Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 17 de diciembre de 2020*

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Exenciones relativas a las exportaciones — Artículo 146, apartado 1, letra b) — Bienes expedidos o transportados fuera de la Unión Europea por un adquirente que no se halle establecido en el territorio del Estado miembro afectado — Artículo 147 — "Bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros" no establecidos en la Unión — Concepto — Bienes que hayan abandonado efectivamente el territorio de la Unión — Prueba — Denegación de la exención relativa a la exportación — Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad — Fraude»

En el asunto C-656/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szeged, Hungría), mediante resolución de 22 de agosto de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de septiembre de 2019, en el procedimiento entre

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos e I. Jarukaitis (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft., por el Sr. A. Hajós, la Sra. Á. I. Dobos y el Sr. L. Horváth, ügyvédek;

* Lengua de procedimiento: húngaro.

– en nombre del Gobierno húngaro, por los Sres. M. Z. Fehér y G. Koós, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. L. Havas y por las Sras. L. Lozano Palacios y F. Clotuche-Duvieusart, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de julio de 2020;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 146 y 147 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (en lo sucesivo, «Bakati») 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 una resolución por la que se deniega la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) prevista para los bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros.

3 Desde el 1 de abril de 2020, este litigio es competencia del Szegedi Törvényszék (Tribunal General de Szeged, Hungría), como ha informado dicho órgano jurisdiccional al Tribunal de Justicia, sin retirar, no obstante, las cuestiones planteadas por el Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szeged, Hungría).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva del IVA

4 El artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone:

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

5 El título IX de esta Directiva se refiere a las exenciones. Su capítulo 1 está compuesto únicamente por el artículo 131 de la citada Directiva, que establece:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.»

6 El capítulo 6 de dicho título IX se titula «Exenciones relativas a las exportaciones» y contiene los artículos 146 y 147 de la misma Directiva. A tenor del artículo 146, apartado 1, letra b), de esta:

«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, 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».

7 El artículo 147 de la Directiva del IVA precisa:

«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, […]

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

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

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

[…]»

8 El título XI de esta Directiva trata de las «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo». En el capítulo 7 de dicho título XI, «Disposiciones diversas», figura el artículo 273 de la citada Directiva, que establece, en su párrafo primero:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que [se] respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición [de] que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

Reglamento Delegado (UE) 2015/2446

9 El Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del código aduanero de la Unión (DO 2015, L 343, p. 1), contiene, en su artículo 1, definiciones que sirven para la aplicación de dicho Reglamento Delegado.

10 Según ese artículo 1, punto 5, el concepto de «equipaje» se refiere a «todas las mercancías transportadas por cualesquiera medios en relación con un viaje de una persona física».

Derecho húngaro

11 La általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA») dispone en su artículo 98:

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

[…]

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

(2) El apartado 1 será de aplicación si se reúnen los requisitos siguientes:

a) la autoridad que dé salida a los bienes del territorio de la Comunidad deberá haber certificado que los bienes han abandonado dicho territorio en el momento de la entrega o, a más tardar, dentro del plazo de los 90 días siguientes a la fecha en que se haya efectuado la entrega, […]

[…]

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

[…]»

12 El artículo 99 de la Ley del IVA está redactado como sigue:

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

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

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

(2) Para poder acogerse a la exención, el vendedor de los bienes deberá, además de emitir una factura, cumplimentar un formulario de solicitud de devolución del impuesto a petición del viajero extranjero. […] 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 figure 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 figure el visado y el sello a que se refiere el apartado 1, letra c), y

b) el vendedor devuelva dicho impuesto al viajero extranjero, de conformidad con los apartados 5 a 8, si el impuesto se ha recaudado en el momento de la entrega de los bienes.

[…]

(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 figure el visado y el sello con arreglo al apartado 1, letra c), del formulario de solicitud de devolución del impuesto, y

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

[…]

(9) En el caso de que se haya repercutido el impuesto con arreglo al apartado 4, letra b), y de que el vendedor de los bienes lo haya liquidado y declarado previamente como impuesto adeudado, tendrá derecho […] a deducir del impuesto adeudado […] el importe del impuesto devuelto, siempre que dicho importe figure por separado en sus documentos contables.

