

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 28 de febrero de 2018 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2006/112/CE — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Artículo 131 — Artículo 146, apartado 1, letra b) — Artículo 147 — Exenciones relativas a las exportaciones — Artículo 273 — Normativa de un Estado miembro que supedita la exención a que se haya realizado un volumen de negocios de un importe mínimo o se haya celebrado un contrato con un operador económico legitimado para efectuar la devolución del IVA a los viajeros»

En el asunto C-307/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 27 de enero de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de mayo de 2016, en el procedimiento entre

**Stanisław Piekowski**

y

**Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça, Presidente de Sala, y los Sres. E. Levits y A. Borg Barthet (Ponente), la Sra. M. Berger y el Sr. F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. K. Herrmann y M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de septiembre de 2017;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 131, 146, apartado 1, letra b), 147 y 273 de la 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; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Sr. Stanisław Piekowsky y el Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (Director de la Administración tributaria de Lublín, Polonia) en relación con la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de las entregas de bienes expedidos fuera de la Unión Europea en el equipaje personal de viajeros.

## **Marco jurídico**

### **Derecho de la Unión**

3 A tenor del artículo 14, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

4 El artículo 131 de la Directiva sobre el IVA dispone:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 [del título IX de la Directiva sobre el IVA] 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.»

5 En el capítulo 6, titulado «Exenciones relativas a las exportaciones», del título IX de esta Directiva, el artículo 146 de ésta dispone en su apartado 1, letra b):

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

b) las entregas de bienes expedidos o transportados por el adquirente que no se halle establecido en su territorio respectivo, o por su cuenta, fuera de la Comunidad, con exclusión de los bienes transportados por el propio adquirente y destinados al armamento o al avituallamiento de embarcaciones de recreo y de aviones de turismo o de cualquier otro medio de transporte de uso privado».

6 El artículo 147 de dicha Directiva establece lo siguiente:

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

a) el viajero no está establecido en la Comunidad;

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

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

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

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado 1, se entenderá por “viajero que no está establecido en la Comunidad” el viajero cuyo domicilio o residencia habitual no esté situado en la Comunidad. En ese caso se entenderá por “domicilio o residencia habitual” el lugar mencionado como tal en el pasaporte, el documento de identidad o cualquier otro documento que el Estado miembro en cuyo territorio se efectúe la entrega reconozca como equivalente al documento de identidad.

La prueba de la exportación estará constituida por la factura o un documento justificativo equivalente, provista del visado de la aduana de salida de la Comunidad.

Los Estados miembros facilitarán a la Comisión un modelo de los sellos que utilicen para expedir el visado mencionado en el párrafo segundo. La Comisión comunicará esta información a las autoridades fiscales de los demás Estados miembros.»

7 A tenor del artículo 273 de la misma Directiva:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que [se] 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.»

### **Derecho polaco**

8 El artículo 126, apartado 1, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley relativa al Impuesto sobre Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2011, n.º 177, posición 1054), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«Las personas físicas cuyo domicilio no esté situado en el territorio de la Unión Europea (en lo sucesivo, “viajeros”) tendrán derecho a la devolución del impuesto pagado por la compra, en el territorio nacional, de bienes que hayan transportado en su estado original fuera del territorio de la Unión Europea en su equipaje personal, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 y en los artículos 127 y 128.»

9 El artículo 127 de la Ley del IVA establece:

«1. El derecho a la devolución del impuesto previsto en el artículo 126, apartado 1, de la presente Ley existirá siempre y cuando los bienes se adquieran de sujetos pasivos (en lo sucesivo, “vendedores”), que:

- 1) estén dados de alta como sujetos pasivos del impuesto,
- 2) lleven, mediante el uso de cajas registradoras, un registro sobre el volumen de negocios y los importes del impuesto devengado, y
- 3) hayan celebrado un contrato relativo a la devolución del impuesto con al menos uno de los operadores económicos mencionados en el apartado 8.

[...]

5. La devolución del impuesto a los viajeros se llevará a cabo en eslotis (PLN) por el vendedor o, en las oficinas de devolución del IVA, por los operadores económicos cuya actividad tenga por objeto la devolución prevista en el artículo 126, apartado 1.

6. Los vendedores mencionados en el apartado 5 del presente artículo podrán efectuar las devoluciones con arreglo al artículo 126, apartado 1, siempre y cuando su volumen de negocios del ejercicio fiscal anterior sea superior a 400 000 PLN y la devolución se refiera exclusivamente a bienes adquiridos por el viajero del vendedor respectivo.

