Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 19 de diciembre de 2024 [1]

Asunto C-427/23

Határ Diszkont Kft.
contra
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Szegedi Törvényszék (Tribunal General de Szeged, Hungría)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 1, apartado 2, 2, apartado 1, letra c), y 78 — Restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipo del IVA a compradores no residentes en la Unión Europea — Comisión de gestión de expediente — Prestación independiente sujeta al IVA — Conceptos de "prestación compleja única", de "prestación accesoria a la prestación principal" y de "independencia de las prestaciones" — Exenciones basadas en los artículos 135, apartado 1, letra d), y 146, apartado 1, letra e) — Protección de la confianza legítima — Base imponible»

I. Introducción

1. En el presente procedimiento prejudicial, el Tribunal de Justicia debe abordar de nuevo la cuestión, de relevancia práctica, de si, en el contexto del tratamiento fiscal de determinadas operaciones, debe considerarse que existe una sola prestación o una pluralidad de prestaciones. En este último caso, también se plantea la cuestión de la calificación de estas prestaciones como «prestaciones independientes», «prestación compleja única» o «prestación accesoria a la prestación principal». [2]

2. En el presente asunto, una empresa húngara vendió distintas mercancías a compradores no residentes en la Unión para su exportación al exterior de la Unión. Estas ventas se realizaron en su tienda, situada en Hungría, cerca de la frontera con Serbia. En principio, estas operaciones estaban exentas del impuesto sobre el valor añadido (IVA), como entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Unión por un adquirente no establecido. Posteriormente, dicha empresa restituyó a los compradores no residentes los importes que estos habían abonado en concepto de anticipo del IVA que se habría adeudado de no haber resultado de aplicación la exención en cuestión. Sin embargo, por la gestión de los expedientes relativos a dichas

[1] Lengua original: francés.

[2] Sobre estas cuestiones, véanse las recientes sentencias de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), y de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855), puntos 14 a 47, donde se hacen varias referencias a la jurisprudencia.

restituciones, la empresa facturó unos gastos que ascendían al 15 % del importe restituido. En este contexto, se plantea la cuestión del tratamiento fiscal de esas comisiones de gestión de expedientes. ¿Dan lugar las actividades de gestión de expedientes a una prestación autónoma y sujeta al IVA o constituyen servicios accesorios que corren la misma suerte fiscal que la prestación principal exenta, a saber, la entrega de bienes destinados a la exportación? ¿O quizá están tales actividades exentas con arreglo a otras disposiciones?

3. El presente asunto brinda al Tribunal de Justicia la posibilidad de fijar los criterios para el tratamiento de dichas operaciones en lo concerniente al IVA. También se suscitan, con carácter subsidiario, cuestiones relativas a la protección de la confianza legítima en una situación en la que la Administración tributaria ha inspeccionado y aceptado durante varios años declaraciones de IVA en las que tales operaciones se consideraban exentas y cuestiones relativas a la base imponible que debe tomarse en consideración en este asunto y al método de cálculo del IVA.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,[3] define el marco del Derecho de la Unión. Su artículo 1, apartado 2, dispone:

«El principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

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.

[…]»

5. El artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA enuncia lo siguiente:

«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;

[…]».

[3] DO 2006, L 347, p. 1, en su versión aplicable al período litigioso (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

6. A tenor del artículo 73 de la Directiva del IVA:

«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.»

7. El artículo 78 de dicha Directiva dispone:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

[…]

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

[…]»

8. El artículo 135, apartado 1, letra d), 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;

[…]».

9. A tenor del artículo 146, apartado 1, de esta 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 [Unión];

[…]

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.»

B. Derecho húngaro

10. La legislación nacional en materia de IVA pertinente en el presente asunto está recogida en la általános forgalmi adóról CXXVII. törvény (Ley n.º CXXVII del Impuesto sobre el Valor Añadido), de 2007 (*Magyar Közlöny* 2007/155), en la versión aplicable (en lo sucesivo, «Ley del IVA»).

11. El artículo 98, apartado 1, de la Ley del IVA dispone:

«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 [Unión], a condición de que la expedición o el transporte:

a) sea efectuado por el propio proveedor o por un tercero que actúe por cuenta de aquel;

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

12. El artículo 99 de esta 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 documentación de viaje en vigor o mediante otros documentos públicos en vigor […] 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 [Unión], que estos han abandonado el territorio [de la Unión] 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 el original de la factura que confirma que se ha realizado la entrega de los bienes.

2. Para poder acogerse a la exención, el vendedor de los bienes, además de emitir una factura, deberá encargarse de cumplimentar un formulario de solicitud de devolución del impuesto a petición del viajero extranjero. 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 vendedor de los bienes cumplimentará el formulario de solicitud de devolución del impuesto en tres ejemplares y entregará los dos primeros al viajero, conservando el tercero en su propia documentación contable.

3. Al certificar la salida de los bienes a que se refiere el apartado 1, letra c), la autoridad aduanera reclamará al viajero el segundo ejemplar del formulario de solicitud de devolución del impuesto visado y sellado.

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 sellado y visado conforme al 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.

a) En el caso de que el viajero actúe personalmente, deberá presentar sus documentos de viaje.

b) En el caso de que el viajero 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. Para obtener la devolución del impuesto, el viajero extranjero o su mandatario deberá

a) entregar al vendedor de los bienes el primer ejemplar del formulario de solicitud de devolución del impuesto, sellado y visado conforme al apartado 1, letra c);

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

7. La devolución del impuesto al viajero extranjero se hará en florines 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.

