Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 1 de agosto de 2025 *

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 1, apartado 2, 2, apartado 1, letra c), y 78 — Exenciones relativas a las exportaciones — Artículo 146, apartado 1, letra b) — Entrega de bienes exenta — Servicio de gestión de la devolución del IVA a compradores no residentes en la Unión Europea — Prestación única — Prestaciones distintas e independientes — Carácter principal o accesorio de una prestación — Exenciones con arreglo a los artículos 135, apartado 1, letra d), y 146, apartado 1, letra e) — Protección de la confianza legítima — Base imponible»

En el asunto C-427/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Szegedi Törvényszék (Tribunal General de Szeged, Hungría), mediante resolución de 3 de julio de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de julio de 2023, en el procedimiento entre

Határ Diszkont Kft.

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. I. Jarukaitis, Presidente de Sala, y los Sres. N. Jääskinen (Ponente), A. Arabadjiev y M. Condinanzi y la Sra. R. Frendo, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. I. Illéssy, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de octubre de 2024;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Gobierno húngaro, por los Sres. D. Csoknyai y M. Z. Fehér y por la Sra. K. Szíjjártó, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: húngaro.

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. V. Bottka, la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. A. Sipos, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 19 de diciembre de 2024;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 1, apartado 2, 2, apartado 1, letra c), 73, 78, 135, apartado 1, letra d), 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y del principio de protección de la confianza legítima.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Határ Diszkont Kft. y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «Dirección de Recursos») en relación con la negativa de esta a conceder la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) sobre la comisión de gestión de la devolución del IVA a compradores no residentes en la Unión Europea.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»

4 A tenor del artículo 2, apartado 1, de esta Directiva:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[…]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[…]».

5 El artículo 73 de dicha Directiva establece lo siguiente:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

6 Según el artículo 78 de esta misma Directiva:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA;

b) los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro, exigidos por el proveedor al adquiriente o al destinatario del servicio.

A efectos de lo dispuesto en la letra b) del párrafo primero, los Estados miembros podrán considerar como gastos accesorios los que sean objeto de pacto especial entre las partes.»

7 El artículo 135, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[…]

d) las operaciones, incluida la negociación, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos;

[…]».

8 Con arreglo al artículo 146, apartado 1, de dicha Directiva:

«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 [Europea], con exclusión de los bienes transportados por el propio adquiriente 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;

[…]

e) las prestaciones de servicios, incluidos los transportes y operaciones accesorias, con la excepción de las prestaciones de servicios exentas con arreglo a los artículos 132 y 135, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes o con las importaciones de bienes que se beneficien de las disposiciones establecidas en el artículo 61 o en la letra a) del apartado 1 del artículo 157.»

9 El artículo 147 de la citada Directiva tiene la siguiente redacción:

«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. […]

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 [Europea] 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.»

Derecho húngaro

Ley del IVA

10 El artículo 70, apartado 1, de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del IVA) (*Magyar Közlöny* 2007/155), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece lo siguiente:

«En el caso de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios, se incluirán 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, de embalaje, de transporte y de seguro;

[…]».

11 En virtud del artículo 86, apartado 1, de la citada Ley, están exentas del impuesto:

«[…]

d) las prestaciones de servicios relativas a cuentas corrientes, depósitos de fondos y cuentas de clientes, 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 excepción de las monedas y billetes de colección, a saber, las monedas de oro, plata u otro metal, así como los billetes, que no sean utilizados normalmente para su función de medio legal de pago o que revistan un interés numismático;

[…]».

12 El artículo 98, apartado 1, de dicha Ley dispone lo siguiente:

«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 del presente artículo o en los artículos 99 y 100 de la presente Ley.»

13 El artículo 99 de esta misma Ley establece lo siguiente:

«1. 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:

a) la contrapartida por la entrega de bienes, impuesto incluido, supere un importe equivalente a 175 euros;

b) el viajero extranjero demuestre su condición mediante su documentación de viaje en vigor o mediante otros documentos públicos en vigor reconocidos por Hungría que sirvan para identificar a la persona (en lo sucesivo, conjuntamente, “documentos de viaje”);

c) la autoridad certifique, en el punto de salida de los bienes de la Comunidad, que estos han abandonado el territorio comunitario, por medio de la colocación de un visado y un sello sobre el formulario proporcionado al efecto por la Administración tributaria del Estado o cualquier otro formulario autorizado por la Administración tributaria nacional que contenga los datos mencionados en el apartado 10 (en lo sucesivo, conjuntamente, “formulario de solicitud de devolución del impuesto”), mediando la presentación simultánea de los bienes y del 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. Los datos de identificación del viajero extranjero que figuren en la factura y en el formulario de solicitud de devolución del impuesto no deben diferir de los que figuren en los documentos de viaje. El viajero extranjero deberá presentar los documentos de viaje al vendedor de los bienes. El formulario de solicitud de devolución del impuesto solo puede incluir los datos relativos a la entrega de bienes de una sola factura, de manera que no pueden diferir de los de la factura. El formulario de solicitud de devolución del impuesto será elaborado en tres ejemplares por el vendedor de los bienes, que entregará los dos primeros ejemplares al viajero y guardará el tercer ejemplar en sus propios documentos contables.

3. Cuando certifique la salida de los bienes a que se refiere el apartado 1, letra c), la autoridad aduanera exigirá al viajero el segundo ejemplar del formulario de solicitud de devolución del impuesto en el que figuren el visado y el sello.

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

a) el vendedor de los bienes esté en posesión del primer ejemplar del formulario de solicitud de devolución del impuesto en el que figuren el visado y el sello a que se refiere el apartado 1, letra c);

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. En caso de que el viajero extranjero:

a) actúe personalmente, deberá presentar sus documentos de viaje;

b) no actúe personalmente, la persona que intervenga en su nombre y por su cuenta deberá acompañar el documento acreditativo de la representación que le ha sido conferida.

