

**Asunto C-427/23****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:**

11 de julio de 2023

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Szegedi Törvényszék (Tribunal General de Szeged, Hungría)

**Fecha de la resolución de remisión:**

3 de julio de 2023

**Parte demandante:**

Határ Diszkont 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 interpuesto contra la resolución de la Nemzeti Adó—és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas) mediante la cual esta confirmó la resolución de la autoridad tributaria de primer grado en la que esta última autoridad calificó de operación independiente y, por tanto, gravada por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) la actividad relativa a la devolución del IVA en relación con entregas de bienes realizadas por la demandante.

**Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial**

El órgano jurisdiccional remitente pregunta, con arreglo al artículo 267 TFUE, si es conforme con el Derecho de la Unión, en particular con la Directiva 2006/112/CE: a) la práctica de un Estado miembro consistente en considerar la actividad relativa a la devolución del IVA a los viajeros extranjeros una prestación

de servicios independiente por la cual debe repercutirse el IVA con arreglo a las normas generales; b) la práctica de un Estado miembro en virtud de la cual no se considera exenta del impuesto la comisión de gestión por la devolución del IVA; c) la práctica de un Estado miembro según la cual debe pagarse el IVA correspondiente a la comisión de gestión también con carácter retroactivo, y d) la práctica de un Estado miembro de tomar como base imponible del IVA el valor que figura exento en las facturas emitidas relativas a la comisión de gestión.

### Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿Es conforme con los artículos 1, apartado 2, 2, apartado 1, letra c), 78 y 146, apartado 1, letra e), 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 sobre el IVA»), la práctica de un Estado miembro que considera prestación de servicios independiente, distinta de la entrega de bienes exenta del impuesto, la gestión de la devolución del IVA a los viajeros extranjeros —que comprende los trámites administrativos desde la expedición de los formularios estandarizados para solicitar la devolución del IVA hasta la devolución de tal impuesto—, por la cual debe repercutirse y abonarse el IVA con arreglo a las normas generales, en un supuesto en el que la percepción y la facturación de la comisión de gestión, equivalente a un porcentaje del IVA que ha de devolverse, se producen simultáneamente a la devolución del IVA, en un momento distinto al de la entrega y facturación de los bienes y posterior al pago por el adquirente de la contraprestación por los bienes y a la salida de estos hacia un país no perteneciente a la Unión?
- 2) En caso de que se responda afirmativamente a la primera cuestión, ¿es conforme con el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva sobre el IVA la práctica de un Estado miembro en virtud de la cual la comisión que se cobra por la gestión de la devolución del IVA a raíz de una entrega de bienes efectuada en favor de viajeros extranjeros no se considera exenta del impuesto en calidad de «operación relativa a pagos o a créditos»?
- 3) En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones primera y segunda, ¿es conforme con el principio de protección de la confianza legítima, como uno de los principios fundamentales del sistema común del IVA, la práctica de un Estado miembro según la cual el emisor de las facturas relativas a la comisión de gestión también debe pagar retroactivamente el IVA, pese a que la autoridad tributaria ya lo había controlado en varias ocasiones en los años previos a la inspección y, en el curso de tales controles, había examinado, pero sin formular objeciones, la práctica seguida por este de considerar exenta del IVA la comisión de gestión y no lo informó de que hubiese cambiado la normativa del Estado miembro vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, que mencionaba expresamente, entre los servicios exentos del impuesto, la «devolución del impuesto en favor de viajeros extranjeros tramitada por el comerciante en virtud de normativa específica»?

- 4) En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones primera a tercera, ¿es conforme con lo dispuesto en los artículos 73 y 78 de la Directiva sobre el IVA la práctica de la autoridad tributaria de un Estado miembro de tomar como base imponible del IVA la contraprestación que figura exenta en las facturas expedidas relativas a la comisión de gestión, base imponible sobre la cual, con arreglo a la resolución de la autoridad tributaria, el emisor de las facturas debe abonar el IVA según las normas generales, pese a que la contraprestación pagada por los viajeros extranjeros no incluye tal cantidad?

