York el 4 de junio de 1954, y su Protocolo Adicional, y con el concepto de «equipaje» definido en el artículo 1, punto 5, del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del código aduanero de la Unión?
- 2) En caso de respuesta negativa a la cuestión prejudicial anterior ¿cómo debe definirse el concepto de «equipaje personal» del artículo 147 de la Directiva del IVA, teniendo en cuenta que dicha Directiva no lo define? ¿Es compatible con las disposiciones del Derecho comunitario la práctica nacional consistente en que las autoridades tributarias de un Estado miembro tienen en cuenta exclusivamente el «sentido ordinario de los términos»?
- 3) ¿Deben interpretarse los artículos 146 y 147 de la Directiva del IVA en el sentido de que, cuando un sujeto pasivo no tiene derecho a la exención de las entregas de bienes en favor de viajeros extranjeros con arreglo al artículo

- 147 de dicha Directiva, debe examinarse, en su caso, si resulta aplicable la exención de las entregas de bienes para la exportación conforme al artículo 146 de la misma Directiva, aun cuando se hayan omitido los trámites aduaneros establecidos en el código aduanero de la Unión y en la normativa delegada?
- 4) Si se responde a la cuestión prejudicial anterior que, cuando no resulte aplicable la exención en favor de viajeros extranjeros, la operación puede beneficiarse de una exención del IVA en concepto de exportación, ¿puede calificarse la operación jurídica de entrega de bienes para la exportación exenta del IVA en contra de la intención expresada por el cliente en el momento de efectuar el pedido?
- 5) En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, en un supuesto como el del caso de autos, en el que el emisor de la factura sabía, en el momento de la entrega de los bienes, que estos se habían adquirido con fines de reventa, pero que el comprador extranjero deseaba no obstante sacarlos del territorio en el régimen de viajeros extranjeros, por lo que el emisor de la factura actuó de mala fe al expedir el formulario de solicitud de devolución del impuesto previsto al efecto en dicho régimen y al devolver, en concepto de exención en favor de viajeros extranjeros, el impuesto sobre el valor añadido repercutido, ¿es compatible con los artículos 146 y 147 de la Directiva del IVA y con los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad del Derecho de la Unión la práctica de un Estado miembro consistente en que la autoridad tributaria deniega la devolución del impuesto incorrectamente declarado y abonado en concepto de entregas de bienes a viajeros extranjeros, sin calificar tales operaciones como entregas de bienes para la exportación y sin proceder a la corrección correspondiente, pese a resultar incontestable que los bienes salieron de Hungría como equipaje de viajeros?

Disposiciones de Derecho de la Unión y de Derecho internacional invocadas

- Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; corrección de errores en DO 2007, L 335, p. 60, y DO 2015, L 323, p. 31): artículos 146, 147 y 273.
- Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del código aduanero de la Unión (DO 2015, L 343, p. 1; corrección de errores en DO 2016, L 87, p. 35, DO 2016, L 264, p. 43, y DO 2017, L 101, p. 164).
- Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular: sentencia de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105,

apartado 29; sentencia de 17 de mayo de 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321; sentencia de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»): artículos 98, 99, 153/A, apartado 1, y 259, punto 10.
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario): artículo 170.
- A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (Ley CXXII de 2010, sobre la Administración nacional de Hacienda y Aduanas; en lo sucesivo, «Ley sobre la Administración nacional de Hacienda y Aduanas»): artículo 12/A.
- A turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szóló 1964. évi 2. törvényerejű rendelet (Decreto-ley n.º 2 de 1964, por el que se promulga el Convenio sobre facilidades aduaneras para el turismo, hecho en Nueva York el 4 de junio de 1954, y el Protocolo Adicional de dicho Convenio; en lo sucesivo, «Convenio de Nueva York»): artículo 2.
- Sentencia de la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría) n.º KfV.1.35 502/2016/6, de 8 de diciembre de 2016.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La actividad principal de la demandante fue, hasta el mes de abril de 2015, el comercio mayorista de plantas ornamentales y, desde entonces, otro comercio al por menor no realizado en establecimientos. A partir del año 2015, el volumen de negocios anual de la demandante aumentó desde los anteriores 50 millones de forintos húngaros (en lo sucesivo, «HUF») hasta mil millones de HUF anuales.
- 2 Durante el año 2016, al que se refiere el litigio principal, casi la totalidad de la actividad de la demandante (en torno al 95 %) consistió en la venta a veinte particulares de diversos productos alimenticios, cosméticos y de limpieza con destino a un territorio no comunitario, en el caso de autos Serbia. La demandante tenía conocimiento de que los compradores serbios, que adquirirían de ella grandes cantidades de bienes en cientos de ocasiones, pertenecían a tres familias y de que los bienes salían de Hungría con destino a Serbia como equipaje de viajeros de los compradores.