6. Con el fin de obtener la devolución del impuesto, el viajero extranjero o su mandatario:

a) entregará al vendedor de los bienes el primer ejemplar en el que figuren el visado y el sello, con arreglo al apartado 1, letra c), del formulario de solicitud de devolución del impuesto;

b) presentará al vendedor de los bienes el ejemplar original de la factura que acredite la entrega de los bienes.

7. La devolución del impuesto al viajero extranjero se hará en forintos [húngaros] y se abonará en efectivo. No obstante, el proveedor de los bienes y el viajero extranjero podrán acordar una divisa y una forma de pago diferentes.

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.

[…]»

14 A tenor del artículo 102, apartado 1, de la Ley del IVA, también están exentas del impuesto las prestaciones de servicios cuando estén directamente relacionadas con bienes:

«[…]

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

[…]».

Ley LXXIV de 1992, del IVA

15 La az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Ley LXXIV de 1992, del IVA) (*Magyar Közlöny* 1992/128), vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, incluía en la lista de las entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas con arreglo al artículo 30, apartado 1, de dicha Ley, en relación con su anexo 2, «las devoluciones de impuestos realizadas por comerciantes en favor de viajeros extranjeros en virtud de una disposición especial».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16 En 2020, Határ Diszkont vendió diversas mercancías a compradores no residentes en la Unión en su establecimiento comercial de Tompa (Hungría), cerca de la frontera serbo-húngara.

17 De los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que esos compradores exportaban el mismo día las mercancías compradas en Hungría y que las facturas de pago en efectivo relativas a tales compras incluían la mención «IVA liquidado». Con posterioridad a la exportación, Határ Diszkont devolvía a dichos compradores el importe íntegro del IVA que constaba en las facturas y emitía el correspondiente recibo de reembolso, en el que figuraban las firmas del emisor y del beneficiario.

18 Por la gestión de la devolución del IVA, Határ Diszkont facturaba a estos clientes no residentes en la Unión una comisión de gestión que ascendía al 15 % del IVA devuelto. Así, el día de la devolución del IVA, Határ Diszkont emitía facturas por los gastos de gestión de dicha devolución, gastos cuyo pago en efectivo quedaba acreditado mediante comprobantes de caja. En sus declaraciones de IVA, Határ Diszkont hacía constar los ingresos correspondientes a esta comisión de gestión como remuneración por prestaciones exentas.

19 También se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia que la información relativa a la comisión de gestión por la devolución del IVA se mostraba en el establecimiento comercial de Határ Diszkont y que los compradores extranjeros eran informados oralmente tanto de la existencia de dicha comisión como de su método de cálculo.

20 Con ocasión de una inspección fiscal respecto del ejercicio 2020 efectuada por la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Dirección Provincial de Hacienda y Aduanas de Bács-Kiskun, perteneciente a la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas,

Hungría; en lo sucesivo, «autoridad tributaria de primer grado»), Határ Diszkont sostuvo que las prestaciones de gestión de la devolución del IVA estaban exentas del impuesto, si bien cambió varias veces su postura acerca del motivo de esta exención.

21 En sus observaciones sobre el acta correspondiente a la citada inspección, Határ Diszkont alegó, en particular, que la comisión de gestión de la devolución del IVA podía considerarse la contraprestación de una prestación de servicios financieros, exenta en virtud del artículo 86, apartado 1, letras d) y e), de la Ley del IVA. Asimismo, según Határ Diszkont, la exención para las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la exportación de un bien prevista en el artículo 102, apartado 1, letra b), de la Ley del IVA también podía aplicársele en el presente asunto. Además, Határ Diszkont declaró que, no obstante, conforme a la información que había recibido de la 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; en lo sucesivo, «Departamento de Relaciones con los Administrados») en respuesta a una pregunta que le había formulado durante dicha inspección, la comisión de gestión de la devolución del IVA debía considerarse un gasto accesorio, en el sentido del artículo 70, apartado 1, letra b), de la Ley del IVA, a una entrega de bienes exenta del IVA en virtud del artículo 99 de dicha Ley y que, como gasto accesorio, compartía el tratamiento de la operación principal en cuanto al régimen de sujeción al IVA.

22 La autoridad tributaria de primer grado desestimó todos los motivos de exención invocados por Határ Diszkont y, mediante resolución de 22 de julio de 2022, declaró que esta adeudaba atrasos en concepto de IVA.

23 En dicha resolución, la citada autoridad examinó, antes de nada, si el servicio de gestión de la devolución del IVA podía considerarse un servicio accesorio a la entrega de bienes y llegó a la conclusión de que constituía una prestación autónoma. Hizo hincapié, en particular, en el hecho de que la entrega de los bienes y la prestación de este servicio no coincidían en el tiempo, de modo que no podía considerarse que dicho servicio facilitase o completase la entrega de esos bienes. La referida autoridad destacó, asimismo, que el servicio de gestión de la devolución del IVA no podía considerarse necesario para la realización de la entrega de los bienes, que había concluido con la salida de esos bienes del territorio de la Unión. Además, a juicio de dicha autoridad, el servicio prestado por Határ Diszkont no facilitaba ni el uso ni el consumo de tales bienes, con cuya entrega no estaba, por tanto, relacionada. Por lo demás, la misma autoridad señaló que la propia Határ Diszkont había tratado el servicio de gestión de la devolución del IVA como una prestación autónoma, puesto que no había incluido la comisión relativa a tal servicio en la base imponible de la entrega de los bienes y había indicado en las facturas una fecha de ejecución distinta de la de la entrega.