[…]»

13. Con arreglo al artículo 98, apartado 3, de la CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (Ley n.º CLI que regula el Procedimiento Tributario), de 2017 (*Magyar Közlöny* 2017/192), si al contribuyente le corresponde una exención del impuesto, deberá acreditarlo documentalmente o por cualquier medio de prueba adecuado.

14. La az általános forgalmi adóról LXXIV. törvény (Ley n.º LXXIV del Impuesto sobre el Valor Añadido) (*Magyar Közlöny* 1992/128), de 1992, en vigor 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 el anexo 2 de la misma Ley, «las devoluciones de impuestos realizadas por comerciantes en favor de viajeros extranjeros en virtud de una disposición especial».

III. Antecedentes del litigio

15. En 2020, la sociedad húngara Határ Diszkont Kft. vendió distintas mercancías a compradores no residentes en la Unión —más precisamente, a compradores residentes en Serbia—, en su establecimiento de Tompa (Hungría), cerca de la frontera serbohúngara. Dichos compradores extranjeros exportaron ese mismo día las mercancías adquiridas en Hungría. Las facturas de pago en efectivo relativas a dichas compras llevaban la mención «IVA liquidado».

16. Después de la exportación, Határ Diszkont devolvió a los compradores la totalidad del IVA reflejado en la factura, emitiendo el correspondiente documento de reembolso. Ocurre que, para poder obtener la devolución de los importes abonados como anticipo de IVA, el comprador no residente tenía que regresar en persona al establecimiento de Határ Diszkont.[4] Por la gestión de esos expedientes de devolución, Határ Diszkont facturaba a esos clientes extranjeros una comisión de gestión que ascendía al 15 % del IVA reembolsado.

17. La gestión de los expedientes constaba de las siguientes etapas: a) comprobación del documento de viaje en vigor del comprador no residente en el momento de la venta; b) emisión de un formulario de solicitud de devolución del impuesto y de una factura a nombre del adquirente; c) comprobación del documento de viaje en vigor del comprador y del formulario de solicitud de devolución del impuesto del impuesto aportado a efectos de la devolución del IVA; d) modificación, copia y archivo de la factura de venta; e) devolución, en caja, del importe pagado en concepto de anticipo de IVA al comprador no residente; f) emisión de un documento de reembolso y firma de este por el comprador; g) emisión de una factura en concepto de comisión de gestión; h) emisión de un recibo y firma de este por el comprador no residente; i) pago por caja de la comisión de gestión.

18. El día en que se devolvía el importe anticipado en concepto de IVA, Határ Diszkont emitía facturas pagaderas en efectivo en concepto de comisión de gestión, cuyo pago quedaba acreditado por los correspondientes recibos. En sus declaraciones de IVA, Határ Diszkont declaraba los ingresos correspondientes a esa comisión de gestión como remuneración por servicios exentos.

19. Con ocasión de una inspección fiscal[5] correspondiente al ejercicio 2020 en materia de IVA, en particular, Határ Diszkont sostuvo que las actividades de gestión de expedientes de restitución de los importes abonados en concepto de anticipo de IVA estaban exentas de IVA.

[4] Este dato fue confirmado por el Gobierno húngaro en la vista. Por otra parte, a tenor del artículo 99, apartado 7, de la Ley del IVA, la devolución de los importes abonados como anticipo del IVA debe abonarse, en principio, en efectivo.

[5] La Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Dirección General de Impuestos y Aduanas del Departamento de Bács-Kiskun, perteneciente a la Administración Nacional de Impuestos y Aduanas, Hungría).

20. En este contexto, Határ Diszkont se remitió a unas informaciones de la propia Administración tributaria [6] facilitadas en respuesta a esta cuestión específica. Según esas informaciones, la comisión de gestión era el corolario de la exención, por lo que debía considerarse accesoria a la entrega de los bienes y, de este modo, compartir el régimen de exención del IVA que se aplica a la operación principal.

21. Durante el procedimiento de inspección, Határ Diszkont sostuvo asimismo que el servicio prestado en relación con la restitución de los importes abonados en concepto de anticipo de IVA habría debido quedar exento del IVA con arreglo a la norma nacional de transposición relativa a la exención de las operaciones financieras establecida en el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, así como de la norma de transposición relativa a la exención de las operaciones relacionadas con la exportación de bienes establecida en el artículo 146, apartado 1, letra e), de esta Directiva. [7]

22. La Administración tributaria rechazó las alegaciones de Határ Diszkont. Mediante resolución de 22 de julio de 2022, le reclamó atrasos en concepto de IVA. Esta resolución fue confirmada en reposición mediante resolución de 27 de octubre de 2022. [8]

23. Határ Diszkont interpuso recurso ante el Szegedi Törvényszék (Tribunal General de Szeged, Hungría), el órgano jurisdiccional remitente, por el que solicitaba la revocación de esta última resolución.

IV. Cuestiones prejudiciales

24. Mediante resolución de 3 de julio de 2023, el Szegedi Törvényszék (Tribunal General de Szeged) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuatro cuestiones prejudiciales siguientes:

«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?

[6] Estas informaciones proceden del Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (Departamento de Relaciones con los Usuarios y de Información de la Dirección Central de la Administración Nacional de Impuestos y Aduanas, Hungría).

[7] Respectivamente, los artículos 86, apartado 1, letras d) y e), y 102, apartado 1, letra b), de la Ley del IVA.