### **Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas**

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: artículos 1, apartado 2, 2, apartado 1, 24, apartado 1, 73, 78, 135, apartado 1, y 146, apartado 1

### **Jurisprudencia del Tribunal de Justicia invocada**

Sentencias de 6 de octubre de 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591); de 14 de septiembre de 2006, Elmeka (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563); de 2 de diciembre de 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730); de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722); de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), y de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887)

### **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»)

Según su artículo 70, apartado 1, en el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, se incluyen en la base imponible:

«[...]»

- b) los gastos accesorios ocasionados que quien efectúe la entrega del bien o la prestación del servicio traslade al adquirente del bien o al destinatario del servicio y, en particular, los gastos y costes de comisión u otro tipo de intermediación [...]».

Con arreglo al artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA, están exentas del impuesto:

«[...]»

- d) las prestaciones de servicios relativas a pagos, giros, cheques y otros créditos pecuniarios e instrumentos financieros, incluida su negociación, con excepción del propio cobro de créditos (deuda activa);
- e) las prestaciones de servicios relativas a los medios legales de pago húngaros y extranjeros, incluida su negociación [...]».

Con arreglo al artículo 98, apartado 1, de la Ley del IVA, «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, a condición de que la expedición o el transporte:

- a) sea efectuado por el propio proveedor o por un tercero que actúe por cuenta de aquel;
- b) sea efectuado por el propio adquirente o por un tercero que actúe por cuenta de aquel si se reúnen los requisitos adicionales previstos en los apartados 3 y 4 o en los artículos 99 y 100.»

Con arreglo al artículo 99, apartado 1, de la Ley del IVA, «cuando el adquirente sea un viajero extranjero y los bienes entregados [...] formen parte de su equipaje personal o de viaje, será preciso, para la aplicación de la exención prevista en el artículo 98, apartado 1, que:

[...]

- b) el viajero extranjero demuestre su condición mediante su documentación de viaje en vigor o mediante otros documentos públicos en vigor [...] que sirvan para identificar a la persona [...];
- c) la autoridad certifique, en el punto de salida de los bienes de la Comunidad, que estos han abandonado el territorio, por medio de la colocación de un visado y un sello sobre el formulario proporcionado al efecto [...], mediando la presentación simultánea de los bienes y el original de la factura que confirma que se ha realizado la entrega de los bienes.

(2) Para poder acogerse a la exención, el vendedor de los bienes, además de emitir una factura, deberá encargarse de cumplimentar un formulario de solicitud de devolución del impuesto a petición del viajero extranjero.

[...]

(4) La exención del impuesto estará sujeta al requisito de que:

[...]

- b) el vendedor devuelva el impuesto repercutido al viajero extranjero, de conformidad con los apartados 5 a 8, en caso de que se haya repercutido el impuesto en el momento de la entrega de los bienes.

(5) El viajero extranjero personalmente o el mandatario que actúe en nombre y por cuenta de este podrá solicitar al vendedor de los bienes la devolución del impuesto.

[...]

(8) El vendedor de los bienes también estará obligado a velar por que la factura que acredite que la entrega de bienes se ha realizado no dé lugar a una nueva solicitud de devolución del impuesto. A tal fin, antes de restituir [al viajero] el original de la factura, deberá anotar en esta la mención “IVA liquidado” y hacer una fotocopia de la factura con esta mención, fotocopia que está obligado a conservar en sus registros».

Según el artículo 102, apartado 1, de la Ley del IVA, «estarán exentas del impuesto las prestaciones de servicios —con la excepción de las exentas con arreglo a los artículos 85, apartado 1, y 86, apartado 1— cuando estén directamente relacionadas con bienes

[...]

b) que, sometidos al régimen de exportación, salgan del territorio comunitario y dicha salida sea certificada por la autoridad en el sentido del artículo 98, apartado 2, letra a)».