[…]»

13 El artículo 259, punto 10, de la Ley del IVA define al «viajero extranjero» como «la persona física que no es nacional de un Estado miembro […] ni titular de un derecho de residencia en un Estado miembro […], así como la persona que es nacional de un Estado miembro […], pero reside fuera del territorio de la Comunidad».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 Hasta el mes de abril de 2015, Bakati tenía como actividad el comercio mayorista de plantas ornamentales. Posteriormente, se dedicó al comercio minorista a particulares. A partir del año 2015, su volumen de negocios anual aumentó considerablemente, pasando de 50 millones de forintos húngaros (HUF; aproximadamente 140 000 euros) a 1 000 millones de HUF (aproximadamente 2 784 000 euros). Durante el año 2016, su actividad consistió, en un 95 %, en entregas a veinte particulares, miembros de tres familias, de grandes cantidades de productos alimenticios, cosméticos y productos de limpieza. Estas compras se realizaban por teléfono y se produjeron varios centenares de veces.

15 Los bienes de que se trata eran transportados por cuenta de Bakati desde su almacén situado en Szeged (Hungría) hasta un almacén que habían alquilado los adquirentes en Tompa (Hungría), en las proximidades de la frontera entre Serbia y Hungría, en el que las facturas y los formularios de solicitud de devolución del IVA para los viajeros extranjeros, emitidos por Bakati sobre la base de la información facilitada por esos adquirentes, se entregaban junto con los bienes en cuestión, a cambio del precio de compra. Los citados adquirentes transportaban entonces esos bienes a Serbia, en un vehículo individual, como equipaje personal. Disfrutaban, por dichos bienes, de la exención del IVA prevista para los bienes que se vayan a transportar en el equipaje personal de viajeros extranjeros, por lo que remitían a Bakati el ejemplar del formulario de solicitud de devolución del IVA visado por la autoridad aduanera de salida, en el que se indicaba que los productos habían abandonado el territorio de la Unión Europea en Tompa. Al recibir dicho formulario, Bakati les devolvía el IVA que habían pagado en el momento de la compra.

16 En sus declaraciones de IVA correspondientes al ejercicio de 2016, y de conformidad con el artículo 99, apartado 9, de la Ley del IVA, Bakati consignó como importe a deducir del impuesto que debía pagarse el IVA devuelto a los mismos adquirentes, por un importe total de 339 788 000 HUF (aproximadamente 946 000 euros).

17 Con ocasión de una inspección fiscal, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Dirección de Hacienda y Aduanas de la Provincia de Csongrád, Hungría) constató que las adquisiciones en cuestión excedían del ámbito de las necesidades personales y del uso familiar de los adquirentes y se habían llevado a cabo con fines de reventa de los bienes adquiridos. Según dicha autoridad, ello excluía que tales bienes pudieran constituir equipaje personal en el sentido de la legislación aplicable. Asimismo, la citada autoridad consideró que Bakati no podía acogerse a la exención del IVA en concepto de exportación, ya que dicha sociedad no había iniciado el procedimiento de salida aduanera de los referidos bienes ni disponía de los documentos necesarios para ello. Por consiguiente, mediante resolución de 27 de junio de 2018, exigió a Bakati el pago de diferencias en el IVA de 340 598 000 HUF (aproximadamente 948 200 euros), más una multa fiscal de 163 261 000 HUF (aproximadamente 454 500 euros) e intereses de demora por importe de 7 184 000 HUF (aproximadamente 20 000 euros).

18 Esta resolución fue confirmada mediante una resolución de la Dirección de Recursos de 31 de octubre de 2018, por lo que Bakati interpuso un recurso ante el Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szeged) solicitando la anulación de esta última resolución.