- 3 El representante de la demandante emitía la documentación justificante de las entregas de bienes sobre la base de la información facilitada telefónicamente por los compradores al efectuar el pedido. Un mandatario de la demandante transportaba los bienes desde el almacén de la demandante en Szeged (Hungría) hasta el almacén alquilado por los compradores particulares serbios en las proximidades de la frontera entre Hungría y Serbia, en el lado húngaro, concretamente en Tompa. En ese lugar, el chófer que efectuaba el transporte entregaba a los compradores, junto con los bienes, las facturas emitidas por el representante de la demandante y los formularios de solicitud de devolución del impuesto correspondientes al régimen de viajeros extranjeros, a cambio del pago en efectivo del precio de la compraventa. Los bienes se transportaban a continuación como equipaje de viajeros en turismos desde Tompa hasta Serbia.
- 4 Es indudable que la demandante sabía que sus clientes no compraban los bienes de que se trata para su uso personal o familiar, sino para revenderlos en mercados serbios. La demandante era asimismo consciente de que los miembros de la familia participaban con el fin de que el valor de cada entrega no superara un millón de HUF, lo que facilitaba, conforme a la normativa interna de las autoridades aduaneras húngaras en materia de procedimiento aduanero, el tránsito fronterizo sin problemas de los bienes entre Hungría y Serbia.
- 5 Respecto de los citados bienes, los compradores se acogían a la exención del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en favor de viajeros extranjeros del modo siguiente: la demandante cumplimentaba el formulario de solicitud de devolución del IVA, el cual era posteriormente visado y sellado por la aduana de salida de los bienes, en algunos casos con la mención «Salida del territorio de la Comunidad: Tompa», tras lo cual se restituía a la demandante un segundo ejemplar del formulario y esta devolvía en efectivo el IVA a los compradores.
- 6 Los compradores solicitaron en todos los casos la expedición del formulario de solicitud de devolución del impuesto como viajeros extranjeros, sin plantear en ningún momento que la salida del territorio de los bienes de que se trata no fuera como equipaje de viajeros, sino en el marco de entregas de bienes para la exportación.
- 7 Conforme a lo anteriormente expuesto, la demandante devolvió el impuesto a los compradores —339 788 000 HUF en total (alrededor de 1 038 000 euros)— con arreglo al artículo 99, apartado 9, de la Ley del IVA, en virtud del cual, en caso de que se haya repercutido IVA en el momento de la entrega de bienes y de que el proveedor de los bienes haya devuelto el impuesto repercutido al viajero extranjero y, además, haya liquidado y declarado previamente ese IVA como impuesto adeudado, tendrá derecho, como pronto en el período de liquidación del impuesto en el que haya tenido lugar la devolución al viajero extranjero, a deducir en su liquidación del impuesto adeudado el importe del impuesto devuelto. La documentación justificante de la solicitud de devolución del impuesto en favor de

viajeros extranjeros demuestra que, en todo caso, los bienes de que se trata abandonaron el territorio de Hungría.