24 A continuación, por una parte, en lo que respecta a la exención prevista en el artículo 86, apartado 1, letras d) y e), de la Ley del IVA, que se corresponde con el artículo 135, apartado 1, letras d) y e), de la Directiva del IVA, la autoridad tributaria de primer grado llegó a la conclusión de que el servicio prestado por Határ Diszkont a los viajeros extranjeros era una tarea de naturaleza administrativa y que no podía considerarse un servicio financiero exento en el sentido de tales disposiciones. Por otra parte, en lo que atañe a la exención de las prestaciones de servicios vinculadas a las exportaciones de bienes prevista en el artículo 102, apartado 1, letra b), de la Ley del IVA, que se corresponde con el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, la autoridad tributaria de primer grado repitió, en esencia, que la devolución del IVA al viajero extranjero era una operación nueva que no estaba directamente relacionada con la entrega de

bienes. Por último, dicha autoridad tributaria confirmó que el importe del IVA relativo a la comisión de gestión debía determinarse sobre la base del importe facturado en concepto de dicha comisión, considerado como importe neto del impuesto.

25 En su recurso en vía administrativa contra la resolución de la autoridad tributaria de primer grado, Határ Diszkont sostuvo que las conclusiones de dicha autoridad eran contrarias a los artículos 70, apartado 1, letra b), 86, apartado 1, letras d) y e), y 102, apartado 1, letra b), de la Ley del IVA. También alegó que la existencia de una divergencia en la valoración de su caso entre la autoridad tributaria de primer grado y el Departamento de Relaciones con los Administrados violaba el principio de seguridad jurídica.

26 Mediante resolución de 27 de octubre de 2022, la Dirección de Recursos confirmó la resolución de la autoridad tributaria de primer grado por considerar que estaba correctamente motivada. En su resolución, la Dirección de Recursos estimó, asimismo, que la información facilitada a Határ Diszkont por el Departamento de Relaciones con los Administrados se refería a una cuestión formulada en términos muy generales que no mencionaba la circunstancia esencial de que la entrega de bienes y la prestación de servicios consistente en la gestión de la devolución del IVA eran totalmente distintas la una de la otra y no simultáneas y de que el servicio prestado por Határ Diszkont no era un requisito necesario para la devolución de dicho impuesto.

27 Határ Diszkont interpuso recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, el Szegedi Törvényszék (Tribunal General de Szeged, Hungría), en el que solicita la anulación de la resolución de la Dirección de Recursos, con efectos sobre la resolución de la autoridad tributaria de primer grado.

28 En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente estima, contrariamente a la Dirección de Recursos, que la gestión de la devolución del IVA debe considerarse una prestación accesoria a una entrega exenta, en el sentido del artículo 78, párrafo primero, letra b), de la Directiva del IVA, y que también tiene carácter de prestación de servicios directamente relacionada con una exportación de bienes, de modo que está igualmente exenta del IVA en virtud del artículo 146, apartado 1, letra e), de dicha Directiva.

29 Para respaldar su postura, el órgano jurisdiccional remitente expone, antes de nada, que, dado que el servicio de gestión de la devolución del IVA y la facturación de la comisión correspondiente no pueden tener lugar sin que se hayan efectuado las entregas de bienes a los compradores no residentes en la Unión, este servicio de gestión es un corolario necesario de todas las entregas de bienes efectuadas a este tipo de compradores, en virtud de las disposiciones legales pertinentes. Por consiguiente, basándose también en los principios establecidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), el órgano jurisdiccional remitente considera que sería artificial disociar la gestión de la devolución del IVA de las entregas de bienes correspondientes.

30 A continuación, en cuanto al hecho de que la comisión de gestión de la devolución del IVA no se cobra simultáneamente a la entrega de los bienes, el órgano jurisdiccional remitente recuerda que el artículo 78, párrafo primero, letra b), de la Directiva del IVA se refiere a gastos accesorios que aumentan la base imponible, aun cuando dichos gastos no se produzcan necesariamente al mismo tiempo que la entrega de los bienes correspondientes. En su opinión, el Tribunal de Justicia ya confirmó, en la sentencia de 2 de diciembre de 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), que el «cargo por tramitación de pago separado», facturado separadamente de los servicios que ese pago retribuye, podía constituir un gasto accesorio.

31 Por último, por lo que respecta a la exención prevista en el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, relativa a las prestaciones de servicios directamente relacionadas con las exportaciones de bienes, el órgano jurisdiccional remitente estima que la relación directa exigida por esta disposición, tal como ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), existe cuando una prestación de servicios tiene carácter accesorio, en el sentido del artículo 78, párrafo primero, letra b), de la Directiva del IVA, a una exportación.

32 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la conformidad con el principio de protección de la confianza legítima de la práctica de la Administración tributaria, que consideró, durante varios años, que los servicios de gestión de la devolución del IVA facturado por Határ Diszkont estaban válidamente exentos del IVA, antes de solicitar el pago del IVA por esos servicios con efecto retroactivo, sin informar previamente a Határ Diszkont de su cambio de postura. Se pregunta, en particular, sobre la conformidad de tal práctica con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia derivada de la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Elmeka (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563).

33 Además, el órgano jurisdiccional remitente considera que Határ Diszkont proporcionó una descripción exacta de la situación fáctica al Departamento de Relaciones con los Administrados, indicando expresamente que la comisión de gestión de la devolución del IVA se adeudaba al mismo tiempo que la devolución del IVA, y no en el momento de la entrega de los bienes, y que dicha autoridad proporcionó a Határ Diszkont información no vinculante en sentido contrario a las conclusiones de la autoridad tributaria de primer grado. Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente destaca que, si bien la información facilitada por el Departamento de Relaciones con los Administrados durante la inspección fiscal no pudo influir en la conducta de Határ Diszkont, demuestra que la Administración tributaria está dividida sobre la cuestión controvertida.

34 En tercer lugar, habida cuenta de que es manifiesto que Határ Diszkont no tiene posibilidad de repercutir *a posteriori* el IVA adeudado a la Administración tributaria por lo que respecta la comisión de gestión de la devolución del IVA a los compradores no residentes en la Unión, el órgano jurisdiccional remitente alberga también dudas en cuanto a la decisión de la autoridad tributaria de primer grado de considerar tal comisión un importe neto del impuesto y no un importe bruto que incluye el IVA. El órgano jurisdiccional remitente hace referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencias de 6 de octubre de 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, y de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328) según la cual la base imponible del IVA está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la Administración tributaria no puede cobrar en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo.

