

62019CC0656

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

presentadas el 16 de julio de 2020 (1)

Asunto C-656/19

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Szegedi Törvényszék (Tribunal general de Szeged, anteriormente Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo contencioso administrativo y de lo social de Szeged, Hungría)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Exenciones relativas a la exportación — Mercancías contenidas en los equipajes personales de viajeros no establecidos en la Unión — Noción de equipaje personal — Fraude — Denegación del derecho a la deducción del IVA»

1.

La Directiva 2006/112/CE (2) exime del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), bajo ciertas condiciones, a las entregas de bienes que vayan a transportarse fuera de la Unión Europea en el equipaje personal de los viajeros.

2.

El órgano judicial de reenvío requiere la interpretación del Tribunal de Justicia en relación con el concepto de «equipaje personal de viajeros». Pregunta, en particular, si puede acudir a la normativa aduanera que emplea la misma o parecida expresión (3) o si debe tomar en consideración exclusivamente el «sentido ordinario de los términos».

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión Europea. Directiva 2006/112

3.

El artículo 146, apartado 1, enuncia:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

b)

las entregas de bienes expedidos o transportados por el adquiriente que no se halle establecido

en su territorio respectivo, o por su cuenta, fuera de la Comunidad [...];

[...]».

4.

El artículo 147 preceptúa:

«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 solo 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 aquel 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.

[...]».

B. Derecho nacional. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (4)

5.

El artículo 98 indica:

«(1) Las entregas de productos enviados por correo postal o transportados desde el país a un país fuera de la Comunidad están exentas del impuesto, siempre que el envío o el transporte:

[...]

b)

sea realizado por el propio comprador o por un tercero que actúe en su nombre si se cumplen las condiciones adicionales previstas en los párrafos 3 y 4 de este artículo, o en los artículos 99 y 100 de esta ley.

[...]

(3) El párrafo (1) (b) puede aplicarse, sujeto a las disposiciones de los artículos 99 y 100, cuando, en este contexto, el comprador no esté establecido en Hungría o, en defecto de establecimiento, no tenga aquí su domicilio o residencia habitual.

[...]».

6.

Conforme al artículo 99:

«(1) Cuando el adquirente es un viajero extranjero y los bienes entregados [...] forman parte de su equipaje personal o de viaje, es preciso, para la aplicación de la exención prevista en el artículo 98, apartado 1, que:

a)

el valor de la entrega, incluyendo el impuesto, supere un montante equivalente a 175 euros;

b)

el viajero extranjero demuestre su condición con apoyo en documentos de viaje u otros emitidos por las autoridades reconocidas como competentes en Hungría, y que sirven a identificar a la persona;

c)

la autoridad certifique, en el punto de salida de los productos de la Comunidad, que han abandonado el territorio, por medio de la colocación de un visado y un sello sobre el formulario proporcionado al efecto por la administración fiscal del Estado [...], mediando la presentación simultánea de los bienes y el original de la factura que confirma la ejecución de la entrega de los bienes.

[...]».

7.

El artículo 259, apartado 10, define al viajero extranjero como:

«[...] la persona física que no es nacional de un Estado miembro de la Comunidad ni titular de un derecho de residencia en un Estado miembro de la Comunidad, así como la persona que es nacional de un Estado miembro de la Comunidad, pero reside fuera del territorio de esta».

II. Hechos (según el órgano de reenvío) (5) y preguntas prejudiciales

8.

Bakati Plus Kereskedelmi és Szolgáltató Kft (en lo sucesivo, «Bakati Plus») es una empresa que se dedica al comercio mayorista de plantas ornamentales y al comercio minorista de otros productos, realizado fuera de sus locales. A partir del año 2015, su volumen de negocios anual aumentó de 50 a 1000 millones de forintos húngaros (HUF).

9.

Durante el año 2016, al que se refieren los hechos, la práctica totalidad de la actividad de Bakati Plus consistió en la venta, en grandes cantidades, de productos alimenticios, cosméticos y de limpieza con destino a Serbia, que suministraba a veinte particulares, miembros de tres familias.

10.

Los productos eran transportados por un mandatario de Bakati Plus desde su almacén hasta otro que habían alquilado los compradores serbios en Hungría, en las proximidades de la frontera de este país con Serbia.

11.

En ese lugar, el conductor que realizaba el transporte entregaba a los compradores, contra el pago de su precio en efectivo, los bienes, las facturas emitidas por el representante de Bakati Plus y los formularios de solicitud de devolución del IVA. Los bienes se trasladaban a continuación en turismos, como equipaje de viajeros, hasta Serbia.

12.