[...]

8. Los operadores económicos mencionados en el apartado 5, siempre que no sean vendedores, podrán efectuar la devolución con arreglo al artículo 126, apartado 1, siempre y cuando:

- 1) en el momento de la solicitud de la certificación prevista en el punto 6, lleven al menos doce meses dados de alta como sujetos pasivos [del impuesto];
- 2) hayan notificado por escrito al Director de la Administración tributaria su intención de desempeñar actividades en el ámbito de la devolución del impuesto a viajeros;
- 3) en el momento de la solicitud de la certificación prevista en el punto 6, no tengan pendiente durante al menos doce meses ningún pago de impuestos adeudados a la Hacienda pública o de contribuciones a la seguridad social;
- 4) hayan concluido un contrato relativo a la devolución del impuesto con los vendedores mencionados en el apartado 1 del presente artículo;
- 5) hayan depositado en la Administración tributaria una fianza por importe de 5 000 000 PLN en forma de:
  - a) depósito en efectivo,
  - b) aval bancario,
  - c) bonos del Estado emitidos a tres años como mínimo; y
- 6) hayan obtenido un certificado del ministro responsable de la Hacienda pública en el que conste que se cumplen todos los requisitos exigidos en los puntos 1 a 5 del presente apartado.»

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

10 El Sr. Pie?kowski es un empresario sujeto al IVA que ejerce una actividad mercantil, en particular en el ámbito de los dispositivos de telecomunicaciones, y utiliza una caja registradora para registrar el volumen de negocios y el importe del impuesto devengado. En el desarrollo de su actividad mercantil, el Sr. Pie?kowski vende mercancías a viajeros que residen fuera del territorio de la Unión.

11 El Urz?du Skarbowego w Bia?ej Podlaskiej (Administración tributaria de Bia?a Podlaska, Polonia) informó al Sr. Pie?kowski de que se ajustaba a la calificación de «vendedor» en el sentido del artículo 127, apartado 1, de la Ley del IVA. Consideró igualmente que de las declaraciones del IVA se desprendía que el volumen de negocios neto realizado por este sujeto pasivo en concepto

de ventas ascendió a 283 695 PLN (aproximadamente 68 288 euros) en el ejercicio fiscal 2009 y a 238 429 PLN (aproximadamente 57 392 euros) en el ejercicio fiscal 2010. Además, estimó que el Sr. Pie?kowski no le había facilitado ninguna información sobre la celebración de un contrato con un operador económico legitimado para efectuar la devolución del IVA, sino que había procedido personalmente, o mediante un empleado, a la devolución de este impuesto a los viajeros.

12 En este contexto, la Administración tributaria de Bia?a Podlaska consideró que, habida cuenta de los volúmenes de negocios realizados, el Sr. Pie?kowski no estaba legitimado para efectuar personalmente, o mediante un empleado, la devolución del IVA a los viajeros ni para aplicarles un tipo impositivo del IVA del 0 % a efectos de los períodos impositivos de los años 2010 y 2011.

13 El Sr. Pie?kowski impugnó esta decisión ante el Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Lublin, Polonia).

14 El Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Lublin), fundándose en las disposiciones que rigen el procedimiento de devolución del impuesto a los viajeros, como las recogidas en los artículos 126 a 129 de la Ley del IVA y en los artículos 131, 146, apartado 1, 147 y 273 de la Directiva sobre el IVA, consideró que, con arreglo al contenido de dichas disposiciones, el Sr. Pie?kowski no podía alegar válidamente que las disposiciones de la Ley del IVA eran incompatibles con la Directiva sobre el IVA en la medida en que supeditaban la posibilidad de que el vendedor efectuase la devolución del IVA a los viajeros al hecho de que éste hubiese realizado un volumen de negocios superior a 400 000 PLN (aproximadamente 96 284 euros) en el ejercicio fiscal anterior.

15 Dicho órgano jurisdiccional declaró que el importe mínimo del volumen de negocios fijado no reviste un carácter meramente informativo y formal, sino que constituye un requisito sustancial del que depende el propio principio de devolución del impuesto directamente por el vendedor. Por lo tanto, consideró, contrariamente a lo aducido por el Sr. Pie?kowski, que el umbral de 400 000 PLN (aproximadamente 96 284 euros) no podía considerarse una «barrera administrativa» a la aplicación de un tipo impositivo del IVA del 0 %.