[8] Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Impuestos y Aduanas, Hungría).

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 sobre el IVA la práctica de la autoridad tributaria de un Estado miembro de tomar como base imponible del IVA la contraprestación que figura exenta en las facturas expedidas relativas a la comisión de gestión, base imponible sobre la cual, con arreglo a la resolución de la autoridad tributaria, el emisor de las facturas debe abonar el IVA según las normas generales, pese a que la contraprestación pagada por los viajeros extranjeros no incluye tal cantidad?»

25. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, el Gobierno húngaro y la Comisión Europea presentaron observaciones escritas y participaron en la vista, que se celebró el 17 de octubre de 2024.

V. Análisis

A. Sobre la primera cuestión prejudicial

1. Observaciones preliminares

26. 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 expedientes relativos a la «devolución del IVA», como la actividad de que se trata en el litigio principal, en beneficio de compradores que residen fuera de la Unión, en relación con las entregas de bienes exentos, constituye una prestación de servicio independiente y distinta de dichas entregas de bienes y, por lo tanto, está sujeta, en cuanto 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.

27. Con carácter preliminar, debe señalarse que, en el presente asunto, no hay técnicamente una «devolución» del IVA. En efecto, consta que, en este caso, las ventas relativas a las entregas de bienes de que se trata, efectuadas por Határ Diszkont a los compradores no residentes en la Unión, están exentas de IVA con arreglo al artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA en razón de la exportación de dichos bienes. Al tratarse de operaciones exentas, no debe abonarse IVA alguno en relación con tales operaciones. Por consiguiente, tampoco puede haber una «devolución» de IVA.

28. En este caso, cuando se compraron los bienes, los compradores no residentes abonaron a Határ Diszkont un precio total bruto (en lo sucesivo, «precio bruto») que incluía el importe correspondiente al IVA que habría de abonarse en el caso en que la exención en cuestión no llegara a aplicarse por no haberse exportado finalmente el bien o porque el comprador no aportara la documentación necesaria para demostrar que se cumplían los requisitos materiales de la exención. En estas condiciones, los pagos efectuados por Határ Diszkont a los compradores no residentes constituyen la devolución de sumas anticipadas por el importe del IVA que eventualmente se habría devengado (en lo sucesivo, «sumas abonadas en concepto de anticipo del IVA»). Por lo tanto, no se trata de «devoluciones» del IVA.

29. Hecha esta aclaración, en la medida en que se limita a materializar la exención de que se trata, una actividad de gestión de expedientes para la restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipo del IVA, como la del litigio principal, no genera, en mi opinión, una prestación específica imponible y sujeta al IVA (véase, más abajo, el epígrafe 2); con carácter subsidiario, si debiera considerarse que sí que existe, en este supuesto, una prestación imponible, se trataría, no obstante, de una prestación accesoria no independiente de la prestación principal, a saber la entrega de los bienes exentos, con la que comparte el régimen de exención (véase el epígrafe 3); por último, en cualquier caso, la exención establecida en el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA no es pertinente en este caso (véase el epígrafe 4).

2. Sobre la inexistencia de una prestación imponible

30. Según el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

31. Las operaciones gravadas suponen la existencia de una transacción entre las partes que incluye la estipulación de un precio o de un contravalor. En consecuencia, solo puede gravarse una prestación de servicios si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la remuneración percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. [9]

32. Por lo tanto, las actividades de gestión de expedientes para la restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipo del IVA solo constituyen una prestación específica imponible si puede identificarse esa relación jurídica, creadora de un intercambio de prestaciones recíprocas.

[9] Véase, entre otras, la sentencia de 26 de octubre de 2023, GIS (C-249/22, EU:C:2023:813), apartados 32 y 33 y jurisprudencia citada; véase también la sentencia de 4 de julio de 2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571), apartado 36 y jurisprudencia citada.

33. En este caso, los compradores no residentes en la Unión compran a Határ Diszkont bienes que se benefician de la exención del IVA en virtud del artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA. No obstante, para que las operaciones puedan beneficiarse de esta exención, Határ Diszkont, como sujeto pasivo, deberá probar ante la Administración tributaria que se cumplen los requisitos materiales para dicha exención. [10] El incumplimiento de este requisito formal puede llevar, en efecto, a que se deniegue la exención del IVA en el caso de que dicho incumplimiento tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales. [11]

34. Para aportar esa prueba a la Administración tributaria, Határ Diszkont debe disponer de toda la documentación necesaria para poder acreditar que se trata verdaderamente de operaciones exentas. Esa documentación, cuya aportación corresponde esencialmente al comprador, debe demostrar, entre otros extremos, la exportación efectiva del bien adquirido. Por lo tanto, no puede aportarse en el momento de la compra del bien, sino después de que se produzca efectivamente la exportación del bien. Por lo demás, así resulta claramente del artículo 99 de la Ley del IVA.

35. Para poder acreditar que se cumplen los requisitos materiales de la exención, [12] Határ Diszkont debe conseguir, gestionar y controlar toda la documentación pertinente para que se aplique la exención. Por otra parte, soporta los riesgos relacionados con posibles errores o cualquier otro tipo de problema en relación con dicha documentación.

36. En este contexto, como resulta del punto 17 de las presentes conclusiones, Határ Diszkont debe llevar a cabo una serie de tareas de carácter administrativo, que van desde la emisión del formulario de solicitud de devolución del impuesto hasta la restitución de los correspondientes importes, una vez disponga de todos los documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos materiales de la exención.