- 8 La Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága [Dirección de Hacienda y Aduanas de la provincia de Csongrád (Hungría), perteneciente a la Administración nacional de Hacienda y Aduanas; en lo sucesivo, «autoridad tributaria de primer grado»], mediante resolución de 27 de junio de 2018 adoptada a resultas de una inspección del ejercicio fiscal controvertido, exigió a la demandante el pago de diferencias en el IVA por importe de 340 598 000 HUF (aproximadamente 1 041 000 euros), de una multa de 163 261 000 HUF (aproximadamente 499 000 euros) y de un recargo de mora de 7 184 000 HUF (alrededor de 22 000 euros). Constató que las adquisiciones excedían del ámbito de las necesidades personales y del uso familiar y que se habían realizado con fines de reventa, lo que excluía la calificación como equipaje de viajeros. Declaró que la demandante tampoco tenía derecho a la exención en concepto de exportación, ya que nadie había solicitado un despacho aduanero de exportación en relación con tales operaciones ni la demandante disponía de la documentación necesaria al efecto. La demandante tampoco se ajusta a la definición de exportador, pues dejaba de poseer los bienes vendidos cuando los entregaba a los compradores en el almacén de estos últimos, a saber, un almacén situado en el lado húngaro de la frontera entre Serbia y Hungría, por lo que la demandante no podía encargarse del transporte de las mercancías a un lugar de destino situado fuera del territorio aduanero de la Comunidad.
- 9 Mediante resolución de 31 de octubre de 2018, la demandada confirmó la resolución de primer grado, impugnada ante ella por la demandante. En los fundamentos de su resolución, la demandada expuso que la autoridad tributaria había constatado, a raíz de la inspección, que las operaciones no podían calificarse como entregas en favor de viajeros extranjeros, por lo que había examinado los requisitos de las entregas de bienes para la exportación, concluyendo que no concurrían. Se remitió a las declaraciones de la demandante, según las cuales esta había considerado, atendiendo a la intención de los compradores, que se trataba de entregas de bienes en favor de viajeros extranjeros.

Según la demandada, la Kúria (Tribunal Supremo) destacó en su sentencia KfV.1.35.502/2016/6, de 8 de diciembre de 2016, en lo que atañe a la definición del concepto de equipaje de viajeros, que tanto la cantidad de las mercancías como la frecuencia de las compras son relevantes al respecto. Ni la Ley del IVA ni la Directiva del IVA definen el concepto de equipaje personal, el Derecho aduanero de la Unión tampoco proporciona orientación al respecto y el Convenio de Nueva York define el concepto de «efectos personales». Según la práctica nacional, procede considerar equipaje de viajeros la mercancía que el viajero compra para sus propias necesidades personales o como regalo, sin que en ningún caso pueda tener fines mercantiles. La regularidad y la gran cantidad de mercancías excluyen la calificación como equipaje de viajeros, por lo que el artículo 99 de la Ley del IVA no permite sacar del territorio, como equipaje de viajeros, mercancías en cantidades comerciales. En efecto, en virtud de esta disposición, si el adquirente

es un viajero extranjero y el bien adquirido por él forma parte de su equipaje personal o de su equipaje de viajero, podrá aplicarse la exención prevista en el artículo 98, apartado 1, de la Ley del IVA siempre y cuando:

- el valor total de las entregas de bienes (incluido el IVA) supere un importe equivalente a 175 euros;
- el viajero extranjero acredite su situación legal mediante un documento de viaje;
- la aduana de salida del bien del territorio de la Comunidad acredite, visando y sellando el formulario de solicitud de devolución del impuesto, la salida del bien de dicho territorio. A petición del viajero extranjero, el proveedor del bien deberá encargarse de cumplimentar el formulario de solicitud de devolución del impuesto.

Es además requisito de aplicabilidad de la exención, conforme al artículo 99 de la Ley del IVA, que el proveedor del bien disponga del primer ejemplar visado y sellado del formulario de solicitud de devolución del impuesto, así como que, si se ha repercutido el impuesto en el momento de la entrega del bien, el proveedor del bien devuelva el impuesto repercutido al viajero extranjero. Este último tendrá derecho a la devolución del impuesto mediante pago en HUF y en efectivo, pero las partes también podrán convenir otra moneda o modo de pago.

En caso de que se haya repercutido el impuesto con arreglo al apartado 4, letra b), de la Ley del IVA y de que el proveedor lo haya liquidado y declarado previamente como impuesto adeudado, tendrá derecho, como pronto en el período de liquidación del impuesto en el que tuvo lugar la devolución al viajero extranjero, a deducir en su liquidación del impuesto adeudado el importe del impuesto devuelto.