35 En estas circunstancias, el Szegedi Törvényszék (Tribunal General de Szeged) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes 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 del 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 del 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 del 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

36 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 1, apartado 2, 2, apartado 1, letra c), y 78 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que una actividad de gestión de la devolución del IVA que los compradores no residentes en la Unión han pagado al adquirir los bienes que, acto seguido, han transportado fuera de la Unión constituye una prestación de servicios distinta e independiente de la correspondiente entrega de bienes exenta y debe estar sujeta, como tal, al IVA. De ser así, dicho órgano jurisdiccional pregunta si esa prestación de servicios debe considerarse exenta con arreglo al artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA.

37 A este respecto, es preciso recordar que, a efectos del IVA, cada operación debe considerarse normalmente distinta e independiente, como se desprende del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA (sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, apartado 29; de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, apartado 20, y de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, apartado 35).

38 No obstante, según reiterada jurisprudencia, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse una operación única cuando no son independientes (sentencias de 10 de noviembre de 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, apartado 69; de 9 de marzo de 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, apartado 40, y de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, apartado 36 y jurisprudencia citada).

39 Existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que, objetivamente, forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (sentencias de 10 de noviembre de 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, apartado 70; de 9 de marzo de 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, apartado 40, y de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, apartado 35 y jurisprudencia citada).

40 Así sucede también cuando uno o varios elementos deben considerarse constitutivos de la prestación principal, mientras, a la inversa, uno o varios elementos deben considerarse como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. Una prestación se considera accesoria a una prestación principal, en particular, cuando no constituye para la clientela un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencias de 10 de noviembre de 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, apartado 71, y de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, apartado 37 y jurisprudencia citada).

41 Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente, con el fin de no alterar la funcionalidad del sistema del IVA [sentencias de 17 de enero de 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, apartado 31, y de 4 de mayo de 2023, Finanzamt X (Herramientas y maquinaria de instalación fija), C-516/21, EU:C:2023:372, apartado 29 y jurisprudencia citada].

42 En el presente asunto, el litigio principal tiene por objeto un servicio de gestión de la devolución del IVA prestado por Határ Diszkont a compradores no residentes en la Unión que han adquirido bienes cuya entrega cumple los requisitos para disfrutar de la exención del impuesto prevista para las exportaciones.

43 Según la información de que dispone el Tribunal de Justicia, este servicio de gestión de la devolución del IVA consiste, por una parte, en comprobar la validez de la documentación de viaje del comprador no residente en el momento de la venta, en emitir un formulario de solicitud de devolución del impuesto y una factura de venta, en comprobar el formulario de solicitud de devolución del impuesto entregado por este comprador a efectos de la devolución del IVA y en asegurarse de que las autoridades aduaneras han cumplido los requisitos de forma exigidos en la frontera, así como, posteriormente, en modificar, copiar y archivar la factura de venta. Por otra parte, dicho servicio consiste en devolver en caja el importe que el comprador no residente pagó como anticipo del IVA, en emitir un recibo de reembolso firmado por el comprador, una factura por la comisión de gestión de la devolución del IVA y un comprobante de caja firmado por el comprador no residente y, por último, en recibir el pago de dicha comisión en caja.

44 El órgano jurisdiccional remitente considera que ese mismo servicio constituye, en principio, una prestación accesoria a la entrega de bienes. No obstante, parece albergar dudas sobre la procedencia de esta apreciación debido a que la contabilización y la facturación de la comisión de gestión de la devolución del IVA no tienen lugar al mismo tiempo que la entrega y la facturación de los bienes, sino en el momento de la devolución del IVA, después del pago del precio de esos bienes por el comprador y de su exportación a un país tercero.

45 Pues bien, en el marco de la cooperación instaurada en virtud del artículo 267 TFUE, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si el sujeto pasivo realiza una prestación única en un caso específico y formular todas las apreciaciones de hecho definitivas al respecto. No obstante, incumbe al Tribunal de Justicia proporcionar a estos órganos jurisdiccionales todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho de la Unión que puedan serles útiles para enjuiciar el asunto del que conocen (sentencias de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, apartado 23; de 17 de enero de 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, apartado 33, y de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, apartado 38 y jurisprudencia citada).

46 A este respecto, ha de señalarse, en primer lugar, que, si bien es verdad que existe un cierto vínculo entre la prestación del servicio de gestión de la devolución del IVA y la correspondiente entrega de bienes exenta, dado que la prestación de este servicio presupone la existencia de dicha entrega, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que tal vínculo no basta, en sí mismo, para determinar si existe o no una prestación única compleja a efectos del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de marzo de 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, apartado 41 y jurisprudencia citada).

47 En efecto, para que varios elementos o actos realizados por el sujeto pasivo puedan considerarse una prestación única en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada en el apartado 39 de la presente sentencia, el vínculo indisociable entre esos elementos o actos debe ser necesariamente recíproco, de modo que un elemento o un acto dependa del otro y viceversa. Pues bien, en el presente asunto, la entrega de bienes, que se produce antes de que acabe el servicio de gestión de la devolución del IVA, no depende en modo alguno de dicho servicio.

48 Por lo demás, la prestación del servicio de gestión de la devolución del IVA y la correspondiente entrega de bienes también pueden disociarse.