37. Todas estas actividades, generadoras de gastos incuestionables, se llevan a término para que se aplique la exención en relación con los bienes exportados y no parecen expresar la prestación de un servicio específico e independiente de esas entregas.

38. La finalidad económica de las operaciones de compra efectuadas por los compradores no residentes en la Unión es la adquisición de los bienes en régimen de exención del IVA para su exportación. Pues bien, si no se llevaran a cabo actividades de gestión de los expedientes antes mencionadas, esas operaciones no podrían eximirse del IVA y, sin exención, no se realizarían las adquisiciones, como se desprende, por otra parte, explícitamente de la resolución de remisión. [13] La aplicación de la exención constituye, pues, un elemento esencial para la consecución de la finalidad económica de las operaciones de adquisición.

39. De ello se sigue que, desde el punto de vista de dicha finalidad económica, las actividades de gestión de los expedientes de que se trata resultan indisociables de dichas operaciones e indispensables para su realización.

[10] Por otra parte, así se contempla expresamente, en Derecho húngaro, en el artículo 98, apartado 3, de la Ley n.º CLI que regula el Procedimiento Tributario, de 2017.

[11] Véase, entre otras, la sentencia de 29 de febrero de 2024, B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186), apartado 28 y jurisprudencia citada.

[12] Sobre los requisitos materiales que deben cumplirse para que se aplique esta exención, véase la sentencia de 17 de diciembre de 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045), apartados 55 y ss.

[13] Véase el segundo apartado de la sección de la petición de decisión prejudicial titulada «Le recours au principal» (Recurso en el litigio principal), pp. 8 y 9 de la traducción francesa de la petición de decisión prejudicial.

40. En estas circunstancias, el desglose de la actividad de gestión de los expedientes de restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipo del IVA en razón de la exención de las entregas revestiría, en mi opinión, un carácter artificial. [14] A la luz de todas las circunstancias en las que se desarrollan esas operaciones, se trata, en efecto, de una operación consistente en una única prestación en el plano económico, que no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. [15]

41. En este contexto, sin perjuicio de las apreciaciones de orden fáctico del órgano jurisdiccional remitente, los importes percibidos en concepto de comisión de gestión constituyen simplemente un incremento del precio de venta de los bienes, aceptado por los compradores no residentes, para cubrir gastos posteriores generados por la aplicación de la exención relativa a la adquisición de los bienes. Así, a título de ejemplo, si el tipo del IVA aplicado es del 27 % y el precio bruto de la compra de un bien destinado a la exportación es 127 (el precio de 100 más el importe de 27 abonado en concepto de anticipo del IVA), en el caso de aplicarse la exención, el precio (neto) final por la adquisición del bien será de 104,05. [16]

42. Por otra parte, como señala el órgano jurisdiccional remitente, Határ Diszkont exhibía, en su establecimiento, información sobre la comisión de gestión e informaba de esta cuestión a los compradores no residentes. Por lo tanto, al efectuar la compra de productos para su exportación, los compradores eran plenamente conscientes de tales gastos, y no cabe duda de que los tenían en cuenta al tomar su decisión de compra de bienes destinados a la exportación. De ello se infiere que dichos compradores aceptaron necesariamente, al menos implícitamente, las condiciones de celebración del contrato de venta de los bienes de que se trata. La descripción de las relaciones contractuales entre Határ Diszkont y los compradores no residentes en la Unión contenida en la petición de decisión prejudicial confirma estas consideraciones. [17]

43. Asimismo, de la resolución de remisión se desprende que Határ Diszkont afirma, sin que se la contradiga al respecto, que el importe de la comisión de gestión, a saber, el 15 % de las sumas abonadas en concepto de anticipo del IVA posteriormente restituidas, se calculaba en atención a los gastos en que se incurría. De esta forma, los importes percibidos en concepto de comisión de gestión, más que constituir una retribución que represente el contravalor efectivo de un servicio prestado al beneficiario que genera ingresos resultantes de una actividad económica diferente de la relacionada con las entregas de bienes exentos, tienen como función principal la de cubrir posteriores gastos en los que Határ Diszkont incurra como consecuencia de la aplicación de la exención correspondiente a la entrega de los bienes en cuestión.

44. Además, según reiterada jurisprudencia, en el ámbito del IVA, los proveedores actúan como recaudadores de impuestos por cuenta del Estado y en interés de la Hacienda Pública. Estos proveedores son responsables del pago del IVA pese a que este, como impuesto sobre el consumo, es, en definitiva, soportado por el consumidor final. [18] Pues bien, gravar con el IVA las

[14] Véase, entre otras, la sentencia de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333), apartado 35 y jurisprudencia citada. Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855), puntos 16 y ss., con otras referencias jurisprudenciales.

[15] Véase, entre otras, la sentencia de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333), apartado 35.

[16] El 15 % de 27 es 4,05.

[17] Véase el tercer apartado de la sección de la petición de decisión prejudicial titulada «Le recours au principal» (Recurso en el litigio principal), p. 9 de la traducción francesa de la petición de decisión prejudicial.

[18] Sentencias de 20 de octubre de 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25, y de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21.

retribuciones de Határ Diszkont originadas en esa actividad de recaudación —incluso de garantía de la aplicación de la exención a través de una rebaja del precio de 127 a 104,05— por cuenta del Estado resultaría, cuando menos, extraño al sistema.