Según la práctica nacional, en la medida en que se acredite que las mercancías han abandonado el territorio de la Comunidad, la autoridad tributaria debe examinar si concurren los requisitos para una entrega de bienes exenta sobre otra base legal, en particular si la demandante tiene derecho a la exención con arreglo al artículo 98 de la Ley del IVA, en virtud del cual estarán exentas del impuesto las entregas de bienes expedidos por vía postal o transportados desde el territorio nacional hacia otro país situado fuera de la Comunidad.

La práctica nacional tiene en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual, aunque la Directiva del IVA permite a los Estados miembros establecer los requisitos formales relativos a las normas de ejercicio del derecho a deducción, tales requisitos no pueden ir más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude fiscal.

- 10 La demandada declaró que, teniendo en cuenta la citada sentencia de la Kúria, la demandante tampoco tiene derecho a la exención en concepto de exportación, ya que no solicitó el despacho aduanero de exportación en relación con las

operaciones y, según las declaraciones de la demandante, no se planteó la tramitación de las operaciones como exportaciones porque los compradores pidieron expresamente la aplicación de la exención en favor de viajeros extranjeros.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

Alegaciones de la demandante

- 11 En su demanda, la demandante solicita la anulación de la resolución de la demandada y de la resolución de primer grado. Alega que ni el Derecho comunitario ni la Ley del IVA contienen una definición de equipaje personal o de equipaje de viajeros. A falta de definición en el Derecho tributario, la autoridad aduanera no puede establecer una diferenciación entre las mercancías que atraviesan la frontera y, por lo tanto, no puede negarse a visar el formulario de solicitud de devolución del impuesto correspondiente a los bienes que salen del territorio, invocando una supuesta intención de reventa de tales bienes. En el caso de la demandante tampoco se pretende lograr una elusión fiscal, pues el sujeto pasivo también tendría derecho a la exención en concepto de exportación, sobre la base del artículo 98 de la Ley del IVA. La demandante se remite además a la sentencia pronunciada por el Tribunal de Justicia en el asunto Netto Supermarkt, C-271/06, según la cual la jurisprudencia sentada por el Tribunal de Justicia en el ámbito del Derecho aduanero no puede invocarse en litigios fiscales, de lo que se deduce que tampoco puede apreciarse sobre la base de la normativa aduanera el mecanismo fiscal utilizado por la demandante.
- 12 Además, la demandante refuta la interpretación jurídica de la autoridad tributaria según la cual, con arreglo al artículo 12/A de la Ley sobre la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, la autoridad aduanera de salida, por el mero hecho de que actúa dentro del ámbito de la autoridad tributaria, no realiza el conjunto de tareas de gestión tributaria legalmente establecidas, de manera que la autoridad aduanera solo certifica que la mercancía ha abandonado el territorio de la Unión Europea, pero no que la salida del territorio se haya producido como parte del equipaje personal o del equipaje de viajeros con arreglo al artículo 99 de la Ley del IVA, ni la conformidad con esta disposición.

Alegaciones de la demandada

- 13 La demandada solicita la desestimación de la demanda, reiterando los fundamentos de Derecho expuestos en su resolución.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 14 Este tribunal invoca una sentencia de la Kúria en la que esta última declaró, en un asunto con similares antecedentes de hecho —salida del territorio de mercancía en

cantidad comercial en el régimen de viajeros extranjeros—, que primero debe examinarse la concurrencia de los requisitos del artículo 99 de la Ley del IVA y después, a la vista de que las mercancías realmente abandonaron el territorio de la Comunidad, debe analizarse si es aplicable alguna otra disposición de la Ley del IVA. Aunque ni la Ley del IVA ni la Directiva del IVA definen el concepto de equipaje de viajeros y el Derecho aduanero comunitario o el Derecho internacional tampoco proporcionan una definición inequívoca del mismo, puede afirmarse que procede considerar equipaje de viajeros la mercancía que el viajero compra para sus propias necesidades personales o como regalo, sin que en ningún caso pueda tener fines mercantiles. En dicha sentencia se declaró que el artículo 99 de la Ley del IVA no permite sacar del territorio como equipaje de viajeros mercancía en cantidades comerciales, por lo que no puede autorizarse ni la exención ni la deducción del impuesto previstas para ese régimen. La Kúria añadió que las entregas de bienes deben gravarse en el país en el que finalmente se utilizan los bienes entregados, lo que hace necesario examinar la aplicabilidad de la exención establecida en el artículo 98 de la Ley del IVA. Entre los requisitos de aplicación de este artículo se encuentra, en particular, la certificación por la aduana de salida de que, en el momento de la entrega o, como muy tarde, en los noventa días siguientes, el bien ha abandonado el territorio de la Comunidad. Incumbe a la autoridad tributaria determinar en qué medida la demandante tiene derecho a la exención con arreglo al artículo 98 de la Ley del IVA.