49 Por un lado, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la prestación del servicio de gestión de la devolución del IVA no constituye el resultado necesario de la entrega de bienes. En efecto, si el comprador no residente en la Unión no transporta finalmente los bienes adquiridos a un tercer país, no le será aplicable la exención prevista en el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA y no podrá solicitar la devolución del IVA, pero se considerará igualmente que la entrega ha tenido lugar, al haberse transmitido a dicho comprador la facultad de disponer de los bienes en calidad de propietario. Lo mismo ocurrirá si el comprador no residente en la Unión exporta las mercancías fuera del territorio de la Unión, pero no las presenta en la frontera a la aduana para justificar su salida de dicho territorio. Así, aun cuando no se devuelva el IVA por el hecho de que no se cumplan los requisitos formales para la devolución del impuesto, en su caso, si no hay una prueba convincente de que los bienes han salido del territorio de la Unión o, también, si el comprador no presenta una solicitud de devolución, la entrega habrá tenido lugar igualmente y los bienes adquiridos serán puestos libremente a disposición del comprador.

50 De las anteriores consideraciones resulta que el servicio de gestión de la devolución del IVA y la entrega de bienes objeto del litigio principal no pueden considerarse tan estrechamente ligadas como para formar objetivamente una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 39 de la presente sentencia.

51 En segundo lugar, aun suponiendo que la exención del IVA de la que pueden disfrutar los compradores de bienes que recurren al servicio de gestión de la devolución del IVA, siempre que se cumplan los requisitos legalmente establecidos para dicha exención, sea percibida por estos como un descuento sobre el precio de compra de esos bienes, esta circunstancia no permite considerar que tal servicio es accesorio a la entrega de los citados bienes.

52 En efecto, resulta que la actividad de gestión de la devolución del IVA persigue una finalidad autónoma respecto a la entrega de bienes.

53 De los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende, por una parte, que la entrega de los bienes objeto del litigio principal se completó y que los compradores no residentes en la Unión adquirieron el derecho a disponer plenamente de los bienes que habían comprado a Határ Diszkont y a transportarlos fuera de la Unión desde el momento en que se pagaron, sin que sea necesario ningún servicio accesorio a este respecto. Por otra parte, para poder beneficiarse del servicio de gestión de la devolución del IVA después de la entrega, corresponde al comprador, que ya dispone de su bien, realizar una gestión adicional dirigiéndose de nuevo al establecimiento comercial de Határ Diszkont y facilitándole la documentación exigida por la ley para disfrutar de la exención prevista para las exportaciones. Por consiguiente, no puede descartarse que un comprador, tras haber adquirido un bien, decida no utilizar ese servicio y renuncie así a la devolución del IVA que pagó en el momento de la compra de dicho bien.

54 Así pues, conforme a la jurisprudencia citada en el apartado 40 de la presente sentencia, no puede considerarse que el servicio de gestión de la devolución del IVA constituya una prestación accesoria a la entrega de bienes, dado que no supone un mero medio para disfrutar en mejores condiciones de dicha entrega, sino un fin en sí mismo.

55 Por último, para dar una respuesta completa al órgano jurisdiccional remitente, es preciso señalar que, a efectos de la interpretación del artículo 78 de la Directiva del IVA y de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el servicio de gestión de la devolución del IVA y la entrega de bienes objeto del litigio principal, dado que constituyen operaciones independientes, no tienen la misma base imponible. Así, la comisión vinculada a tal servicio, que constituye una prestación independiente y un fin en sí mismo para el destinatario, no puede constituir, en el sentido de dicho artículo 78, un gasto accesorio a una entrega de bienes (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de enero de 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, apartado 49).

56 En consecuencia, sin perjuicio de las apreciaciones definitivas que, de conformidad con la jurisprudencia citada en el apartado 45 de la presente sentencia, corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente, resulta que el servicio de gestión de la devolución del IVA prestado por Határ Diszkont es una prestación distinta e independiente de la correspondiente entrega de bienes, de modo que no comparte el tratamiento fiscal de esta última en materia de IVA.

57 Por lo que respecta a la exención recogida en el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, ha de comenzar por recordarse que completa la mencionada en el artículo 146, apartado 1, letra a), de dicha Directiva y que pretende, como esta última exención, garantizar que las

prestaciones de servicios de que se trate sean gravadas en su lugar de destino, es decir, allí donde se consumirán los productos exportados (sentencia de 29 de junio de 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, apartado 19).

58 A este respecto, del tenor del artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA resulta que están exentas del IVA las prestaciones de servicios, incluidos los transportes y operaciones accesorias, con la excepción de las prestaciones de servicios exentas con arreglo a los artículos 132 y 135, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes o con las importaciones de bienes que se beneficien de las disposiciones establecidas en el artículo 61 o en el artículo 157, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.

59 Pues bien, como ha señalado la Abogada General en los puntos 61 y 62 de sus conclusiones, ningún elemento de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia permite considerar que los bienes objeto de las exportaciones a que se refiere el litigio principal encajen en alguna de las situaciones contempladas en el artículo 146, apartado 1, letra e), de la citada Directiva.

60 En efecto, por una parte, de los autos no se desprende que las exportaciones de que se trata se refirieran a bienes que, con arreglo al artículo 61 de la Directiva del IVA, o bien no se encuentran en libre práctica en la Unión, pero están destinados a ser colocados en una zona franca o bajo el régimen de depósito aduanero o se benefician de un régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o de tránsito externo, o bien se encuentran en libre práctica pero se benefician del régimen de tránsito intracomunitario. Por otra parte, de los autos no se desprende que el artículo 157, apartado 1, letra a), de la citada Directiva, que se refiere a la posibilidad de que los Estados miembros eximan la importación de bienes destinados a ser incluidos en el régimen de depósito distinto del aduanero, sea pertinente para la solución del litigio principal.

61 En cualquier caso, incluso en el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente llegara a la conclusión de que al menos algunas de las operaciones a que se refiere el litigio principal están comprendidas en el ámbito de aplicación de los supuestos contemplados en el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, es importante recordar que el requisito de la relación directa entre las prestaciones de servicios y las exportaciones de bienes de que se trate establecido en dicha disposición implica, en particular, que, por su objeto, estas prestaciones de servicios contribuyan a la realización efectiva de la operación de exportación (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 35 y jurisprudencia citada).