45. En lo que atañe a la circunstancia mencionada en la resolución de la Administración tributaria de que la venta de los bienes exportados y las actividades de gestión de los expedientes no coinciden en el tiempo,[19] debo señalar que una modificación del precio de una entrega o prestación nunca es, en principio, simultánea a la venta o al suministro, sino que siempre es posterior. En este caso, se trata, a fin de cuentas, de una cuestión de variación del precio. Si los compradores no residentes querían realizar esta operación de compra exenta en el establecimiento de Határ Diszkont, debían aceptar una variación del precio *a posteriori* al aplicar la exención. De no haber estado de acuerdo, habrían debido dirigirse a otro establecimiento.

46. En conclusión, de todas estas consideraciones se desprende que, en el presente asunto, las actividades de gestión de los expedientes para la restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipo del IVA a efectos de exención de las entregas de los bienes en cuestión no dan lugar, en mi opinión, a una prestación de servicios específica y autónoma de las mencionadas entregas que sea imponible con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.

3. Con carácter subsidiario, sobre el carácter de prestación accesoria no independiente

47. En el supuesto de que Tribunal de Justicia considerara que las actividades de gestión de los expedientes para la restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipo del IVA dan lugar a una prestación de servicios autónoma, considero que se trataría, en cualquier caso, de una prestación accesoria no independiente de la prestación principal, a saber, la entrega de bienes exenta, que correría, por tanto, la misma suerte fiscal, a saber, el régimen de exención.

48. En reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia ha declarado que, a efectos del IVA, cada prestación debe normalmente considerarse como una prestación distinta e independiente. No obstante, el principio de independencia de cada prestación no es absoluto. Según la jurisprudencia, se permite apartarse de este principio cuando una prestación constituya una mera prestación accesoria dependiente de una prestación principal.[20]

49. Así, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes. Así sucede, en especial, si debe entenderse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.[21]

50. En su jurisprudencia, el Tribunal de Justicia ha ido explicando ciertos indicios para determinar la existencia de una prestación accesoria dependiente.

[19] Véase el cuarto apartado de la sección de la petición de decisión prejudicial titulada «Décision de l'autorité fiscale de premier degré» (Resolución emitida en primera instancia por la autoridad tributaria), p. 6 de la versión francesa de la petición de decisión prejudicial.

[20] Véase, en particular, la sentencia de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333), apartado 35 y jurisprudencia citada. Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855), puntos 16 y ss., con otras referencias jurisprudenciales.

[21] Véase, entre otras, la sentencia de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333), apartados 36 y 37 y jurisprudencia citada.

51. En primer lugar, es característico que las prestaciones accesorias dependientes no presenten un interés económico autónomo para el beneficiario de la prestación principal. Desde el punto de vista económico, su función es meramente auxiliar, puesto que solamente sirven para redondear y completar la prestación principal, por lo que habitualmente se presentan supeditadas a ellas. [22] A los ojos del consumidor medio, su finalidad económica solo se cumple en combinación con la prestación principal. Así, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la prestación principal. [23]

52. Este criterio se cumple en este caso. En efecto, como se desprende de los puntos 38 y 39 de las presentes conclusiones, los compradores no residentes en la Unión tienen un interés económico en las actividades de gestión de un expediente para la restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipo del IVA que no es autónomo en relación con la prestación principal, que consiste en la entrega de bienes destinados a la exportación exenta de IVA. La exención y, por ende, la realización de las actividades dirigidas a la aplicación de esta exención dependen directamente de esas entregas. Sin entrega y, por tanto, sin exención, no habría gestión de esos expedientes, y a la inversa. Los intereses económicos de las entregas y de las actividades de gestión de expedientes son, por lo tanto, interdependientes.

53. En segundo lugar, el Tribunal de Justicia considera el valor respectivo de las prestaciones principal y accesoria, siendo normalmente el valor de esta última de escasa entidad en relación con la primera. [24]

54. En este asunto, el importe cobrado por Határ Diszkont en concepto de comisión de gestión es igual al 15 % de las sumas abonadas en concepto de anticipo del IVA, el cual se fija, como resulta de la resolución de remisión, en un tipo del 27 %. Por lo tanto, el valor de la prestación (si es que hay tal prestación) que consiste en la gestión de los expedientes para la restitución de tales sumas es del 4,05 % del precio de las entregas y puede considerarse marginal en relación con la prestación principal.

55. La circunstancia, a la que alude la Comisión en sus observaciones, de que la solicitud de devolución de las sumas abonadas en concepto de anticipo del IVA podría, en su caso, presentarse a través de un agente que se ocupe de la gestión de expedientes y de que, por ese motivo, la prestación también puede realizarse por un tercero independiente del operador económico que entregó los bienes no es pertinente. En efecto, de la jurisprudencia se desprende que el hecho de que la prestación accesoria dependiente en teoría pueda ser realizada también por un tercero no se opone a la presencia de una prestación accesoria dependiente. [25] Además, la prestación accesoria dependiente siempre la presta el mismo operador económico que presta el servicio principal. Ello es inherente al carácter accesorio de la prestación en cuestión. En el caso de que un tercero preste el mismo servicio como prestación independiente y, por ello, no accesoria, sí que estará sujeta al impuesto. Pueden mencionarse, a título de ejemplo, los transportes: si el propio vendedor lleva a cabo el transporte del bien (por ejemplo, un libro), se

[22] Véanse, a este respecto, mis conclusiones presentadas en el asunto Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855), punto 41 y jurisprudencia citada.