El mecanismo para obtener la exención del IVA se articulaba de este modo: a) Bakati Plus cumplimentaba el formulario de solicitud de devolución del IVA, que era posteriormente visado y sellado por la aduana de salida de los bienes; b) se restituía a Bakati Plus un segundo ejemplar del formulario; c) Bakati Plus devolvía el impuesto a los compradores, con arreglo a la Ley del IVA; y d) Bakati Plus instaba en su liquidación del IVA la deducción del importe devuelto.

13.

Bakati Plus sabía que sus clientes adquirirían las mercancías para revenderlas en mercados serbios. Era asimismo consciente de que la participación de varios miembros de la misma familia en la operación tenía por objeto que el valor de cada entrega no superara un millón de HUF. De esta manera, conforme a las normas húngaras en materia de procedimiento aduanero, el tránsito fronterizo de los bienes entre Hungría y Serbia transcurría sin problemas.

14.

Con ocasión de una inspección fiscal, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Dirección de hacienda y aduanas de la provincia de Csongrád, Hungría; en lo sucesivo, «autoridad tributaria de primer grado») constató que las compras hechas a Bakati Plus por las tres familias serbias excedían del ámbito de las necesidades personales y del uso familiar y se habían llevado a cabo con fines de reventa, por lo que excluyó su calificación como «equipaje de viajeros». Declaró asimismo que aquella empresa tampoco tenía derecho a la exención por otro título.

15.

A resultas de esa inspección, la autoridad tributaria de primer grado exigió a Bakati Plus, mediante resolución de 27 de junio de 2018, el pago de las diferencias en el IVA, con un recargo de demora, y le impuso una sanción pecuniaria.

16.

El 31 de octubre de 2018, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de recursos de la Administración nacional de hacienda y aduanas, Hungría) confirmó la resolución de primer grado, que Bakati Plus había impugnado ante ella. Desestimó esa impugnación invocando una sentencia de la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría) a tenor de la que:

—

Para interpretar la noción de equipaje de viajeros son relevantes tanto la cantidad de las mercancías como la frecuencia de las compras. En ausencia de definición de ese concepto en la Ley del IVA o en la Directiva 2006/112, la práctica nacional considera como tal la mercancía que el viajero adquiere para sus propias necesidades personales o como regalo, sin que en ningún caso pueda tener fines mercantiles.

—

Bakati Plus tampoco tenía derecho a la exención a título de entrega de bienes para la exportación, ya que no solicitó el despacho aduanero de exportación en relación con las operaciones ni se planteó la tramitación de estas como exportaciones: los compradores pidieron expresamente la aplicación de la exención en favor de viajeros extranjeros.

17.

Bakati Plus impugnó la resolución administrativa de segundo grado ante el Szegedi Törvényszék (Tribunal general de Szeged, anteriormente Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, Hungría), (6) que ha elevado al Tribunal de Justicia estas preguntas prejudiciales:

«1) ¿Es compatible con el artículo 147 de la Directiva 2006/112/CE [...] 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 [(7)]?»

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?»

III. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

18.

El auto de remisión prejudicial tuvo entrada en el Tribunal de Justicia el 4 de septiembre de 2019.

19.

Han depositado observaciones escritas Bakati Plus, el Gobierno de Hungría y la Comisión Europea.

IV. Apreciación

20.

Por indicación del Tribunal de Justicia, estas conclusiones versarán únicamente sobre la primera y la segunda preguntas prejudiciales, relativas al concepto de «equipaje personal del viajero» del artículo 147 de la Directiva 2006/112.

21.

Estimo oportuno precisar, no obstante, que, cualquiera que sea la interpretación de aquella noción en el sentido del artículo 147 de la Directiva 2006/112, la solución del litigio podría depender de otros elementos de juicio, si, como parece sugerir el tribunal de reenvío, los hechos se reputaran un montaje propiciado por la connivencia entre el vendedor de los bienes y sus compradores serbios, para burlar las normas fiscales húngaras. (8)

22.

Abordaré en primer lugar la segunda interrogante de la segunda pregunta prejudicial, cuya respuesta puede deducirse, a mi juicio, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Pasaré luego a explicar cómo creo que ha de entenderse la expresión «equipaje personal de viajeros» del artículo 147 de la Directiva 2006/112.

23.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre las exenciones del IVA insiste en que son

conceptos autónomos del derecho de la Unión, (9) cuya interpretación (que ha de ser estricta) (10) procede a la luz de su tenor literal, su contexto y el objetivo perseguido por la normativa de la que forman parte. (11)

A. Interpretación literal. El sentido ordinario de los términos «equipaje personal de viajeros» como punto de partida (segunda parte de la segunda pregunta prejudicial).

24.