16 El Sr. Pie?kowski interpuso un recurso de casación ante el Naczelny S?d Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) alegando, en particular, la incompatibilidad de las disposiciones de la Ley del IVA con las de la Directiva sobre el IVA y con los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal.

17 El tribunal remitente señala que, a diferencia del artículo 127, apartado 6, de la Ley del IVA, las disposiciones de la Directiva sobre el IVA no contienen un requisito que exija que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio fiscal anterior un volumen de negocios de un determinado importe para poder aplicar la exención del IVA a los bienes que se transportan en el equipaje personal de los viajeros.

18 En particular, según ese tribunal, no cabe entender que el artículo 131 de la Directiva sobre el IVA constituya el fundamento para introducir el requisito previsto en el artículo 127, apartado 6, de la Ley del IVA.

19 Dicho tribunal subraya asimismo que los requisitos de aplicación de la exención definidos en los artículos 146 y 147 de la Directiva sobre el IVA atañen al comprador y no al vendedor, al contrario que la situación contemplada en el artículo 127, apartado 6, de la Ley del IVA.

20 Además, ese mismo tribunal considera que, a diferencia de la postura mantenida por el

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Lublin), el requisito relativo a la realización de un volumen de negocios de un importe mínimo en el ejercicio fiscal anterior no puede, a la luz de las disposiciones de la Directiva sobre el IVA, tener la consideración de requisito material de la exención, puesto que el tenor de los artículos 146 y 147 de la Directiva sobre el IVA no ofrecen fundamento jurídico alguno que pueda justificar el establecimiento de tal requisito.

21 El tribunal remitente recuerda igualmente que del artículo 273 de la Directiva sobre el IVA se desprende que los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Sin embargo, se pregunta si el hecho de que un Estado miembro establezca un requisito consistente en realizar un volumen de negocios de un importe mínimo de 400 000 PLN (aproximadamente 96 284 euros) cumple los objetivos de dicho artículo.

22 En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 146, apartado 1, letra b), y 147, así como los artículos 131 y 273 de la Directiva [sobre el IVA] en el sentido de que se oponen a disposiciones nacionales que excluyen la aplicación de la exención por lo que respecta a un sujeto pasivo que en el ejercicio fiscal anterior no alcanzó el volumen de negocios mínimo exigido y que tampoco concluyó un contrato con un operador económico legitimado para efectuar la devolución del IVA a los viajeros?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

23 Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente solicita en esencia que se dilucide si los artículos 131, 146, apartado 1, letra b), 147 y 273 de la Directiva sobre el IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional según la cual, en el marco de una entrega para la exportación de bienes que los viajeros transportan en su equipaje personal, el vendedor sujeto al impuesto debe haber realizado un volumen de negocios de un importe mínimo en el ejercicio fiscal anterior o debe haber celebrado un contrato con un operador económico legitimado para efectuar la devolución del IVA a los viajeros, habida cuenta de que el mero incumplimiento de estos requisitos tiene como consecuencia privar definitivamente al vendedor de la exención aplicable a esa entrega.

24 Debe señalarse que, en virtud del artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros exonerarán las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Unión por el adquirente o por cuenta de éste. Esta disposición ha de entenderse a la luz de lo dispuesto en el artículo 14, apartado 1, de esta Directiva, conforme al cual se entiende por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

25 De estas disposiciones y, en particular, del término «expedidos», empleado en el mencionado artículo 146, apartado 1, letra b), se desprende que la exportación de un bien se ha efectuado y que la exención para la exportación es aplicable cuando se ha transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario, cuando el proveedor demuestra que dicho bien ha sido expedido o transportado fuera de la Unión y cuando, como consecuencia de la expedición o del transporte, el bien ha abandonado físicamente el territorio de la Unión (sentencia de 19 de diciembre de 2013, *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, apartado 24 y jurisprudencia citada).

26 En el litigio principal, no se discute que se efectuaron entregas de bienes en el sentido del artículo 14 de la Directiva sobre el IVA y que los bienes objeto de las operaciones controvertidas en dicho litigio abandonaron físicamente el territorio de la Unión en el equipaje personal de viajeros.

27 Sin embargo, cuando la entrega contemplada en el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA se refiera a bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros, la exención sólo se aplica cuando se reúnen determinados requisitos adicionales, establecidos en el artículo 147 de dicha Directiva.