62 Pues bien, en el presente asunto, teniendo en cuenta las características de la actividad de gestión de la devolución del IVA efectuada por Határ Diszkont, no puede concluirse que dicha actividad contribuya a la realización efectiva de una operación de exportación. En efecto, la operación de exportación la realiza íntegramente el comprador extranjero con independencia del servicio de gestión de la devolución del IVA, que no tiene ninguna incidencia en el desarrollo de tal operación y que, por lo demás, tiene lugar posteriormente, cuando aquella operación ya ha concluido.

63 Por estas razones, el servicio de gestión de la devolución del IVA controvertido en el litigio principal no está comprendido en la exención prevista en el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA.

64 Esta conclusión es conforme con la exigencia de interpretar estrictamente los términos empleados para designar las exenciones, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo [véanse, por analogía, las sentencias de 7 de abril de 2022, I (Exención del IVA de los servicios hospitalarios), C-228/20, EU:C:2022:275, apartado 34, y de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, apartado 43 y jurisprudencia citada].

65 En vista de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 1, apartado 2, 2, apartado 1, letra c), y 78 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que una actividad de gestión de la devolución del IVA que los compradores no residentes en la Unión han pagado al adquirir los bienes que, acto seguido, han transportado fuera de la Unión constituye una prestación de servicios distinta e independiente de la correspondiente entrega de bienes exenta y debe estar sujeta, como tal, al IVA. Tal prestación de servicios no está comprendida en la exención prevista en el artículo 146, apartado 1, letra e), de dicha Directiva.

Segunda cuestión prejudicial

66 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que una actividad de gestión de la devolución del IVA que los compradores no residentes en la Unión han pagado al adquirir los bienes que, acto seguido, han transportado fuera de la Unión está comprendida en las operaciones exentas contempladas en dicha disposición.

67 En lo que respecta al artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, es preciso recordar que, a tenor de dicha disposición, los Estados miembros eximen las operaciones relativas a «depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales».

68 Como ha declarado el Tribunal de Justicia, estas operaciones, incluidas las relativas a los «pagos» o a los «giros», están comprendidas en el ámbito de las operaciones financieras y versan, en particular, sobre medios de pago cuyo modo de funcionamiento implica una transferencia de dinero (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de diciembre de 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, apartado 41 y jurisprudencia citada).

69 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende así que una prestación de servicios solo podrá calificarse de «operación relativa a giros» o de «operación relativa a pagos», en el sentido del artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, si tiene por efecto realizar las modificaciones jurídicas y financieras que caracterizan la transmisión de una cantidad de dinero.

70 En cambio, no está comprendida en esta disposición la realización de una mera prestación material, técnica o administrativa que no efectúe tales modificaciones (sentencia de 25 de julio de 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, apartado 38 y jurisprudencia citada).

71 Según reiterada jurisprudencia, el criterio que permite distinguir entre una operación que tiene el efecto de transmitir fondos y de implicar modificaciones jurídicas y financieras, incluida en la exención prevista en esa disposición, y una operación que no tiene esos efectos y que, por tanto, no está incluida en la exención reside en determinar si la operación considerada transmite, de

manera efectiva o potencial, la propiedad de los fondos de que se trate o tiene el efecto de cumplir las funciones específicas y esenciales de ese tipo de transmisión (sentencia de 3 de octubre de 2019, Cardpoint, C-42/18, EU:C:2019:822, apartado 22 y jurisprudencia citada).

72 En el presente asunto, debe señalarse que Határ Diszkont no transmitió, de manera efectiva o potencial, la propiedad de fondos a los compradores no residentes en la Unión. Se limitó a conservar los importes del IVA sobre las compras de bienes de que se trata a la espera de que dichos compradores aportasen la documentación que permitiera demostrar que se cumplían efectivamente los requisitos de la exención prevista para las exportaciones. Una vez que se le facilitaba la documentación pertinente que permitía determinar que no se adeudaba el IVA sobre esas compras, devolvía los importes correspondientes.

73 Así, aunque el servicio de gestión de la devolución del IVA prestado por Határ Diszkont implicara, en principio, la entrega de cantidades en efectivo, dicha prestación no debe considerarse una prestación financiera, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sino una prestación administrativa.

74 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que una actividad de gestión de la devolución del IVA que los compradores no residentes en la Unión han pagado al adquirir los bienes que, acto seguido, han transportado fuera de la Unión no está comprendida en las operaciones exentas contempladas en dicha disposición.

Tercera cuestión prejudicial

75 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de protección de la confianza legítima debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la Administración tributaria someta posteriormente al IVA determinadas prestaciones de servicios en el supuesto de que dicha Administración haya controlado y aceptado durante varios años las declaraciones del IVA del sujeto pasivo sin formular objeciones a la calificación de tales prestaciones como prestaciones exentas del IVA y no haya informado al sujeto pasivo del cambio producido en la normativa nacional en vigor que, en su versión anterior, mencionaba expresamente dichas prestaciones entre las actividades exentas del IVA, cuando, a raíz de una solicitud de dictamen presentada al amparo de la normativa nacional en vigor, el citado sujeto pasivo recibió una respuesta de la Administración tributaria según la cual las mismas prestaciones debían considerarse gastos accesorios a una entrega de bienes exenta que compartían el tratamiento de la operación principal en cuanto al régimen de exención del IVA.

76 A este respecto, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, el principio de protección de la confianza legítima forma parte de los principios fundamentales de la Unión y se impone a cualquier autoridad nacional encargada de aplicar el Derecho de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, apartado 44, y de 16 de enero de 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, apartado 64 y jurisprudencia citada).

77 De ello resulta que, al aplicar las disposiciones de la Directiva del IVA, las autoridades nacionales están obligadas a respetar este principio.