En lo que concierne a la exégesis literal de los preceptos que recogen las exenciones del IVA, el Tribunal de Justicia declara que, en ausencia de una definición del derecho de la Unión, el sentido habitual de los términos en el lenguaje corriente sirve de referente para determinar su significado y alcance. Sin embargo, inmediatamente matiza que se ha de sopesar «el contexto en el que [los términos] se utilizan y los objetivos perseguidos por la normativa correspondiente». (12)

25.

Cabe, pues, responder al órgano judicial de reenvío que no se atiene a esa jurisprudencia una práctica nacional que interpreta la expresión «equipaje personal» del artículo 147 de la Directiva 2006/112 atendiendo exclusivamente al «sentido ordinario de los términos». Ese «sentido ordinario» no puede prescindir del contexto específico de la norma ni de su objetivo.

26.

Orientar la interpretación de una norma según su contexto y su finalidad es imprescindible cuando no hay un solo «sentido ordinario» de sus términos. Así ocurre con la expresión ahora controvertida.

27.

A primera vista (y de modo intuitivo), el «equipaje personal» de un viajero comprende los objetos que, en general, aquel transporta consigo para su uso privado, así como otros de pequeñas dimensiones para regalar o guardar como recuerdo.

28.

Esa interpretación excluiría del artículo 147 de la Directiva 2006/112 los bienes con destino comercial que el viajero lleve consigo al abandonar el territorio de la Unión Europea. No es, sin embargo, la única posible.

29.

Se podría sostener que el sintagma «equipaje personal» apunta, más bien, a la manera de trasladar los bienes del viajero. Desde este ángulo, el «equipaje personal del viajero» es el que se desplaza de un lugar a otro junto con la persona que viaja, cualquiera que sea su contenido. (13) Comprendería tanto el «equipaje de mano» como el «acompañado», (14) es decir, el resto de las valijas que realizan el trayecto en el mismo medio de transporte que su titular, ubicadas en un espacio previsto para ese menester (bodega del avión, maletero). El carácter comercial o no de la exportación sería irrelevante, en esta perspectiva.

30.

El criterio hermenéutico literal no proporciona, pues, una respuesta unívoca. Ha de atenderse, como ya he expuesto, a los criterios de interpretación sistemático y teleológico.

B. Contexto y objetivos de la exención del IVA a la exportación de bienes en el equipaje personal del viajero

1. Interpretación contextual

31.

El artículo 147 de la Directiva 2006/112 es el segundo de los dos que integran el capítulo 6 («Exenciones a la exportación») del título IX («Exenciones»). En realidad, el artículo 147 no resulta sino desarrollo, en particular, del artículo 146, apartado 1, letra b).

32.

La Directiva 2006/112, en especial, el título IX, su capítulo 6 y, ante todo, los artículos 146 y 147 conforman, a mi entender, el círculo hermenéutico propio de la expresión «equipaje personal» del viajero que emplea este último precepto. Ese círculo puede abarcar, además, otras normas del régimen del IVA.

33.

El tribunal de reenvío y, en parte, la Comisión (15) colocan, sin embargo, en primer plano las reglas del ámbito aduanero. Comenzaré por referirme a ellas y a su papel como «contexto».

a) Régimen del IVA y régimen aduanero

34.

La práctica nacional cuya compatibilidad con la Directiva 2006/112 se discute en el litigio acude a dos nociones propias del ámbito aduanero:

—

La de «efectos personales» del Convenio sobre facilidades aduaneras para el turismo, hecho en Nueva York el 4 de junio de 1954, y su Protocolo Adicional. (16)

—

La de «equipaje» del Reglamento Delegado, dictado en desarrollo del Código aduanero de la Unión. (17)

35.

Conviene puntualizar, ya de entrada, que la Unión Europea no es parte en el Convenio de Nueva York de 1954, que, en este momento, tampoco vincula a todos los Estados miembros.

36.

En cambio, por Decisión del Consejo de 15 de marzo de 1993, quedó aprobado, en nombre de la (entonces) Comunidad, el Convenio relativo a la importación temporal, adoptado en Estambul el 26 de julio de 1990, y se aceptaron sus anexos, con algunas reservas. (18) Este último Convenio retoma, aunque no enteramente, el de Nueva York.

37.

Ahora bien, qué aspectos de ese Convenio y del Reglamento Delegado podrían resultar de interés para este asunto es algo que no necesito abordar.

38.

Ciertamente hay una relación estrecha entre la normativa de aduanas y la del IVA, lo que facilita, además de otros objetivos, la gestión coordinada de los impuestos. Sin embargo, esa interrelación no permite asumir, sin más, la premisa del órgano judicial de reenvío, que el Tribunal de Justicia ha rechazado en otras sentencias, «dadas las diferencias de estructura, objeto y finalidad que existen entre tal sistema [del IVA] y el régimen comunitario de imposición de los derechos de aduana». (19)

39.