28 A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que, en el litigio principal, se cumplen efectivamente los requisitos enumerados en los artículos 146, apartado 1, letra b), y 147 de la Directiva sobre el IVA.

29 Pues bien, es preciso observar que el tenor respectivo de los artículos 146, apartado 1, letra b), y 147 de la Directiva sobre el IVA no establece el requisito de que el sujeto pasivo haya tenido que realizar un volumen de negocios de un importe mínimo en el ejercicio fiscal anterior o, de no cumplirse dicho requisito, haya tenido que celebrar un contrato con un operador económico legitimado para efectuar la devolución del IVA, para que sea aplicable la exención relativa a la exportación del artículo 146, apartado 1, letra b), de dicha Directiva.

30 Además, los requisitos del artículo 147 de la Directiva sobre el IVA atañen únicamente a los adquirentes de los bienes de que se trata y no se refieren a los vendedores de dichos bienes.

31 Resulta pues que la aplicación de los artículos 146, apartado 1, letra b), y 147 de la Directiva sobre el IVA no puede depender de que se cumplan los requisitos fijados por la normativa nacional controvertida en el litigio principal, cuyo incumplimiento tiene como consecuencia privar definitivamente al sujeto pasivo de la exención relativa a la exportación.

32 Obviamente, como se deriva del artículo 131 de la Directiva sobre el IVA, las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 del título IX de la Directiva, del que forman parte los artículos 146 y 147 de ésta, se aplican 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. Por otra parte, el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA dispone que los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude.

33 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en el ejercicio de las facultades que les confieren los mencionados artículos 131 y 273, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los que figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima (sentencia de 19 de diciembre de 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, apartado 29 y jurisprudencia citada).

34 En particular, en lo que se refiere al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia ha declarado que, conforme a este principio, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permitan 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 de 19 de diciembre de 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, apartado 30 y jurisprudencia citada).

35 En el presente asunto, por un lado, según el Gobierno polaco, la normativa nacional

controvertida en el litigio principal tiene esencialmente como objeto minimizar los riesgos de evasión y de fraude fiscales que puedan derivarse de una incorrecta aplicación de la exención del artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA.

36 Por otro lado, según lo indicado por el tribunal remitente, el requisito relativo a la obligación de que el sujeto pasivo haya realizado un volumen de negocios de un importe mínimo en el ejercicio fiscal anterior no tiene un carácter absoluto, ya que, si el sujeto pasivo no alcanza ese importe mínimo, tiene la posibilidad de beneficiarse de la exención celebrando un contrato con un operador económico legitimado para efectuar las devoluciones del IVA a los viajeros.

37 Sin embargo, cabe señalar a este respecto que el incumplimiento de dicho requisito conllevará la denegación de la exención relativa a la exportación aun cuando concurren los requisitos para disfrutar de ella de los artículos 146, apartado 1, letra b), y 147 de la Directiva sobre el IVA.

38 Ahora bien, el Tribunal de Justicia ha declarado que 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 sobre el IVA, concretamente la salida de los bienes de que se trate del territorio aduanero de la Unión, no devenga IVA. 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 (sentencia de 19 de diciembre de 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, apartado 40).

39 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.

40 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 131, 146, apartado 1, letra b), 147 y 273 de la Directiva sobre el IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional según la cual, en el marco de una entrega para la exportación de bienes que los viajeros transportan en su equipaje personal, el vendedor sujeto al impuesto debe haber realizado un volumen de negocios de un importe mínimo en el ejercicio fiscal anterior o debe haber celebrado un contrato con un operador económico legitimado para efectuar la devolución del IVA a los viajeros, habida cuenta de que el mero incumplimiento de estos requisitos tiene como consecuencia privar definitivamente al vendedor de la exención aplicable a esa entrega.

## **Costas**

41 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

**Los artículos 131, 146, apartado 1, letra b), 147 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional según la cual, en el marco de una entrega para la exportación de bienes que los viajeros transportan en su equipaje personal, el vendedor sujeto al impuesto debe haber realizado un volumen de negocios de un importe mínimo en el ejercicio fiscal anterior o debe haber celebrado un contrato con un operador económico legitimado para efectuar la devolución del impuesto sobre el valor añadido a los viajeros, habida cuenta de que el mero incumplimiento de estos requisitos tiene como consecuencia privar definitivamente**

**al vendedor de la exención aplicable a esa entrega.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: polaco.