- 15 Este tribunal señala que los artículos 98 y 99 de la Ley del IVA son conformes con los artículos 146 y 147 de la Directiva del IVA a los efectos del presente asunto, por lo que debe interpretar y aplicar estos últimos artículos de la Directiva del IVA.
- 16 A juicio de este tribunal, para definir el concepto de equipaje personal y de equipaje de viajeros procede partir de su significado cotidiano, remitiéndose a las disposiciones del código aduanero comunitario, del código aduanero de la Unión y del Convenio de Nueva York. La jurisprudencia de los tribunales nacionales también respalda este criterio. Para apreciar el concepto de equipaje de viajeros resulta decisiva, según este tribunal, la finalidad de la salida de los bienes del territorio. El concepto de equipaje de viajeros no incluye aquella mercancía —con independencia de su cantidad y del modo de transporte— que no se adquirió para satisfacer necesidades personales o familiares o como regalo, sino con el fin de revenderla. Sin embargo, ante la falta de una interpretación auténtica en la normativa, para definir dicho concepto se hace necesaria una remisión prejudicial.
- 17 En el presente procedimiento contencioso-administrativo, al no ser aplicables las normas sobre la exención en favor de viajeros extranjeros, la demandada examinó si concurrían los requisitos de la exención a la exportación y constató que la demandante sabía que vendía bienes a personas que posteriormente los revendían en mercados serbios. La demandante ha tenido que reconocer que no concurren los requisitos legales para la exención en favor de viajeros extranjeros, por lo que en el presente litigio no puede ampararse fundadamente en la diligencia de un ordenado comerciante. La demandada se remitió a este respecto al apartado 29 de

la sentencia pronunciada por el Tribunal de Justicia en el asunto Netto Supermarkt. La demandada observó además que, en contra de lo alegado por la demandante, en la Ley del IVA no hay ninguna disposición específica que, a instancias del comprador, obligue al vendedor, en circunstancias similares a las del caso de autos, a expedir el formulario de solicitud de devolución del impuesto.

- 18 Sin embargo, este tribunal considera que el vendedor tampoco podía hacer caso omiso, en el momento de las entregas de bienes, de la intención declarada por los compradores de sacar los bienes del país como viajeros extranjeros, lo que excluye la posibilidad de facturación sin IVA en concepto de exportación de bienes. Las normas que regulan la exención en favor de viajeros extranjeros son distintas y más estrictas —se trata de una selección limitada de bienes, el derecho a la exención está sujeto a un umbral cuantitativo y la factura no puede emitirse *ab initio* sin IVA— que las que rigen las entregas de bienes para la exportación, lo que tiene como consecuencia lógica que el emisor de las facturas no podía aplicar unilateralmente la exención de las entregas de bienes para la exportación a unos compradores que se definían a sí mismos como viajeros extranjeros, sujetos como tales a un régimen de exención del IVA más estricto, ya que podía contar con que tales compradores sacarían los bienes del país como viajeros extranjeros. Por tanto, el emisor de las facturas actuó correctamente cuando incluyó el IVA en la facturación. En caso de que los compradores extranjeros hubieran modificado su intención inicial y finalmente hubiesen sacado del país los bienes en el marco del procedimiento aduanero único, podría haberse examinado la posibilidad de corregir la factura. Sin embargo, en el caso de autos los compradores extranjeros no modificaron su intención inicial, siendo incontrovertido en el presente litigio que transportaron los productos a Serbia como viajeros extranjeros. Por lo tanto, las facturas eran correctas en el momento de su emisión y posteriormente tampoco se produjo ningún cambio por el que debieran corregirse, por lo que la autoridad tributaria tampoco tuvo que recalificar después el contenido de las mismas.
- 19 En el caso de autos, las partes no cuestionan que los clientes extranjeros del emisor de las facturas sacaron mercancías en cantidades comerciales a través de la frontera entre Hungría y Serbia, con fines de reventa, pero como viajeros extranjeros. Tampoco es objeto de controversia que esos clientes cuidaron de que el valor de los bienes facturados cada vez no excediera de un determinado importe, evitando con ello el control aduanero. El emisor de las facturas tenía conocimiento de la actuación fraudulenta de sus clientes y era consciente de que no concurrían los requisitos de la exención en favor de viajeros extranjeros, por lo que no debería haber expedido el formulario de solicitud de devolución del impuesto que permitía hacer efectiva tal exención. Este tribunal considera irrelevante cuál es la normativa serbia concreta que los compradores extranjeros quisieron eludir y qué ventajas obtuvieron introduciendo las mercancías en el territorio de Serbia como viajeros extranjeros. A efectos de supervisar la resolución de la autoridad tributaria, lo significativo es que el emisor de las facturas conocía la intención de reventa de sus clientes, por lo que no debería haberles proporcionado la exención en favor de viajeros extranjeros. Al colaborar con sus clientes extranjeros en la elusión de la legislación fiscal húngara y, aun a