La consideración del equipaje personal del viajero en uno y otro ámbito ilustra esas diferencias.

—

En la perspectiva aduanera, el equipaje personal del viajero alude al transporte transfronterizo de cualquier mercancía, sea cual sea su carácter. Todo componente del equipaje está sujeto a la regulación de aduanas. Su destino para fines comerciales o no (pero también otros factores, como la cantidad o el peso de la mercancía) puede ser relevante ulteriormente, al precisar el régimen aduanero aplicable. (20)

—

Por el contrario, la exención del IVA en el transporte de mercancías importadas por viajeros procedentes de terceros países aparece condicionada, de entrada y expresamente, a la ausencia de naturaleza comercial de la importación. De esta manera lo contempla el artículo 4 de la Directiva 2007/74/CE: (21)«los Estados miembros eximirán del impuesto IVA y de los impuestos especiales, sobre la base de umbrales monetarios o de límites cuantitativos, las mercancías importadas en el equipaje personal de los viajeros, siempre que se trate de importaciones sin carácter comercial». (22)

40.

Lo que ahora se discute es, justamente, si el requisito aludido en el párrafo que precede (la ausencia de carácter comercial) existe no solo cuando se trata de la exención del IVA correspondiente a las importaciones, sino también de la correspondiente a las entregas de bienes que se exportan fuera de la Unión Europea en el equipaje personal de los viajeros.

41.

El análisis de los orígenes y de la evolución de las normas comunitarias sobre el IVA (hasta llegar al artículo 147 de la Directiva 2006/112), así como su relación con las anteriores a la Directiva 2007/74, me permitirá defender que el régimen propio del IVA, y no el aduanero, es el que proporciona el contexto adecuado para resolver las dificultades de interpretación. (23)

42.

Este es, por lo demás, el criterio que inspira la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la materia: la interpretación de las exenciones de este impuesto debe hacerse «en el contexto general del sistema común del IVA». (24)

b) Los antecedentes normativos. La Directiva 69/169/CEE (25)

1) La franquicia a la importación

43.

Para determinar el alcance del artículo 147 de la Directiva 2206/112 hay que remontarse a los comienzos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios percibidos sobre la importación en el tráfico internacional de viajeros (Directiva 69/169).

44.

La Directiva 69/169 tomó como punto de partida el status quo de la armonización de los impuestos indirectos en la época, recordando que, en tanto no se avanzara en ella, se mantendrían la imposición a la importación y las desgravaciones a la exportación en los intercambios entre los Estados miembros. (26)

45.

Para promover la «conciencia de la realidad de mercado común», (27) la Directiva 69/169 armonizó las disposiciones concernientes a las franquicias de los impuestos sobre el volumen de negocios, en lo relativo a algunas importaciones efectuadas por viajeros. Las mercancías se adquirirían en los países de salida sujetas a ciertos impuestos; la renuncia por el país de entrada a la percepción de los que recaían sobre el volumen de negocios evitaba una doble imposición. No se pretendía, sin embargo, la ausencia total de imposición. (28)

46.

Las importaciones beneficiarias de la franquicia debían consistir en mercancías contenidas en los equipajes personales de los viajeros, carentes de carácter comercial, y cuyo valor global no superara un importe concreto. (29)

47.

El artículo 3 de la Directiva 69/169 definía las importaciones sin carácter comercial como ocasionales y referidas exclusivamente a mercancías reservadas al uso personal o familiar de los viajeros o destinadas a ser ofrecidas como regalos, exceptuando los casos en que la naturaleza o la cantidad de aquellas suscitara dudas acerca del carácter no comercial de la importación.

2) La desgravación a la exportación. El carácter no comercial de las exportaciones

48.

La franquicia a la importación en los intercambios transfronterizos no debía abocar a la ausencia de toda imposición. Por este motivo, el artículo 6 de la Directiva 69/169, en su redacción original, imponía a los Estados miembros la obligación de tomar medidas para evitar las desgravaciones por entregas de bienes a viajeros cuyo domicilio, residencia habitual o centro de actividad profesional estuviera situado en un Estado miembro, que ya se beneficiaran del régimen de franquicia a la importación.

49.

La prohibición de las desgravaciones a la exportación se fue liberalizando progresivamente, debido a las dificultades técnicas que planteaba y para evitar la doble imposición. (30) Por lo que aquí interesa, la Directiva 72/230/CEE (31) modificó el artículo 6 de la Directiva 69/169, facultando a los Estados miembros para autorizar en determinadas condiciones, en lo relativo a las ventas en la fase del comercio al por menor, la desgravación de los impuestos sobre el volumen de negocios con respecto a las mercancías transportadas en el equipaje personal de los viajeros que saliesen de un Estado miembro.

50.