19 En apoyo de su recurso, Bakati alega, en particular, que, a falta de definición de los conceptos de «equipaje personal» o de «viaje» en Derecho tributario, la Administración de aduanas no puede negarse a colocar un visado en un formulario por productos que han abandonado el territorio de Hungría por el mero hecho de que pueda presumirse que los adquirentes tienen intención de revenderlos. Además, no hay intención alguna por su parte de eludir el impuesto, ya que, en virtud del artículo 98 de la Ley del IVA, tenía derecho a la exención del IVA en concepto de exportación. Por añadidura, el tratamiento fiscal de las operaciones de que se trata no puede depender de las normas del Derecho aduanero y se respeta el objetivo de la exención de las exportaciones, puesto que los bienes en cuestión han abandonado efectivamente el territorio de la Unión.

20 La Dirección de Recursos solicita que se desestime ese recurso.

21 El órgano jurisdiccional remitente subraya que Bakati sabía sin duda alguna que los adquirentes no compraban los bienes en cuestión para su uso individual o familiar, sino para revenderlos en los mercados de Serbia, y que los miembros de tres familias participaban en las operaciones controvertidas para que el contravalor de cada entrega no superara un determinado importe, facilitando así el tránsito fronterizo de los bienes entre Hungría y Serbia. Precisa que ha quedado acreditado que los bienes en cuestión abandonaron en cada ocasión el territorio de Hungría.

22 En cuanto al fondo del litigio, dicho órgano jurisdiccional indica, con carácter preliminar, que, en virtud de una sentencia de la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría) de 8 de diciembre de 2016, en la que se basa la resolución de la Dirección de Recursos, en circunstancias similares a las del caso ante el citado órgano jurisdiccional remitente, procede comenzar examinando si se cumplen los requisitos de aplicación del artículo 99 de la Ley del IVA. Según esa sentencia, solo se considera que responden al concepto de «equipaje» los bienes que un pasajero adquiere para satisfacer sus propias necesidades o como regalo y, por consiguiente, el mencionado artículo 99 no permite exportar en forma de equipaje mercancías cuya cantidad alcanza un nivel comercial. No obstante, dado que la entrega de un bien debe gravarse en el Estado en el que el bien se consume finalmente, la Kúria (Tribunal Supremo) obliga a la Administración tributaria, si se demuestra que los bienes en cuestión han abandonado el territorio de la Unión, a examinar si es aplicable otra de exención del IVA prevista en el artículo 98 de la Ley del IVA.

23 Dado que los artículos 98 y 99 de la Ley del IVA corresponden a lo dispuesto en los artículos 146 y 147 de la Directiva del IVA, el citado órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en primer lugar, a la luz de dicha sentencia, cómo debe definirse el concepto de «equipaje personal». Considera que hay que basarse en el sentido común de estos términos y que el objeto de la exportación reviste una importancia determinante. Ello excluye que puedan incluirse en este concepto los bienes destinados a la reventa. Sin embargo, a falta de jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la materia, encuentra necesario plantear una cuestión prejudicial.

24 En segundo lugar, ese mismo órgano jurisdiccional considera que, al no haber alterado los adquirentes de que se trata su intención de acogerse a la exención del IVA prevista para los viajeros extranjeros y a falta de exportación fuera de Hungría en el marco del régimen aduanero uniforme, la Administración tributaria no debía recalificar las entregas en cuestión.

25 Según el órgano jurisdiccional remitente, dado que Bakati sabía que el comportamiento de los adquirentes de que se trata era fraudulento y que no se cumplían los requisitos para la exención del IVA prevista para los viajeros extranjeros, dicha sociedad carecía de fundamento para emitir un formulario de solicitud de devolución del IVA para los viajeros extranjeros. La cuestión de si esos adquirentes eludieron efectivamente la legislación fiscal serbia carece de pertinencia. Lo único que importa es que, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, Bakati, a través de su comportamiento, facilitó conscientemente la actividad fraudulenta de dichos adquirentes e incumplió deliberadamente las exigencias de la Ley del IVA, reduciendo así indebidamente su base imponible mediante la devolución del impuesto del que están exentos los viajeros extranjeros.