### **Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal**

- 1 En 2020, la demandante, en su local comercial situado junto a la frontera entre Hungría y Serbia, vendió diversos bienes por un total elevado a viajeros extranjeros residentes en Serbia y devolvió el IVA correspondiente a las ventas, por importe de 298 328 000 forintos húngaros (HUF). En concepto de tramitación de la devolución del IVA, cobró a los viajeros extranjeros que habían efectuado las adquisiciones una comisión de gestión por importe del 15 % del IVA devuelto. En sus declaraciones del IVA, la demandante incluyó el volumen de negocios procedente de la comisión de gestión como prestación exenta por su carácter de interés público u otro carácter especial.
- 2 En la fecha de la venta, los viajeros extranjeros, según los formularios sellados de solicitud de devolución del impuesto, sacaban del territorio húngaro los bienes adquiridos; en las facturas se incluía la mención «IVA liquidado». La demandante, en un momento posterior a la exportación, devolvía a los viajeros extranjeros el importe íntegro del IVA repercutido que constaba en las facturas. En la fecha de la devolución del IVA, la demandante emitía facturas de pago en efectivo correspondientes a la comisión de gestión del 15 %, cuyo pago se acreditaba mediante comprobantes de caja. En las facturas de pago en efectivo figuraba «comisión de gestión» como denominación de la operación económica.

- 3 En el marco de una inspección realizada respecto del ejercicio 2020 en relación, entre otros, con el IVA, la autoridad tributaria de primer grado instó en varias ocasiones a la demandante a que manifestara el contenido real de las facturas emitidas correspondientes a la comisión de gestión. En sus manifestaciones, la demandante sostuvo en todo momento que la prestación de servicios controvertida estaba exenta del impuesto, pero cambió varias veces su opinión acerca de cuál era el motivo de la exención.
- 4 De las manifestaciones de la demandante se desprende que esta clasificó el servicio erróneamente desde el punto de vista estadístico.
- 5 Con anterioridad a la inspección, la demandante había preguntado al Nemzeti Adó—és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (Departamento Principal de Relaciones con los Administrados e Información de la Dirección Central de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) si la comisión de gestión relativa a la devolución del IVA estaba exenta en caso de que no se percibiese en el momento de la compra. En su respuesta, el Departamento Principal mencionado expuso que la comisión de gestión es un gasto accesorio a la entrega de bienes, gasto que al viajero extranjero que efectúa la adquisición se le debe facturar como exento del impuesto, siempre que se cumplan los requisitos de la exención fiscal por lo que respecta a la operación subyacente.
- 6 La demandante se opuso a que la cuota del IVA deba determinarse sobre la base del importe facturado como importe neto, y alegó que los ingresos percibidos en concepto de comisión de gestión incluían también la cuota del IVA.
- 7 En su resolución de 22 de julio de 2022, la autoridad tributaria de primer grado declaró la existencia de una diferencia tributaria a cargo de la demandante, constitutiva de un descubierto fiscal, por un importe de 12 040 000 HUF. Según dicha resolución, la citada actividad de la demandante era de carácter meramente administrativo, no un servicio contable, y esta no había demostrado que el servicio de gestión estuviese exento del IVA. La autoridad tributaria de primer grado destacó que la propia demandante trataba el servicio de gestión como una prestación de servicios independiente y que no lo integraba en la base imponible de la entrega de bienes ni indicaba tampoco la fecha en que se efectuaba la entrega de bienes como fecha de realización del citado servicio.
- 8 La demandante interpuso recurso administrativo contra dicha resolución ante la autoridad demandada en el presente asunto, la cual, mediante resolución de 27 de octubre de 2022, confirmó la resolución de la autoridad tributaria de primer grado. A juicio de la demandada, la información solicitada con anterioridad por la demandante se refería a una cuestión planteada por esta en términos sumamente amplios, en la que no mencionaba el hecho fundamental de que, en su caso concreto, la entrega de bienes y la prestación del servicio estaban totalmente separadas la una de la otra y no se producían en el mismo momento, de que el

servicio prestado no era requisito para poder reclamar la devolución del IVA y de que los viajeros extranjeros ni siquiera solicitaban tal servicio.