Para viajeros residentes en otro Estado miembro, la desgravación era posible a partir de un valor dado, superior en todo caso al importe de la franquicia fijada para la importación en el ámbito del tráfico intracomunitario de viajeros conforme a la Directiva misma. Para los residentes fuera de la Comunidad, competía a los Estados miembros establecer ese límite inferior.

51.

Pese a la falta de una específica mención al carácter no comercial de las exportaciones, el contexto del artículo 6 de la Directiva 69/169 obligaba a entender que incumbía, exclusivamente, a las carentes de carácter comercial, tal como lo definía el artículo 3 de aquella.

3) Supresión del artículo 6 de la Directiva 69/169 y evolución posterior

52.

En 1977 se adoptó la Sexta Directiva, cuyo título X regulaba las exenciones del impuesto. Dentro de él, el artículo 15, apartado 2, contemplaba las exenciones en las operaciones de exportación y asimiladas. No recogía ninguna alusión específica al transporte en el equipaje personal de viajeros.

53.

Las franquicias del IVA en la importación continuaron regidas, en virtud del artículo 14, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva, por la Directiva 69/169.

54.

El artículo 6 de la Directiva 69/169 fue suprimido, a partir del 1 de enero de 1993, de acuerdo con el artículo 1, apartado 25, de la Directiva 92/111/CEE. (32)

55.

La Directiva 92/111 introdujo en el artículo 15 de la Sexta Directiva un apartado adicional relativo al régimen de viajeros, por el que se encomendaba a la Comisión que presentara al Consejo

propuestas para precisar la aplicación de la exención a las entregas efectuadas en la fase del comercio al por menor de bienes transportados en los equipajes personales de viajeros.

56.

En la redacción del artículo 15 que se adoptó en consecuencia (a través de la Directiva 95/7/CE), (33) el texto de su apartado 2 pasó a ser, prácticamente, el que figura en el artículo 147 de la actual Directiva 2006/112. No hay, pues, una mención al «carácter no comercial», como sí ocurría en la Directiva 69/169 y como se mantiene hoy en la Directiva 2007/74 (que sustituye a la Directiva 69/169 en cuanto a las franquicias a la importación desde terceros Estados).

57.

A pesar de ese silencio, nada en el iter legislativo que condujo al artículo 15, apartado 2, de la Sexta Directiva, según la redacción de 1995, indica que se pretendiera extender la exención a las entregas de bienes (con vistas a su transporte en el equipaje personal del viajero) cuyo destino fuera ser comercializados. En mi opinión, un cambio de este calibre debería haber quedado reflejado; no cabe inferirlo simplemente a partir de una omisión.

58.

El precepto conservaba, por lo demás, su vinculación con la Directiva 69/169:

—

Por un lado, hacía una remisión, en cuanto al cálculo del valor global de la exportación en moneda nacional, al apartado 2 del artículo 7 de la Directiva 69/169.

—

Por otro, el límite del valor mínimo que condicionaba la exención prevista en el artículo 15, apartado 2, de la Sexta Directiva, y el del valor máximo para beneficiarse de la franquicia a la importación en el equipaje personal al viajar a la Comunidad desde un país tercero, regulado por la Directiva 69/169, se fijaron en la misma cantidad. (34)

59.

En suma, el artículo 15, apartado 2, de la Sexta Directiva debía entenderse aplicable solo a las entregas de bienes para su transporte en el equipaje personal del viajero, sin ulterior destino comercial. Así se mantenía el paralelismo con las condiciones del beneficio de la franquicia a la importación de bienes en el equipaje personal de los viajeros procedentes de terceros países.

c) De la Sexta Directiva a la Directiva 2006/112

60.

El tenor de los artículos 146, apartado 1, letra b), y 147 de la Directiva 2006/112 retoma el del artículo 15, apartado 2, de la Sexta Directiva. (35) Los antecedentes que he expuesto confirman que es la Directiva en vigor, y no la reglamentación de aduanas, el contexto idóneo para determinar el alcance de la exención a la entrega de bienes transportados en el equipaje personal del viajero.

61.

El artículo 147 de la Directiva 2006/112 no es una disposición aislada, sino, como ya he

avanzado, un caso específico de la exención relativa a las «exportaciones indirectas» (36) de la que se ocupa el artículo 146, apartado 1, letra b).

62.

Si es cierto que, por ese motivo, podría sostenerse, en una primera aproximación, que ambos artículos regulan entregas para la exportación al margen de cuál sea su carácter (comercial o no), creo que no es así.

63.

En primer lugar, los trabajos preparatorios de la Directiva 2006/112 no se refieren al destino de las exportaciones de bienes transportados en el equipaje del viajero. Por tanto, y ya que se circunscribe a reproducir la normativa anterior, deduzco que mantiene sus presupuestos. (37)

64.