26 Si, en tales circunstancias, las autoridades tributarias estuvieran obligadas a conceder la exención del IVA con arreglo a un fundamento jurídico distinto del relativo a la exención prevista para los viajeros extranjeros, recalificando las operaciones consideradas, el comportamiento de mala fe de Bakati quedaría sin consecuencias jurídicas. Ello procuraría a Bakati una ventaja competitiva adquirida ilegalmente, vulneraría el principio de neutralidad fiscal e iría en contra de la obligación de los Estados miembros, prevista en el artículo 273 de la Directiva del IVA, de adoptar medidas para luchar contra el fraude y la evasión fiscales. A este respecto, sería extrapolable la solución adoptada en la sentencia de 17 de mayo de 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), de la que se desprende que no se permite a un sujeto pasivo optar por la exención del IVA al expirar el plazo concedido a tal efecto.

27 Además, al incumplir los requisitos formales aplicables, Bakati y los adquirentes afectados ocultaron deliberadamente sus actividades económicas reales a las autoridades fiscales y aduaneras. Tal incumplimiento impide declarar que concurran los requisitos materiales de la exención del IVA. La afirmación de Bakati de que el sello de las autoridades aduaneras colocado en el formulario de solicitud de devolución del IVA para los viajeros extranjeros puede justificar la aplicación de la exención de una entrega para la exportación es errónea. En efecto, la exención del IVA para los viajeros extranjeros concierne a una categoría de personas definida, distinta de la contemplada en la exención relativa a la exportación, y es necesario determinar en qué concepto tiene derecho a devolución el adquirente de que se trata.

28 En estas circunstancias, el Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szeged) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es compatible con el artículo 147 de la [Directiva del IVA] la práctica de un Estado miembro consistente en identificar el concepto de “equipaje personal”, establecido como elemento conceptual de las entregas de bienes en favor de viajeros extranjeros que están exentas del impuesto sobre el valor añadido, con el concepto de efectos personales utilizado en el Convenio sobre Facilidades Aduaneras para el Turismo, firmado en Nueva York el 4 de junio de 1954 [*Recopilación de Tratados de las Naciones Unidas*, vol. 276, p. 230], y en su Protocolo Adicional, y con el concepto de “equipaje” definido en el artículo 1, punto 5, del [Reglamento Delegado 2015/2446]?

2) En caso de respuesta negativa a la cuestión prejudicial anterior, ¿cómo debe definirse el concepto de “equipaje personal” del artículo 147 de la Directiva del IVA, teniendo en cuenta que dicha Directiva no lo define? ¿Es compatible con las disposiciones del Derecho de la Unión la práctica nacional consistente en que las autoridades tributarias de un Estado miembro tengan en cuenta exclusivamente el “sentido ordinario de los términos”?

3) ¿Deben interpretarse los artículos 146 y 147 de la Directiva del IVA en el sentido de que, cuando un sujeto pasivo no tiene derecho a la exención de las entregas de bienes en favor de viajeros extranjeros con arreglo al artículo 147 de dicha Directiva, debe examinarse, en su caso, si resulta aplicable la exención de las entregas de bienes para la exportación conforme al artículo 146 de la misma Directiva, aun cuando se hayan omitido los trámites aduaneros establecidos en el código aduanero de la Unión y en la normativa delegada?

4) Si se responde a la cuestión prejudicial anterior que, cuando no resulte aplicable la exención en favor de viajeros extranjeros, la operación puede beneficiarse de una exención del IVA en concepto de exportación, ¿puede calificarse la operación jurídica de entrega de bienes para la exportación exenta del IVA en contra de la intención expresada por el cliente en el momento de efectuar el pedido?