[23] Véanse, entre otras, la sentencia de 4 de mayo de 2023, Finanzamt X (Herramientas y maquinaria de instalación fija) (C-516/21, EU:C:2023:372), apartado 30 y jurisprudencia citada, y de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333), apartado 37 y jurisprudencia citada.

[24] Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855), punto 39 y jurisprudencia citada.

[25] Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855), punto 43 y jurisprudencia citada.

trata de una prestación accesoria (sujeta al tipo reducido); en cambio, si el comprador solicita a un tercero que transporte el bien (el libro), se tratará entonces de un servicio independiente (sujeto al tipo normal).

56. Por último, la exención aplicable a las entregas de bienes, a saber, la establecida en el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, tiene por objeto respetar, en el marco del comercio internacional, el principio de imposición de los bienes de que se trate en su lugar de destino y garantizar así que la operación en cuestión sea gravada exclusivamente en el lugar donde se consumirán los productos de que se trate.[26] Como el IVA es un impuesto al consumo, que se impone dentro de la jurisdicción fiscal húngara, pero los bienes exportados se consumirán fuera de ella, el IVA no debe aplicarse a las entregas de esos bienes. Se evita así la doble imposición (normalmente, el otro Estado grava la importación de los bienes)[27] y los bienes producidos en la Unión y exportados fuera de ella no experimentan una desventaja competitiva por causa de tal doble imposición.

57. Pues bien, una interpretación de la Directiva del IVA que permitiera considerar sujetas al impuesto unas prestaciones dirigidas a la restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipo del IVA en aplicación de la exención mencionada contravendría tales objetivos. En efecto, gravando con el IVA una prestación accesoria necesaria para obtener la restitución de esos importes en aplicación de dicha exención, se comprometería la neutralidad fiscal de las exportaciones.

4. Sobre la exención basada en el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA

58. Con carácter aún más subsidiario, abordaré la cuestión de la aplicación de la exención establecida en el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, a la que se refiere el órgano jurisdiccional remitente.

59. El artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, incluido en el capítulo 6 del título IX de esa Directiva, impone a los Estados miembros la obligación de eximir del IVA a «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» de dicha Directiva.

60. De su redacción se desprende que, con excepción de las exenciones relativas a las actividades de interés general, a las que se refiere el artículo 132 de la Directiva del IVA, y de aquellas que benefician a una serie de actividades diversas contempladas en el artículo 135 de la misma Directiva, la disposición de que se trata exime las prestaciones de servicios, incluidos los servicios de transporte y operaciones accesorias directamente relacionados con las exportaciones o importaciones de bienes, *establecidas en el artículo 61 o en la letra a) del apartado 1 del artículo 157* de la Directiva del IVA.

[26] Sentencias de 17 de octubre de 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876), apartado 20, y de 17 de diciembre de 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045), apartado 50.

[27] Conclusiones del Abogado General Campos Sánchez-Bordona presentadas en el asunto BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:599), punto 66 y jurisprudencia citada.

61. Los bienes a que se refiere el artículo 61 de la Directiva del IVA son aquellos que no se encuentran en libre práctica, sino que están situados en depósitos aduaneros o similares, [28] o que están en libre práctica pero cubiertos por el régimen de tránsito interno de la Unión, o que están bajo un régimen de admisión temporal con exención total de derechos de importación o bajo un régimen de tránsito externo. En cuanto al artículo 157, apartado 1, letra a), de la misma Directiva, este se refiere a los bienes que están destinados a ser incluidos en un régimen de depósito distinto del aduanero o similar.

62. Pues bien, se impone constatar que ningún elemento de los autos indica que los bienes que han sido objeto de la exportación en este asunto encajen en alguna de las situaciones contempladas en el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA. De ello se infiere que la mencionada disposición no resulta aplicable en este asunto. [29]

5. Conclusión intermedia

63. En conclusión, propongo que se conteste a la primera cuestión prejudicial del siguiente modo. Los artículos 1, apartado 2, y 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que las actividades de gestión de expedientes llevadas a cabo por el vendedor para la restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipo del IVA por compradores no residentes en la Unión, en el marco de operaciones exentas de IVA, en relación con entregas de bienes subsiguientemente exportados por estos no dan lugar a una prestación de servicio específica y autónoma de dichas entregas. Por consiguiente, a tenor de dicha Directiva, esas actividades no están sujetas, pues se limitan a llevar a efecto la exención, sin poner de manifiesto una actividad económica específica diferente de la de la entrega de los bienes.

B. Sobre las cuestiones prejudiciales segunda, tercera y cuarta

64. Habida cuenta de la respuesta que propongo para la primera cuestión prejudicial, no es necesario contestar a las cuestiones prejudiciales segunda, tercera y cuarta. No obstante, a continuación, expondré brevemente, y con carácter subsidiario, mis consideraciones sobre dichas cuestiones prejudiciales.

1. Segunda cuestión prejudicial

65. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, para el supuesto de que las actividades de gestión de expedientes de que se trata constituyan una prestación de servicios sujeta al IVA, si esa prestación debería considerarse exenta con arreglo al artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA.

66. A tenor de esta disposición, los Estados miembros eximirán las operaciones relativas a «depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales».

[28] El artículo 61 de esta Directiva realiza una remisión expresa a su artículo 156.

[29] En este sentido, debo señalar que la sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), a la que alude el órgano jurisdiccional remitente en la resolución de remisión, se refería a bienes en régimen de tránsito externo (véanse los apartados 8, 24, 51 y 61 de dicha sentencia).