78 El derecho a invocar este principio se extiende a todo justiciable al que una autoridad administrativa haya hecho concebir esperanzas fundadas basadas en las garantías concretas que le dio (sentencias de 9 de julio de 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, apartado 43; de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 44, y de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 90 y jurisprudencia citada).

79 A este respecto, procede comprobar si los actos de una autoridad administrativa generaron, en un operador económico prudente y diligente, una confianza razonable y, de ser así, determinar el carácter legítimo de esta confianza (sentencias de 9 de julio de 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, apartado 44, y de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 45 y jurisprudencia citada).

80 Según se describe en la resolución de remisión, la práctica administrativa de las autoridades tributarias nacionales no permite demostrar que concurran esos requisitos en el litigio principal.

81 En primer lugar, por lo que respecta a la inexistencia de objeciones, durante varias inspecciones fiscales, a que las actividades de gestión de la devolución del IVA se calificaran de operaciones exentas del IVA, de la jurisprudencia se desprende que la mera aceptación, incluso durante varios años, por parte de la Administración tributaria nacional de declaraciones de IVA que no incluían los importes relativos a algunas operaciones efectuadas por el sujeto pasivo no supone una garantía concreta dada por la citada Administración sobre la no aplicación del IVA a dichas operaciones y no puede, por tanto, generar una confianza legítima a este respecto (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 92).

82 Asimismo, como ha señalado, en esencia, la Abogada General en el punto 73 de sus conclusiones, el hecho de que las autoridades tributarias nacionales aceptaran durante varios años las declaraciones de IVA de Határ Diszkont sin formular objeciones, durante las inspecciones fiscales, a que las operaciones de gestión de la devolución del IVA se calificaran de operaciones exentas del IVA no puede bastar *a priori*, salvo en circunstancias muy particulares, para generar en un operador económico normalmente prudente y diligente una confianza razonable en que este impuesto no se aplica a tales operaciones (véanse, por analogía, las sentencias de 9 de julio de 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, apartado 46, y de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartados 47 y 48).

83 A este respecto, de la resolución de remisión se deduce que de las actas de dichas inspecciones fiscales «se desprende claramente» que la Administración tributaria consideró a lo largo de los años que Határ Diszkont había emitido legalmente facturas exentas del IVA por el servicio de gestión de la devolución del IVA. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente no aporta más precisiones que permitan apreciar si esas actas podían generar una confianza razonable en que dicho impuesto no se aplicaba a ese servicio.

84 Por consiguiente, debe recordarse que constituye una garantía concreta, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 78 de la presente sentencia, que puede hacer concebir esperanzas fundadas a un justiciable, la información precisa, incondicionada y concordante emanada de fuentes autorizadas y fiables, al margen de la forma en que se comunique. En cambio, nadie puede invocar la violación del principio de protección de la confianza legítima si la Administración no le dio garantías concretas (véanse, en este sentido, las sentencias de

14 de marzo de 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, apartado 25, y de 16 de enero de 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, apartado 65 y jurisprudencia citada).

85 A este respecto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si las actas de inspección contenían «garantías concretas», en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada en el apartado 84 de la presente sentencia, en cuanto al tratamiento fiscal del servicio de gestión de la devolución del IVA controvertido en el litigio principal.

86 Por lo que respecta, en segundo lugar, a la falta de información sobre el cambio producido en la normativa nacional en vigor, basta con señalar que, por una parte, tal omisión no podría constituir en ningún caso una «garantía concreta», en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 81 de la presente sentencia. Por otra parte, el principio de protección de la confianza legítima no impone a la Administración tributaria la obligación de informar a los contribuyentes de las modificaciones de la normativa fiscal que entran en vigor, modificaciones que unos operadores económicos normalmente prudentes y diligentes deberían conocer.

87 En tercer lugar, en lo que atañe a la información de que se trata en el litigio principal, facilitada por la Administración tributaria a raíz de la solicitud de dictamen presentada por Határ Diszkont cuando la inspección fiscal ya estaba en curso, basta con señalar que, como ha indicado la Abogada General en el punto 76 de sus conclusiones y como señala también el órgano jurisdiccional remitente, tal información *ex post* y de carácter no vinculante no pudo tener consecuencias sobre las operaciones objeto de dicha inspección que Határ Diszkont había realizado antes de que se le facilitara tal información.

88 Por tanto, esta información procedente de la autoridad tributaria carece de pertinencia en este contexto.

89 Habida cuenta de estas consideraciones, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el principio de protección de la confianza legítima debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que la Administración tributaria someta posteriormente al IVA determinadas prestaciones de servicios en el supuesto de que dicha Administración haya controlado y aceptado durante varios años las declaraciones del IVA del sujeto pasivo sin formular objeciones a la calificación de tales prestaciones como prestaciones exentas del IVA y no haya informado al sujeto pasivo del cambio producido en la normativa nacional en vigor que, en su versión anterior, mencionaba expresamente dichas prestaciones entre las actividades exentas del IVA. En este contexto, carece de pertinencia el hecho de que, a raíz de una solicitud de dictamen presentada al amparo de la normativa nacional en vigor, el citado sujeto pasivo recibiera una respuesta *ex post* y no vinculante de la Administración tributaria según la cual las mismas prestaciones debían considerarse gastos accesorios a una entrega de bienes exenta que compartían el tratamiento de la operación principal en cuanto al régimen de exención del IVA.

Cuarta cuestión prejudicial

90 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 73 y 78 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la práctica de la Administración tributaria de un Estado miembro consistente en considerar que los importes facturados como contrapartida de un servicio de gestión de la devolución del IVA, es decir, la comisión de gestión, son importes netos que no incluyen el IVA, sobre cuya base debe calcularse el impuesto que debe abonar el emisor de dichas facturas.

91 A este respecto, debe recordarse que de los artículos 1, apartado 2, y 73 de la Directiva del IVA se desprende que el principio del sistema común del IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de estos y que la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega de los bienes o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero. El artículo 78 de dicha Directiva enumera algunos elementos que deben integrar la base imponible. Según el artículo 78, párrafo primero, letra a), de la citada Directiva, el IVA no debe incluirse en esta base (sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartado 32).