En segundo lugar, a través de las condiciones que enumera, el artículo 147 de la Directiva 2006/112 retrata una situación definida por elementos personales (relativos al viajero) y elementos objetivos (relativos al viaje y a los bienes) que no casan con la idea de exportación comercial:

—

En cuanto al viajero, la remisión a la prueba (documento de identidad o equivalente) de su residencia fuera de la Unión Europea pone de relieve que se trata de una persona física.

—

La exigencia de domicilio o residencia habitual del viajero fuera de la Unión indica que se está pensando en su calidad de operador no económico (probablemente, un turista, aunque no solo). (38)

—

Corroborar esta misma idea (un viajero ocasional) la previsión de que puede desplazarse en el seno de la Unión, (39) así como el plazo máximo de tres meses desde la entrega de los bienes, tras el que no hay derecho a la exención. (40)

—

Los objetos han de ser de un volumen y una cantidad limitados, ya que el viajero ha de cargarlos consigo en sus desplazamientos dentro del territorio de la Unión Europea, hasta que lo abandona, si desea beneficiarse de la exención.

—

Se requiere que los bienes, en conjunto, superen cierto valor (aunque los Estados miembros pueden rebajarlo). Lo exiguo de la cantidad fijada en la Directiva 2006/112, así como el hecho mismo de que se fije, (41) corroboran la ausencia de objetivo comercial de la exportación.

65.

El tiempo y la forma en los que la exención opera confirman la misma idea. Precisamente porque el supuesto típico del artículo 147 es el de los bienes para uso propio, no comercial, del viajero,

no es descartable que él mismo los consuma mientras se encuentra en la Unión, lo que determina que aquí haya de pagar el IVA. Por eso, la exención no se aplica cuando se adquiere el objeto, sino más tarde, en forma de devolución del IVA supeditada a la prueba de que el bien ha salido del territorio de la Unión.

2. Interpretación teleológica

66.

El artículo 147 responde a la base teórica común a las exenciones a la exportación: como el IVA es un impuesto al consumo dentro de la jurisdicción fiscal y los bienes exportados se consumirán fuera de ella, no debe aplicarse a las entregas de esos bienes. (42) Se evita así la doble imposición.

67.

Podría añadirse que el artículo 147 de la Directiva 2006/112 persigue, además, otro objetivo específico, ligado a la facultad que se reconoce a los Estados miembros de eximir del impuesto a las entregas de bienes cuyo valor global sea inferior al previsto en el propio artículo.

68.

A través de esta posibilidad los Estados miembros que lo deseen pueden renunciar a la recaudación derivada de compras de escaso importe, incentivando, a cambio, la adquisición de productos por la vía de ampliar el abanico de aquellos a los que se aplica la devolución del IVA.

69.

En la medida en que esa finalidad se une habitualmente a la promoción del turismo, refuerza el argumento de que el «equipaje personal del viajero», en el sentido del artículo 147 de la Directiva 2006/112, no contempla exportaciones destinadas al comercio.

70.

Una interpretación diferente, que incluyera bajo la regla de la exención para las entregas de bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de los viajeros también las exportaciones de esos bienes para su ulterior reventa, pondría en tela de juicio la razón misma del régimen especial instaurado en el artículo 147 de la Directiva 2006/112.

71.

Que haya una regulación separada de la exención para entregas de los bienes transportados en el equipaje personal del viajero obedece a una decisión consciente del legislador de la Unión, que no ha querido parificar, sino distinguir sus elementos normativos de los que atañen a las normales exportaciones con destino comercial. Una y otra regulación se inspiran en objetivos dispares.

72.

La interpretación contraria convertiría, además, en alternativos los artículos 146, apartado 1, letra b), y 147 de la Directiva 2006/112, con las implicaciones que eso supondría para la acreditación de la salida de las mercancías del territorio de la Unión y para el control de las exportaciones.

73.

Para determinar, en fin, la naturaleza comercial a efectos de la exención, propongo acudir

(mutatis mutandis) al criterio sentado en el artículo 6 de la Directiva 2007/74, en cuanto a la exención de las importaciones por viajeros procedentes de terceros países. Con arreglo a él, estarían desprovistas de carácter comercial las exportaciones ocasionales de bienes para uso personal o familiar, o para servir de regalo. Ni la naturaleza ni la cantidad de las mercancías deberán ser tales que hagan dudar del carácter no comercial de la exportación.

V. Conclusión

74.

A tenor de lo que antecede, sugiero responder a las preguntas prejudiciales primera y segunda del Szegedi Törvényszék (Tribunal general de Szeged, Hungría) que:

—

«La noción “equipaje personal de los viajeros” del 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, no ha de interpretarse a la luz exclusivamente del sentido ordinario de los términos, sino atendiendo también al contexto en el que se utiliza y a los objetivos perseguidos por la normativa de aquel impuesto.