- 9 La demandante ha interpuesto recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución ante el órgano jurisdiccional remitente.

### **Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal**

- 10 La **demandante** alega que la comisión de gestión controvertida en el presente litigio está exenta del IVA en virtud del artículo 102, apartado 1, letra b), de la Ley del IVA, como prestación de servicios directamente relacionada con bienes cuya salida del territorio de la Comunidad ha sido certificada por la autoridad tributaria. La comisión de gestión constituye un gasto directamente accesorio a la entrega de bienes exenta del IVA y, por tanto, está exenta del IVA.
- 11 La demandante señala que, como vendedora, vendía los bienes a viajeros extranjeros (adquirentes), que los adquirentes pagaban una contraprestación por dichos bienes y que ella se comprometía a devolverles el IVA correspondiente a la contraprestación abonada por tales bienes si los viajeros extranjeros acreditaban, presentando el formulario de solicitud de devolución del impuesto, que los bienes habían salido del territorio de la Comunidad, siempre que le abonaran, en concepto de comisión de gestión, el 15 % del IVA devuelto, de modo que la cláusula relativa a la comisión de gestión formaba parte inherente del contrato de compraventa.
- 12 Según la demandante, el precio final de compra se determinaba en esencia computando la devolución del IVA, y las estipulaciones de los contratos de compraventa a los que se refiere el presente litigio se cumplían plenamente con dicha devolución. El requisito de la simultaneidad no figura en el texto de la Ley del IVA.
- 13 La demandante invoca la sentencia dictada en el asunto C-432/15, Baštová, que respalda la idea de que, en el presente asunto, la entrega de bienes constituye la prestación principal y de que el servicio de gestión prestado en el contexto de la devolución del IVA se considera un gasto accesorio a aquella.
- 14 A juicio de la demandante, se ha vulnerado el principio de protección de la confianza legítima, consagrado reiteradamente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, porque la autoridad tributaria había examinado en cuatro ocasiones en los años anteriores a la inspección su tributación en concepto de IVA y había comprobado que a la comisión de gestión se le daba el tratamiento de ingreso exento del IVA y que se facturaba también como tal. En el supuesto de que no fuera aplicable ninguno de los motivos de exención invocados por la demandante, la autoridad demandada, en virtud del principio de protección de la confianza legítima, tampoco podría reclamar con carácter retroactivo el pago del IVA no repercutido previamente por la demandante.

- 15 La demandante ha propuesto que se incoe un procedimiento prejudicial para que se dé respuesta a cuatro cuestiones.
- 16 Según la **autoridad demandada**, solo la demandante considera una prestación de servicios la obligación legal, que recae sobre el comerciante que vende a viajeros extranjeros, de devolver el IVA correspondiente a las mercancías que salen del territorio por la frontera aduanera en caso de que se cumplan los requisitos legales, y, en opinión de dicha autoridad, dado que las entregas de bienes también se perfeccionan sin esa prestación, en ningún caso se trataría de una «prestación de servicios relacionada» con tales entregas. A su juicio, en el presente asunto no hay ninguna norma jurídica material que establezca que la prestación de servicios de que se trata está exenta del impuesto.
- 17 En el procedimiento administrativo previo, la demandante no alegó que hubiese celebrado contratos de compraventa del tipo que sea con los viajeros extranjeros que eran sus clientes. La prestación de servicios se basaba en una decisión unilateral de la demandante, sin que los clientes la hubiesen solicitado, y, en esencia, la demandante la prestaba como requisito para la devolución del impuesto.
- 18 El hecho de que el importe efectivamente pagado como contraprestación por los bienes variase posteriormente debido a la devolución del IVA no altera la circunstancia de que los adquirentes abonaban la contraprestación en el momento de la compra. La entrega de bienes se perfeccionaba por el hecho de que los clientes pagaban la contraprestación, tomaban posesión de los bienes y los trasladaban a un país no perteneciente a la Unión, completando así la operación.
- 19 La autoridad demandada no considera que el procedimiento prejudicial esté justificado.