67. El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto a la aplicabilidad de esta disposición, dado que los compradores no residentes en la Unión que han recibido los bienes entregados ostentan, según él, con arreglo a la ley, un crédito dinerario frente a Határ Diszkont para la restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipo del IVA y la comisión de gestión está relacionada con ese crédito.

68. En este caso, no se ha realizado ninguna operación financiera que justifique la aplicación de la disposición de que se trata. [30] En particular, Határ Diszkont no concedió ningún crédito a los compradores no residentes. Se limitó a guardar las sumas equivalentes al IVA correspondiente a las compras en cuestión, que habría tenido que ingresar en la Hacienda Pública de no haberse aplicado la exención, cosa que hizo, además, a la espera de que los compradores no residentes aportaran la documentación que permitiera acreditar el efectivo cumplimiento de los requisitos materiales para la exención. Una vez aportada la documentación pertinente, y una vez aclarado que no se había devengado IVA en las operaciones por mor de la exención, devolvió el importe correspondiente al comprador no residente.

69. De ello se sigue que, en cualquier caso, la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA no es aplicable en el presente asunto.

2. Tercera cuestión prejudicial

70. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta esencialmente —y para el caso de que se responda afirmativamente a las cuestiones prejudiciales primera y segunda— si el principio de protección de la confianza legítima se opone a que la Administración tributaria someta al IVA ciertas operaciones correspondientes a un período vencido, en tres casos: primero, en el caso de que dicha Administración haya inspeccionado y aceptado durante varios ejercicios las declaraciones del IVA del sujeto pasivo, sin formular objeciones, en el curso de varias inspecciones fiscales, que dichas operaciones se calificaran de «operaciones exentas de IVA»; segundo, en el caso de que la Administración tributaria no haya informado al sujeto pasivo del cambio en la legislación nacional vigente, la cual, en su versión anterior a la modificación legislativa, mencionaba expresamente dichas operaciones entre los servicios exentos del impuesto, y, tercero, la resolución de remisión se refiere a la circunstancia de que, durante la inspección fiscal de 2020 controvertida, Határ Diszkont consultó a la Administración tributaria. [31] Se le respondió que las comisiones de gestión de expedientes en cuestión debían considerarse gastos accesorios a las entregas de bienes exentas de IVA y que, en cuanto tales, corrían la misma suerte que la operación principal en lo relativo al régimen de exención del IVA.

71. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de protección de la confianza legítima forma parte de los principios fundamentales de la Unión. [32] El Tribunal de Justicia ha precisado que dicho principio se extiende a todo justiciable al que una autoridad administrativa

[30] Véase, a este respecto, la sentencia de 17 de diciembre de 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049), apartado 41 y jurisprudencia citada.

[31] Véase el punto 20 de las presentes conclusiones.

[32] Véanse las sentencias de 7 de junio de 2005, VEMW y otros (C-17/03, EU:C:2005:362), apartado 73 y jurisprudencia citada, y de 14 de marzo de 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169), apartado 23 y jurisprudencia citada.

haya hecho concebir esperanzas fundadas sobre la base de garantías concretas que le hubiera dado. [33] Este principio requiere que los actos de las autoridades administrativas hayan generado, en un operador económico prudente y diligente, una confianza razonable. [34]

72. En primer término, se plantea la cuestión de la compatibilidad con el principio de protección de la confianza legítima debido a que, en varias inspecciones fiscales, no se pusieron objeciones a que se calificaran como «operaciones exentas de IVA» las actividades de gestión de los expedientes para la restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipo del IVA.

73. Según la jurisprudencia, la mera aceptación, incluso durante varios años, por parte de la Administración tributaria nacional, de unas declaraciones de IVA que no incluían los importes relativos a ciertas operaciones no supone una garantía concreta dada por dicha Administración sobre la no aplicación del IVA a dichas operaciones y no puede, por tanto, generar una confianza legítima de ese sujeto pasivo en el carácter no imponible de las operaciones en cuestión. [35] De igual forma, en mi opinión, la mera aceptación durante varios años de las declaraciones de IVA de un sujeto pasivo sin poner objeciones, durante las inspecciones fiscales, a que dichas operaciones se calificaran de «operaciones exentas de IVA» no tiene, en mi opinión, el valor de una garantía concreta. Esta mera aceptación no puede, por lo tanto, crear una confianza legítima, en un operador económico normalmente prudente y diligente, en el carácter exento de esas operaciones. [36]

74. No obstante, en este caso, según la resolución de remisión, «se desprende claramente de las actas tributarias» 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 expedientes». Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente no aporta mayores precisiones al respecto. En consecuencia, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente comprobar si dichas actas contenían «garantías concretas», a tenor de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia mencionada, en relación con el tratamiento fiscal del servicio de gestión de expedientes de que se trata, si debiera admitirse que existe, en este caso, tal servicio, cosa que niego. [37]

75. En segundo término, en lo que atañe a la falta de información en cuanto al cambio producido en la legislación nacional en vigor, no veo cómo podría tal omisión constituir eventualmente una «garantía concreta» que haga concebir esperanzas fundadas, en el sentido de la jurisprudencia mencionada en el punto 71 de las presentes conclusiones. Por otra parte, no parece que exista una obligación de la Administración tributaria de informar a los contribuyentes de las modificaciones de la normativa fiscal, que unos operadores económicos normalmente prudentes y diligentes deberían conocer.