sabiendas de las intenciones de reventa de estos, esto es, de que no concurrían los requisitos esenciales de la exención en favor de viajeros extranjeros, al devolverles el IVA e incluirlo en sus declaraciones del ejercicio controvertido como partida deducible del impuesto adeudado, la demandante obtuvo una ventaja competitiva significativa en comparación con sus competidores respetuosos de la normativa.

- 20 Como consecuencia de la actuación consciente del emisor de las facturas y de los compradores, que denota una concordancia de voluntades, en la aduana serbia no se exhibieron los bienes ni hubo control minucioso de los mismos, su trazabilidad se perdió, no pudieron liquidarse los derechos aduaneros ni otros gastos del despacho en aduanas –no determinados en el presente litigio–, dándose además a los compradores la oportunidad de revender, eludiendo la legislación fiscal de Serbia, los bienes introducidos en ese país como particulares. Resulta irrelevante, desde el punto de vista de los hechos del caso de autos, si los compradores serbios después realmente aprovecharon o no tal oportunidad, pues el impuesto y demás consecuencias en Serbia exceden del marco de análisis del presente litigio, en el que tampoco procede examinar en qué gastos concretos no se incurrió por haber evitado el procedimiento aduanero. Lo único relevante es que, con su actuación, el emisor de las facturas colaboró a sabiendas en la actividad fraudulenta de los compradores serbios, y que infringió conscientemente las disposiciones de la Ley del IVA relativas a las entregas de bienes al emitir las facturas y cumplimentar los formularios conforme al régimen de viajeros extranjeros, así como al reducir indebidamente su base imponible en función de la devolución del impuesto efectuada a los viajeros extranjeros.
- 21 En el supuesto de que, cuando no sea posible la devolución del impuesto en concepto de exención en favor de viajeros extranjeros, la autoridad tributaria tuviera que conceder una exención fiscal sobre otra base jurídica, la actuación de mala fe del emisor de las facturas quedaría esencialmente sin consecuencias jurídicas, en particular teniendo en cuenta que, si no hay una solicitud de devolución indebida, tampoco concurren los requisitos para imponer una multa fiscal. Esta situación, debido a la ventaja competitiva indebidamente obtenida por el emisor de las facturas, por un lado, no respetaría el principio de neutralidad fiscal y, por otro, sería contraria a la obligación de los Estados miembros de actuar contra el fraude y la evasión fiscales.
- 22 El Tribunal de Justicia ya ha abordado el principio de neutralidad fiscal en relación con el derecho a las exenciones fiscales, declarando que, a través de este principio, el legislador de la Unión plasma, en materia de IVA, el principio general de igualdad de trato. Las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar con objeto de asegurar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA. Permitir a los sujetos pasivos optar por un régimen de franquicia una vez expirado el plazo concedido otorga a estos una ventaja competitiva indebida en perjuicio de los operadores que han respetado debidamente las obligaciones de procedimiento previstas en la normativa nacional controvertida en el litigio

principal. En efecto, esos sujetos pasivos podrían elegir *a posteriori* y, por consiguiente, basándose en los resultados concretos de su actividad, el régimen tributario que les parezca más ventajoso para ellos (sentencia de 17 de mayo de 2018, *Vámos*, C-566/16).