92 Conforme a la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva del IVA, la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo. Dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos (sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartado 33).

93 Dicha regla debe aplicarse de acuerdo con el principio básico de la citada Directiva, que consiste en que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final (sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartado 34).

94 Además, como ha recordado la Abogada General en el punto 81 de sus conclusiones, el Tribunal de Justicia ha declarado expresamente que el artículo 78, párrafo primero, letra a), de la Directiva del IVA implica que el IVA está siempre comprendido, de pleno derecho, en el precio convenido, incluso en caso de error del sujeto pasivo al determinar el tipo aplicable [véase, en este sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Posibilidad de rectificación en caso de tipo erróneo), C-606/22, EU:C:2024:255, apartado 27].

95 En efecto, dado que, con arreglo al principio de neutralidad del IVA recordado en el apartado 93 de la presente sentencia, el sistema del IVA tiene por objeto gravar únicamente al consumidor final, debe considerarse que el precio convenido entre este y el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios incluye el IVA sobre dichas operaciones, hayan sido facturadas o no [sentencia de 21 de marzo de 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Posibilidad de rectificación en caso de tipo erróneo), C-606/22, EU:C:2024:255, apartado 26].

96 Por consiguiente, el precio convenido en el litigio principal por el servicio de gestión de la devolución del IVA, esto es, el 15 % del IVA devuelto, debe considerarse precio bruto que ya incluye el impuesto. La base imponible a la que procedería aplicar, a continuación, el tipo del IVA debería calcularse en consecuencia.

97 Como ha señalado la Abogada General en el punto 82 de sus conclusiones y de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada en los apartados 94 y 95 de la presente sentencia, el hecho de que el sujeto pasivo pueda haber considerado erróneamente que las operaciones en cuestión estaban exentas y de que, por tanto, en su opinión, el tipo de IVA aplicable a dichas operaciones debería haber sido igual a cero carece de pertinencia a este respecto.

98 Según jurisprudencia reiterada, cuando un contrato de compraventa se ha celebrado sin mención del IVA, considerar la totalidad del precio, sin deducción del IVA, como la base a la que se aplica el IVA tendría como consecuencia, en el supuesto de que el proveedor no pueda recuperar del

adquirente el IVA posteriormente exigido por la Administración tributaria, que el IVA gravaría a dicho proveedor, en contra del principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartado 35).

99 Tal enfoque infringiría, además, la regla de que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartado 36 y jurisprudencia citada).

100 En cambio, ello no sucedería si el Derecho nacional ofreciera al proveedor la posibilidad de recuperar de los compradores el IVA exigido posteriormente por la Administración tributaria.

101 Pues bien, en el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que es manifiesto que Határ Diszkont no tiene posibilidad de repercutir *a posteriori* a sus clientes, que son particulares que no residen en el territorio de la Unión, el IVA sobre la comisión de gestión de la devolución del IVA que la Administración tributaria le ha ordenado pagar.

102 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que los artículos 73 y 78 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la práctica de la Administración tributaria de un Estado miembro consistente en considerar que los importes facturados como contrapartida de un servicio de gestión de la devolución del IVA, es decir, la comisión de gestión, son importes netos que no incluyen el IVA, en el supuesto de que el proveedor haya considerado exenta su prestación y de que le resulte manifiestamente imposible recuperar *a posteriori* de los adquirentes de los bienes exentos de IVA el importe del IVA reclamado por la Administración tributaria.

Costas

103 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Cuarta) declara:

1) Los artículos 1, apartado 2, 2, apartado 1, letra c), y 78 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

una actividad de gestión de la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que los compradores no residentes en la Unión Europea han pagado al adquirir los bienes que, acto seguido, han transportado fuera de la Unión constituye una prestación de servicios distinta e independiente de la correspondiente entrega de bienes exenta y debe estar sujeta, como tal, al IVA. Tal prestación de servicios no está comprendida en la exención prevista en el artículo 146, apartado 1, letra e), de dicha Directiva.

2) El artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112

debe interpretarse en el sentido de que

una actividad de gestión de la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que los compradores no residentes en la Unión han pagado al adquirir los bienes que, acto seguido, han transportado fuera de la Unión no está comprendida en las operaciones exentas contempladas en dicha disposición.

3) El principio de protección de la confianza legítima

debe interpretarse en el sentido de que

no se opone a que la Administración tributaria someta posteriormente al impuesto sobre el valor añadido (IVA) determinadas prestaciones de servicios en el supuesto de que dicha Administración haya controlado y aceptado durante varios años las declaraciones del IVA del sujeto pasivo sin formular objeciones a la calificación de tales prestaciones como prestaciones exentas del IVA y no haya informado al sujeto pasivo del cambio producido en la normativa nacional en vigor que, en su versión anterior, mencionaba expresamente dichas prestaciones entre las actividades exentas del IVA. En este contexto, carece de pertinencia el hecho de que, a raíz de una solicitud de dictamen presentada al amparo de la normativa nacional en vigor, el citado sujeto pasivo recibiera una respuesta *ex post* y no vinculante de la Administración tributaria según la cual las mismas prestaciones debían considerarse gastos accesorios a una entrega de bienes exenta que compartían el tratamiento de la operación principal en cuanto al régimen de exención del IVA.

4) Los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112

deben interpretarse en el sentido de que

se oponen a la práctica de la Administración tributaria de un Estado miembro consistente en considerar que los importes facturados como contrapartida de un servicio de gestión de la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA), es decir, la comisión de gestión, son importes netos que no incluyen el IVA, en el supuesto de que el proveedor haya considerado exenta su prestación y de que le resulte manifiestamente imposible recuperar *a posteriori* de los adquirentes de los bienes exentos de IVA el importe del IVA reclamado por la Administración tributaria.

Firmas