[33] Véase, en particular, 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 90 y jurisprudencia citada.

[34] Véanse, al respecto, mis conclusiones presentadas en el asunto BALTIC CONTAINER TERMINAL (C-376/23, EU:C:2024:616), punto 68 y jurisprudencia citada.

[35] 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.

[36] En este sentido, véanse también 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.

[37] Sobre esta cuestión, no se excluye que, en ciertas situaciones particulares, una práctica de la Administración tributaria sobre el tratamiento fiscal de determinadas operaciones pueda hacer concebir esperanzas fundadas para un operador económico en relación con dicho tratamiento, de forma que una aplicación diferente con efectos retroactivos basada en un cambio de opinión por parte de dicha Administración podría resultar problemática. Sin embargo, a la vista de la respuesta a la primera cuestión prejudicial que propongo, no considero necesario abordar ahora la delicada cuestión de en qué consiste una «garantía concreta» de la Administración tributaria en el marco de inspecciones fiscales relativas a ejercicios fiscales pasados.

76. En tercer término, la información que la Administración tributaria facilitó en respuesta a la solicitud de Határ Diszkont tampoco puede calificarse, a mi juicio, en este caso, de «garantía concreta» que haga concebir esperanzas fundadas. En efecto, como señala el propio órgano jurisdiccional, esta opinión —que, por otra parte, era de carácter no vinculante— se remitió durante la inspección fiscal (y por causa de esta). Así pues, tal información *ex post* y de naturaleza no vinculante no pudo incidir en las operaciones ya realizadas que fueron objeto de la inspección fiscal.

3. Cuarta cuestión prejudicial

77. En el marco de su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la interpretación de los artículos 73 y 78 de la Directiva del IVA en cuanto a la base imponible que ha de tenerse en cuenta en este caso y al método de cálculo del IVA. En particular, habida cuenta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto al criterio seguido por la Administración tributaria que consiste en considerar, en este caso, que las comisiones de gestión son un importe neto y no un importe bruto que incluye el IVA. Solo procedería contestar a esta cuestión prejudicial si se respondiera afirmativamente a las tres primeras cuestiones prejudiciales, en cuyo caso la actividad de gestión de expedientes tendría que considerarse una prestación de servicios sujeta y no exenta.

78. A este respecto, recordaré que, a tenor del artículo 73 de la Directiva del IVA, la base imponible estará constituida por «la totalidad de la contraprestación» que quien preste el servicio obtenga o vaya a obtener. El valor de la contraprestación será el precio acordado que le pague el destinatario de la prestación. A continuación, el artículo 78, letra a), de esta Directiva precisa que todos los impuestos, con excepción del propio IVA, también quedarán comprendidos en la base imponible. A esta base imponible se le aplicará el tipo impositivo correspondiente (artículo 93 de esta Directiva). El artículo 1, apartado 2, de dicha Directiva menciona aún más claramente el hecho de que 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. [38]

79. La consecuencia es que, para determinar la base imponible, es preciso deducir el IVA devengado en virtud de la ley de toda contraprestación en el sentido del artículo 73 de la Directiva del IVA en virtud del artículo 78, letra a), de dicha Directiva. [39]

80. De todas estas consideraciones se desprende que todo precio (bruto) convenido incluye siempre el IVA en el importe (correcto) establecido por la ley, sin que sea pertinente, a efectos del importe adeudado al acreedor fiscal, la cuestión de si las partes en el contrato tenían o no conocimiento de tal importe correcto. [40]

[38] Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Posibilidad de rectificación en caso de tipo erróneo) (C-606/22, EU:C:2023:893), punto 29.

[39] Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Posibilidad de rectificación en caso de tipo erróneo) (C-606/22, EU:C:2023:893), punto 30.

[40] Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Posibilidad de rectificación en caso de tipo erróneo) (C-606/22, EU:C:2023:893), punto 32. Véase asimismo 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), apartados 26 y jurisprudencia citada.

81. De esta forma, el Tribunal de Justicia ha declarado expresamente que el artículo 78, 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. [41]

82. En el presente asunto, en el caso de que las actividades de gestión de expedientes tuvieran que considerarse una prestación de servicios sujeta y no exenta, cosa que niego, el precio convenido, a saber, el 15 % de las sumas abonadas en concepto de anticipo del IVA y luego restituidas, debería considerarse como precio bruto que ya incluye el IVA. La base imponible a la que procedería aplicar, a continuación, el tipo del IVA debería calcularse en consecuencia. El hecho de que el sujeto pasivo pueda haber considerado erróneamente que las operaciones en cuestión estaban exentas y que, por tanto, en su opinión, el tipo impositivo aplicable a dichas operaciones debería haber sido igual a cero carecería de pertinencia a este respecto.

VI. Conclusión

83. A la luz de todas las consideraciones que anteceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda en el siguiente sentido las cuestiones prejudiciales planteadas por el Szegedi Törvényszék (Tribunal General de Szeged, Hungría):

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

las actividades de gestión de expedientes llevadas a cabo por el vendedor para la restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por compradores no residentes en la Unión Europea, en el marco de operaciones exentas de IVA, en relación con entregas de bienes subsiguientemente exportados por estos no dan lugar a una prestación de servicio específica y autónoma de dichas entregas. Por consiguiente, a tenor de dicha Directiva, esas actividades no están sujetas, pues se limitan a llevar a efecto la exención, sin poner de manifiesto una actividad económica específica diferente de la de la entrega de los bienes.»

[41] 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.