- 23 A juicio de este tribunal, las consideraciones de la sentencia *Vámos* también son aplicables en el presente asunto. En efecto, el emisor de las facturas, en fraude de la normativa sobre el IVA, practicó en su base imponible una reducción a la que no tenía derecho; posteriormente, cuando la autoridad tributaria detectó la incorrección, él invocó *a posteriori* otra exención, en concepto de exportaciones. Si la autoridad tributaria autorizara la aplicación *a posteriori* de la exención fiscal en concepto de exportaciones, el emisor de las facturas obtendría una ventaja competitiva indebida en comparación con sus competidores, lo que violaría el principio de neutralidad fiscal.
- 24 Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud del artículo 273 de la Directiva del IVA, a fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni deben cuestionar la neutralidad del IVA (sentencia *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09).
- 25 En consecuencia, el incumplimiento de los requisitos formales solo puede conducir a la pérdida del derecho a la deducción cuando haga imposible comprobar el cumplimiento de las exigencias materiales. Este tribunal considera que precisamente esto sucede en el caso de autos, en el que el emisor de las facturas y los compradores no solo omitieron el cumplimiento de los requisitos formales, sino que, infringiendo la normativa relativa a las formalidades, ocultaron a sabiendas su verdadera actividad económica frente a las autoridades tributaria y aduanera.
- 26 A juicio de este tribunal, el principio de neutralidad fiscal solo se respetará en caso de que, ante la reducción de la base imponible por la devolución del impuesto efectuada a los viajeros extranjeros, la autoridad tributaria no recalifique las operaciones como entregas de bienes para la exportación, siendo esta práctica la única que satisface también la exigencia de proporcionalidad.
- 27 Basándose en las diferencias del concepto de exportación en el Derecho tributario y en el Derecho aduanero, la demandante critica que la autoridad tributaria le exija responsabilidades en relación con la posible salida de los bienes del territorio como exportador. Sin embargo, no consta en autos que, en relación con los bienes de que se trata, la demandante u otra persona solicitaran el despacho aduanero en condición de exportadores y, según las declaraciones del representante legal de la demandante, ni se llegó a plantear la tramitación de las operaciones como exportaciones.

- 28 En contra de lo sostenido por la demandante, para la calificación fiscal de los hechos no basta con acreditar la salida de los bienes del territorio, pues, tal como se ha expuesto anteriormente, la exención en favor de viajeros extranjeros es especial con respecto a la exención de las entregas de bienes para la exportación y concierne a un conjunto de personas determinado, lo que hace necesario precisar a qué título tiene el comprador derecho a la devolución. En consecuencia, no es acertada la alegación de la demandante de que el visado extendido por la autoridad aduanera en el formulario de solicitud de devolución del impuesto, con el que se acredita que los bienes han salido del territorio como parte del equipaje de viajeros, también sirva para justificar la exención fiscal de las entregas de bienes para la exportación.
- 29 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, este tribunal también alberga dudas acerca de que, cuando se constata la ilegalidad de la exención fiscal en favor de viajeros extranjeros, deba examinarse paralelamente la concurrencia de los requisitos de las entregas de bienes para la exportación en todos los casos en que los bienes hayan salido del territorio como equipaje de viajeros.
- 30 Al mismo tiempo, este tribunal considera decisivo en el caso de autos el hecho de que la demandante actuó claramente de mala fe en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo que justifica, sobre la base de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad del Derecho de la Unión, que, además de denegarse la reducción de la base imponible, se excluya la posibilidad de recalificación como entrega de bienes para la exportación, y ello aun en el caso de que la autoridad tributaria debiera por lo demás examinar la concurrencia de los requisitos de las entregas de bienes para la exportación.
- 31 Este tribunal estima necesaria una remisión prejudicial en relación con las cuestiones anteriores y tiene conocimiento de que en la actualidad se encuentran pendientes otros procedimientos contencioso-administrativos con similar objeto ante órganos jurisdiccionales húngaros.