### **Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial**

- 20 En el presente litigio, el órgano jurisdiccional remitente debe pronunciarse sobre la cuestión, que requiere que se interprete el Derecho de la Unión, de si la devolución del IVA que se tramita a cambio de una comisión de gestión es accesoria a la entrega de bienes exenta del impuesto efectuada en favor de viajeros extranjeros y debe considerarse, por tanto, prestación de servicios exenta, o si ha de considerarse prestación de servicios independiente y, por consiguiente, gravada.
- 21 Por lo que respecta a la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente considera que la gestión controvertida es una prestación de servicios accesoria a la entrega de bienes exenta y, habida cuenta de que la entrega de bienes a un viajero extranjero constituye una exportación de bienes, se trata a la vez de una prestación de servicios directamente relacionada con dicha exportación de bienes, por lo que está exenta del IVA con arreglo al artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva sobre el IVA.



- 22 En cuanto a las consideraciones relativas a la prueba de la exención, el órgano jurisdiccional remitente estima que el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado a este respecto en el sentido de que la naturaleza de la actividad determina objetivamente la existencia de una exención por exportación, lo cual se aplica también a una prestación de servicios directamente relacionada con la exportación de bienes.
- 23 En lo que atañe a la segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en el supuesto de que la autoridad tributaria hubiera estimado correctamente que la prestación de servicios controvertida constituye una prestación de servicios independiente, deberá decidir si dicha prestación de servicios está exenta del impuesto por algún motivo.
- 24 El apartado 86, apartado 1, letra d), de la Ley del IVA, que es la norma húngara que transpone el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva sobre el IVA, enumera los servicios financieros que están exentos del IVA, y la cuestión pretende que se dilucide si el servicio que presta la demandante, relacionado con la pretensión pecuniaria de sus clientes, viajeros extranjeros, de que se les devuelva el IVA, puede estar exento del impuesto por ese motivo. La interpretación de la disposición de la Directiva sobre el IVA corresponde al Tribunal de Justicia.
- 25 La demandante invoca la sentencia Elmeka, dictada en los asuntos acumulados C-181/04 a C-183/04, en relación con el principio de protección de la confianza legítima. De dicha sentencia se desprende que el órgano jurisdiccional remitente debe determinar si, sobre la base de las conclusiones de los controles fiscales previos, la demandante podía razonablemente considerar que la prestación de servicios controvertida estaba exenta del impuesto.
- 26 En vista de la postura sostenida en los controles fiscales, que se desprende claramente de las actas y se ha mantenido inalterada a lo largo de los años, según la cual la demandante había emitido legalmente facturas exentas del IVA por el servicio de gestión, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de si es conforme con el principio del Derecho de la Unión de protección de la confianza legítima el hecho de que la demandante deba pagar el IVA también retroactivamente por esa misma operación, sin que la autoridad tributaria la haya informado con carácter previo acerca de un cambio de su postura anterior.
- 27 Por lo que respecta al método de cálculo de la cuota del IVA, el órgano jurisdiccional remitente invoca las sentencias dictadas en los asuntos MyTravel (C-291/03) y Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13). Según esta jurisprudencia, es contrario a los principios fundamentales del sistema del IVA que se obligue a la demandante a pagar un importe de IVA que no ha percibido de los consumidores finales.
- 28 Habida cuenta de que es evidente que la demandante no tiene posibilidad de repercutir *a posteriori* a los clientes, viajeros extranjeros, el IVA que la autoridad

tributaria le ordena pagar por la comisión de gestión, al órgano jurisdiccional remitente, sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia antes citada, también le parece cuestionable la actuación de la autoridad tributaria de considerar la comisión de gestión una cantidad neta, en lugar de considerarla una cantidad bruta que también incluye el IVA.

- 29 Por tanto, según el órgano jurisdiccional remitente, como consecuencia de la resolución de la autoridad tributaria, la demandante se ve obligada a pagar un IVA que no puede cobrar, lo cual es contrario al principio fundamental de que el IVA grava al consumidor final.

DOCUMENTO DE TRABAJO