—

El Convenio sobre facilidades aduaneras para el turismo, hecho en Nueva York el 4 de junio de 1954, y su Protocolo Adicional, así como 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, no constituyen el contexto hermenéutico del artículo 147 de la Directiva 2006/112.

—

La exención del impuesto sobre el valor añadido a las entregas de bienes que se vayan a transportar fuera de la Unión Europea en el equipaje personal de los viajeros, en el sentido del artículo 147 de la Directiva 2006/112, está supeditada, entre otros requisitos, al carácter no comercial de la exportación».

(1) Lengua original: español.

(2) Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

(3) En asuntos precedentes se ha abordado esta cuestión desde otras perspectivas: sentencias de 9 de junio de 1992, Comisión/España (C-96/91, EU:C:1992:253); de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105); y de 28 de febrero de 2018, Pieřkowski (C-307/16, EU:C:2018:124).

(4) Ley CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Ley del IVA»).

(5) En sus observaciones, Bakati Plus cuestiona este relato y aporta elementos complementarios. Pero, como recordó el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de abril de 2020, Coty Germany (C-567/18, EU:C:2020:267), apartado 22, «dado que el órgano jurisdiccional remitente es el único competente para determinar y apreciar los hechos del litigio de que conoce, el Tribunal de Justicia debe en principio limitar su examen a los elementos de apreciación que el

órgano jurisdiccional remitente haya decidido someterle y atenerse de esta forma a la situación que este órgano jurisdiccional considere probada».

(6) Tribunal de lo contencioso administrativo y de lo social de Szeged, Hungría.

(7) DO 2015, L 343, p. 1; en lo sucesivo, «Reglamento Delegado».

(8) Con arreglo al artículo 131 de la Directiva 2006/112, «las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 [del título IX] 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». *Cursiva añadida.*

(9) Sentencia de 18 de octubre de 2007, Navicom (C-97/06, EU:C:2007:609), apartado 20. En ella se examinaba la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible (DO 1977, L 145, p. 1, EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), precedente inmediato de la actual, cuya interpretación cabe retomar (con excepciones que no son relevantes ahora). Sobre la relación entre ambas Directivas, con carácter general, véanse los considerandos primero y tercero de la Directiva 2006/112.

(10) Ibidem, apartado 22 y jurisprudencia citada.

(11) Sentencia de 26 de mayo de 2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354), apartado 27.

(12) Loc. ult. cit.

(13) Esta es, en esencia, la interpretación que propone la Comisión, acerca de la que duda el órgano de reenvío.

(14) Sobre la expresión «equipaje acompañado», véase, infra, nota 22.

(15) Puntos 45 y siguientes de sus observaciones. Aunque con mayores cautelas, también el Gobierno húngaro asume esa postura.

(16) En lo sucesivo, «Convenio de Nueva York de 1954». El Convenio es vinculante para Hungría. Según su artículo 2, la expresión «efectos personales» designa «toda la ropa y demás artículos nuevos o usados que un turista puede razonablemente necesitar para su uso personal, habida cuenta de todas las circunstancias de su viaje, con exclusión de toda mercadería importada con fines comerciales».

(17) A tenor del artículo 1, apartado 5, del Reglamento Delegado, son «equipaje» «todas las mercancías transportadas por cualesquiera medios en relación con un viaje de una persona física».

(18) Decisión 93/329/CEE por la que se aprueba el Convenio relativo a la importación temporal y se aceptan sus anexos (DO 1993, L 130, p. 1).

(19) Sentencia de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 28. A esa dualidad de regímenes me he referido en las conclusiones, de 12 de enero de 2016, de los asuntos acumulados Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig (C-226/14 y C-228/14 EU:C:2016:1), punto 91; y en las de 13 de diciembre de 2016, del asunto Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2016:944), punto 66.

(20) Así ocurre en lo relativo al estatuto aduanero [artículo 119, apartado 3, letra f), del Reglamento Delegado], o para someter las mercancías a un determinado régimen de declaración en aduana [artículo 135, apartado 1, letra b), y artículo 137, apartado 1, letra b), ambos del Reglamento Delegado].

(21) Directiva del Consejo, de 20 de diciembre de 2007, relativa a la franquicia del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos especiales de las mercancías importadas por viajeros procedentes de terceros países (DO 2007, L 346, p. 6; en lo sucesivo, «Directiva 2007/74»).