5) En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, en un supuesto como el del caso de autos, en el que el emisor de la factura sabía, en el momento de la entrega de los bienes, que estos se habían adquirido con fines de reventa, pero que el comprador extranjero deseaba no obstante sacarlos del territorio en el régimen de viajeros extranjeros, por lo que el emisor de la factura actuó de mala fe al expedir el formulario de solicitud de devolución del impuesto previsto al efecto en dicho régimen y al devolver, en concepto de exención en favor de viajeros extranjeros, el impuesto sobre el valor añadido repercutido, ¿es compatible con los artículos 146 y 147 de la Directiva del IVA y con los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad del Derecho de la Unión la práctica de un Estado miembro consistente en que la autoridad tributaria deniegue la devolución del impuesto incorrectamente declarado y abonado en concepto de entregas de bienes a viajeros extranjeros, sin calificar tales operaciones como entregas de bienes para la exportación y sin proceder a la corrección correspondiente, pese a resultar incontestable que los bienes salieron de Hungría como equipaje de viajeros?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

29 Con carácter preliminar, procede observar que Bakati impugna la presentación de los hechos efectuada por el órgano jurisdiccional remitente basándose en que esta es incompleta o, incluso, errónea. Por consiguiente, solicita al Tribunal de Justicia que responda a dos cuestiones adicionales, formuladas en sus observaciones escritas, o que tenga en cuenta de oficio, al analizar las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, ya que, en su opinión, la toma en consideración de estos es, en cualquier caso, necesaria, a la vista de los hechos que presenta, para dar una respuesta útil a dicho órgano jurisdiccional.

30 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en un procedimiento con arreglo al artículo 267 TFUE, basado en una clara separación de las funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, toda apreciación de los hechos del asunto es competencia del juez nacional. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia únicamente está habilitado para pronunciarse sobre la interpretación o la validez de una norma de la Unión a partir de los hechos que le exponga el órgano jurisdiccional nacional (sentencia de 21 de julio de 2016, Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580, apartado 29 y jurisprudencia citada).

31 Por consiguiente, el Tribunal de Justicia no puede tomar en consideración los hechos complementarios alegados por Bakati. Por lo demás, ningún elemento de los autos remitidos al Tribunal de Justicia, aparte de estas alegaciones, pone de manifiesto que tal toma en consideración sea necesaria para proporcionar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente.

32 Por otro lado, en el marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales prevista en el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y que ha de asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto pendiente ante él, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. La facultad de determinar las cuestiones que deben someterse a este corresponde, por tanto, exclusivamente al juez nacional y las partes en el litigio principal no pueden modificar su contenido (sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 33 y jurisprudencia citada).

33 Además, dar respuesta a las cuestiones complementarias formuladas por las partes sería incompatible con la obligación del Tribunal de Justicia de garantizar que los Gobiernos de los Estados miembros y las partes interesadas tengan la posibilidad de presentar observaciones conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, habida cuenta de que, con arreglo a esta disposición, a los interesados solo se les notifican las resoluciones de remisión (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 34 y jurisprudencia citada).

34 De ello se deduce que el Tribunal de Justicia no puede estimar la petición de Bakati de que responda a cuestiones adicionales, formuladas por esta última.

Cuestiones prejudiciales primera y segunda

35 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la exención prevista en el artículo 147, apartado 1, de la Directiva del IVA en favor de los «bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros» debe interpretarse en el sentido de que están comprendidos en ella los bienes que un particular que no está establecido en la Unión lleva con él fuera de la Unión con fines comerciales para su reventa en un tercer Estado.

36 El artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA prevé que los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados por el adquirente que no se halle establecido en su territorio respectivo, o por su cuenta, fuera de la Unión, con exclusión de los bienes transportados por el propio adquirente y destinados al armamento o al avituallamiento de embarcaciones de recreo y de aviones de turismo o de cualquier otro medio de transporte de uso privado.

37 El artículo 147, apartado 1, de dicha Directiva precisa que, en caso de que la entrega contemplada en el artículo 146, apartado 1, letra b), se refiera a bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros, la exención solo se aplicará cuando el viajero no esté establecido en la Unión, cuando los bienes se transporten fuera de la Unión antes de finalizar el tercer mes siguiente a aquel en que se efectúa la entrega y cuando el valor global de la entrega, incluido el IVA, sea superior a la cantidad de 175 euros o a su contravalor en moneda nacional, aunque los Estados miembros podrán eximir del impuesto las entregas cuyo valor global sea inferior a ese importe.

38 Por lo que respecta a si la exención prevista en favor de los «bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros», en el sentido de dicho artículo 147, apartado 1, puede aplicarse a bienes transportados en condiciones como las del litigio principal, cabe recordar que se desprende de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como del principio de igualdad que el tenor de una disposición de Derecho de la Unión que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Unión de una interpretación autónoma y uniforme (sentencias de 18 de octubre de 2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, apartado 25 y jurisprudencia citada, y de 23 de abril de 2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, apartado 31 y jurisprudencia citada).

39 Además, la determinación del significado y del alcance de los términos no definidos por el Derecho de la Unión debe efectuarse conforme a su sentido habitual en el lenguaje corriente, teniendo también en cuenta el contexto en el que se utilizan y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forman parte (sentencias de 18 de octubre de 2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, apartado 31 y jurisprudencia citada, y de 23 de abril de 2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, apartado 32 y jurisprudencia citada).

40 Asimismo, conviene recordar que las exenciones establecidas en la Directiva del IVA constituyen, a menos que el legislador de la Unión haya encomendado a los Estados miembros la tarea de definir determinados términos, conceptos autónomos del Derecho de la Unión que deben situarse en el contexto general del sistema común del IVA establecido por dicha Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de octubre de 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, apartado 20 y jurisprudencia citada, y de 7 de marzo de 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees y otros, C-424/11, EU:C:2013:144, apartado 16 y jurisprudencia citada).

41 Por añadidura, estas exenciones deben interpretarse de manera estricta, dado que constituyen una excepción al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y cada prestación de servicios efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo (sentencias de 18 de octubre de 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, apartado 22 y jurisprudencia citada, y de 29 de junio de 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, apartado 22 y jurisprudencia citada).

42 Habida cuenta de estos elementos y a falta de remisión al Derecho de los Estados miembros y de definición pertinente en la Directiva del IVA, la expresión «bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros», en el sentido del artículo 147, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse de conformidad con su sentido habitual en el lenguaje corriente, teniendo en cuenta el contexto en el que se utiliza y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte.

43 A este respecto, considerando las dudas expresadas por el órgano jurisdiccional remitente en su primera cuestión prejudicial y en la segunda parte de su segunda cuestión prejudicial, procede señalar de entrada, por una parte, que los términos «equipaje personal», en el sentido del artículo 147, apartado 1, de la Directiva del IVA, no pueden definirse en virtud de una aplicación directa del concepto de «efectos personales» utilizado en el Convenio sobre Facilidades Aduaneras para el Turismo, firmado en Nueva York el 4 de junio de 1954, y en su Protocolo Adicional, del que, por lo demás, ni la Unión ni siquiera todos los Estados miembros son parte, dado que tal aplicación no se ajustaría a la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en los apartados 38 a 40 de la presente sentencia, y, en particular, al hecho de que las exenciones previstas por la Directiva del IVA constituyen conceptos autónomos del Derecho de la

Unión. Asimismo, considerando esa reiterada jurisprudencia, la expresión «equipaje personal» tampoco puede interpretarse tomando en cuenta de manera exclusiva el «sentido ordinario de los términos».

44 Por otra parte, tampoco puede efectuarse una asimilación de estos términos al de «equipaje» tal como se define en el artículo 1, punto 5, del Reglamento Delegado 2015/2446. En efecto, conforme a la jurisprudencia recordada en el apartado 40 de la presente sentencia, las exenciones previstas por la Directiva del IVA deben situarse en el contexto general del sistema común del IVA establecido por dicha Directiva. Además, este sistema común y el régimen de la Unión de recaudación de los derechos de aduana presentan diferencias de estructura, objeto y finalidad que excluyen, en principio, que los términos de una exención incluida en dicho sistema común se definan mediante una remisión a las definiciones previstas por y a efectos de la normativa relativa al régimen de la Unión de recaudación de los derechos de aduana (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, apartado 28).