(22) No obsta a lo anterior que, conforme al artículo 5 de esa Directiva, la definición de «equipaje personal» se haga por referencia a los bultos que el viajero muestra al servicio de aduanas. A tenor de ese artículo, «se entenderá por equipaje personal el conjunto del equipaje que el viajero pueda presentar al servicio de aduana en el momento de su llegada, así como el que presente posteriormente a ese mismo servicio, siempre que pueda probar que, en el momento de la salida, lo registró en la empresa responsable de su transporte como equipaje acompañado».

(23) Eso no quiere decir que algunos elementos del régimen aduanero no sean invocables para confirmar la interpretación de las normas del IVA cuyo resultado coincida con la interpretación de los preceptos aduaneros.

(24) Sentencia de 18 de octubre de 2007, Navicom (C-97/06, EU:C:2007:609), apartado 20.

(25) Directiva del Consejo, de 28 de mayo de 1969, relativa a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas referentes a las franquicias de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos sobre consumos específicos percibidos sobre la importación en el tráfico internacional de viajeros (DO 1969, L 133, p. 6; EE 09/01, p. 19).

(26) Considerando primero.

(27) Considerando segundo.

(28) Considerando cuarto.

(29) Artículo 1, apartado 1, para los viajeros procedentes de terceros Estados, y artículo 2, apartado 1, en el marco del tráfico de viajeros intracomunitario.

(30) Así lo explica la sentencia de 9 de junio de 1992, Comisión/España (C-96/91, EU:C:1992:253), apartado 5.

(31) Directiva del Consejo, de 12 de junio de 1972, Segunda Directiva relativa a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas referentes al régimen de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos sobre consumos específicos aplicables al tráfico internacional de viajeros (DO 1972, L 139, p. 28; EE 09/01, p. 33).

(32) Directiva del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388 en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación

(DO 1992, L 384, p. 47).

(33) Directiva del Consejo de 10 de abril de 1995 por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido (DO 1995, L 102, p. 18).

(34) En 175 ECUS. El paralelismo no pervive actualmente, pues el umbral máximo de la franquicia a la importación es de 300 euros (o 430, en función del medio de transporte), según el artículo 7 de la Directiva 2007/74, y el límite inferior del valor global de las entregas beneficiarias de la exención a la exportación es de 175 euros, de acuerdo con el artículo 147 de la Directiva 2006/112; la cantidad puede, además, ser rebajada por los Estados miembros.

(35) Véase la tabla de correspondencias de la Directiva 2006/112.

(36) Quien se encarga de la expedición o el transporte es el adquirente de las mercancías, o un tercero que actúa en su nombre, por oposición a las exportaciones directas del artículo 146, apartado 1, letra a), en las que los bienes son expedidos o transportados por el transmitente o por un tercero en su nombre.

(37) En coherencia con lo ya expuesto sobre la relación entre la Directiva en vigor y la previa: supra, nota 9.

(38) Otros ejemplos podrían ser el miembro de la tripulación de una aeronave o de un crucero, un estudiante o un inmigrante procedentes de un tercer Estado, en relación con los bienes adquiridos en los tres meses anteriores a dejar la Unión.

(39) El párrafo final del artículo 147, apartado 2, de la Directiva 2006/112 halla su antecedente, como he señalado, en la modificación de la Sexta Directiva a través de la Directiva 95/7. En un documento de 2 de marzo de 1992, la Comisión explica la finalidad de ese apartado: facilitar el paso por aduana de viajeros que, habiendo adquirido un bien en un Estado miembro, salieran del territorio comunitario por otro, llevando a cabo en este las formalidades a las que se supeditaba la devolución del IVA. La Propuesta publicada en el Diario Oficial una semana después [(COM(94) 58 final, DO 1994, C 107, p. 7)] no reproduce esta explicación.

(40) No se demanda un tiempo mínimo. En cuanto a las franquicias a la importación, el Tribunal de Justicia ha sostenido la irrelevancia de una duración muy breve del viaje y, con ella, de una distinción apriorística entre viajeros «auténticos» y «fiscales», a los fines del beneficio de la franquicia (sentencia de 12 de junio de 1980, Comisión/Irlanda, C-158/88, EU:C:1990:242). Entiendo que esa solución es aplicable a la exención ahora analizada.

(41) Una vez que desaparece el propósito de evitar la ausencia de imposición, haciendo coincidir el máximo de la franquicia del IVA a la importación con el mínimo necesario para optar a la exención a la exportación (supra, nota 34), el establecimiento de una cantidad mínima tiene su razón de ser en la simplificación administrativa. Se intenta, así, evitar que los gastos de gestión del impuesto sean desproporcionados en relación con el importe de este. Véase, por analogía, la sentencia de 2 de julio de 2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417), apartado 35.

(42) Véanse, entre otras, las sentencias de 28 de marzo de 2019, Vinš (C-275/18, EU:C:2019:265), apartado 23; y de 17 de octubre de 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876), apartado 20.