45 Por lo que respecta a la interpretación que debe darse a la expresión «bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros», es preciso señalar que, en su sentido habitual en el lenguaje corriente, esta expresión se refiere a los bienes, generalmente de pequeño tamaño o en pequeñas cantidades, que una persona física lleve con ella durante un desplazamiento, que le sean necesarios durante este y que sirvan para su uso privado o para el de su familia. También puede tratarse de bienes de este tipo que se adquieran durante dicho desplazamiento.

46 En lo que atañe al contexto en el que se inscribe el artículo 147, apartado 1, de la Directiva del IVA, cabe observar que esta disposición supedita la aplicación de la exención que dicho artículo establece no solo al hecho de que la entrega se refiera a «bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros», sino también al cumplimiento de los requisitos acumulativos enumerados en el párrafo primero, letras a) a c), de dicha disposición, a saber, que el viajero no esté establecido en la Unión, que los bienes se transporten fuera de la Unión antes de finalizar el tercer mes siguiente a aquel en que se efectúe la entrega y que el valor global de la entrega, incluido el IVA, sea superior a la cantidad de 175 euros o a su contravalor en moneda nacional.

47 Este artículo 147 precisa, en su apartado 2, párrafo primero, que el concepto de «viajero que no está establecido en la [Unión]» designa al «viajero cuyo domicilio o residencia habitual no esté situado en la [Unión]» y que el concepto de «domicilio o residencia habitual» se refiere al «lugar mencionado como tal en el pasaporte, el documento de identidad o cualquier otro documento que el Estado miembro en cuyo territorio se efectúe la entrega reconozca como equivalente al documento de identidad».

48 Estos elementos que figuran en el citado artículo 147, en particular en sus apartados 1, párrafo primero, letra a), y 2, consideran así que el beneficiario potencial de la exención prevista en dicho artículo es una persona física que no actúa en calidad de operador económico, lo que tiende a excluir que dicha exención esté prevista en favor de operadores económicos y, por consiguiente, excluye que sea aplicable a exportaciones de carácter comercial.

49 Así pues, habida cuenta de esta constatación y de la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, recordada en el apartado 41 de la presente sentencia, según la cual las exenciones del IVA deben interpretarse de manera estricta, la exención establecida en el artículo 147, apartado 1, de la Directiva del IVA en favor de los bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros no puede aplicarse a bienes que un particular lleva fuera de la Unión con fines comerciales para su reventa en un tercer Estado.

50 Esta interpretación se ve corroborada por el objetivo específico que persigue la exención prevista en el artículo 147 de la Directiva del IVA. Efectivamente, esta exención tiene por objeto, de manera general, y al igual que la establecida en el artículo 146, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de junio de 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, apartado 18 y jurisprudencia citada, y de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartado 20 y jurisprudencia citada).

51 Sin embargo, dicho artículo 147 persigue, además, como expuso, en esencia, el Abogado General en los puntos 67 a 71 de sus conclusiones, el objetivo específico de fomento del turismo, como ilustra la facultad, concedida a los Estados miembros por el párrafo segundo del apartado 1 de este artículo, de eximir las entregas de bienes cuyo valor total sea inferior al importe previsto en la letra c) del párrafo primero de dicho apartado. Pues bien, conceder la exención prevista en el citado artículo 147 a exportaciones realizadas con fines comerciales, para la reventa de los productos de que se trata en un tercer Estado, no guarda relación con este objetivo de fomento del turismo, que está íntimamente ligado a una actividad no económica por parte del adquirente.

52 Por otro lado, la mencionada interpretación se ve confirmada igualmente por la evolución legislativa de la disposición que figura actualmente en el artículo 147 de la Directiva del IVA. Como también expuso, en esencia, el Abogado General en los puntos 43 a 59 y 63 de sus conclusiones, esta estaba inicialmente vinculada a las franquicias previstas para las importaciones de mercancías contenidas en el equipaje personal de los viajeros, carentes de carácter comercial, así como a las entregas efectuadas en la fase del comercio al por menor. Pues bien, el legislador de la Unión no ha indicado que quiera dar marcha atrás sobre este vínculo con ocasión de las diversas modificaciones que ha introducido en esa disposición.

53 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que la exención prevista en el artículo 147, apartado 1, de la Directiva del IVA en favor de los «bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros» debe interpretarse en el sentido de que no están comprendidos en ella los bienes que un particular que no está establecido en la Unión lleva con él fuera de la Unión con fines comerciales para su reventa en un tercer Estado.

Cuestiones prejudiciales tercera y cuarta

54 Mediante sus cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 146, apartado 1, letra b), y 147 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una jurisprudencia nacional en virtud de la cual, cuando la Administración tributaria comprueba que no se cumplen los requisitos para la exención del IVA prevista para los bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros, pero los bienes de que se trata han sido transportados efectivamente fuera de la Unión por el adquirente, dicha Administración está obligada a examinar si la exención del IVA establecida en el artículo 146, apartado 1, letra b), puede aplicarse a la entrega en cuestión, pese a que no se hayan realizado las formalidades aduaneras aplicables y a que, en el momento de la compra, el adquirente no tuviera intención de que se aplicara esta última exención.

55 Es preciso recordar que, en virtud del artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados por el adquirente que no se halle establecido en su territorio respectivo, o por su cuenta, fuera de la Unión, con exclusión, en esencia, de las entregas de bienes transportados por el propio adquirente y destinados al armamento o al avituallamiento de embarcaciones de recreo y de aviones de turismo o de cualquier otro medio de transporte de uso privado. Esta disposición ha de entenderse a la luz de lo dispuesto en el artículo 14, apartado 1, de esta Directiva, conforme al cual se entiende por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario (sentencias de 28 de febrero de 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, apartado 24, y de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartado 19 y jurisprudencia citada).

56 De estas disposiciones y, en particular, del término «expedidos», empleado en el mencionado artículo 146, apartado 1, letra b), se desprende que la exportación de un bien se ha efectuado y que la exención de la entrega para la exportación es aplicable cuando se ha transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario, cuando el proveedor demuestra que dicho bien ha sido expedido o transportado fuera de la Unión y cuando, como consecuencia de la expedición o del transporte, el bien ha abandonado físicamente el territorio de la Unión (sentencias de 28 de febrero de 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, apartado 25, y de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartado 21 y jurisprudencia citada).

57 En el caso de autos, consta que tuvieron lugar entregas de bienes, en el sentido del artículo 14 de la Directiva del IVA, que los bienes objeto de las operaciones controvertidas en el litigio principal fueron transportados fuera de la Unión por sus adquirentes y que la salida efectiva de esos bienes del territorio de la Unión está acreditada, para cada una de las entregas de que se trata, mediante un visado colocado por la autoridad aduanera de salida en un formulario que obra en poder del sujeto pasivo.

58 Por añadidura, efectivamente, cuando la entrega contemplada en el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA se refiera a bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros, la exención solo se aplica cuando se reúnen determinados requisitos adicionales, establecidos en el artículo 147 de dicha Directiva (sentencia de 28 de febrero de 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, apartado 27).

59 No obstante, como se desprende expresamente del tenor del artículo 147, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA y de la jurisprudencia recordada en el apartado anterior, el artículo 147 de dicha Directiva solo constituye un caso particular de aplicación de la exención prevista en el artículo 146, apartado 1, letra b), de esta y los requisitos impuestos por el citado artículo 147 son requisitos adicionales a los previstos en ese artículo 146, apartado 1, letra b). De ello se deduce que el hecho de que no se cumplan los requisitos específicamente previstos en el citado artículo 147 no puede excluir que se cumplan únicamente los requisitos previstos en el artículo 146, apartado 1, letra b).

60 Además, por una parte, el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA no establece ningún requisito según el cual deban cumplirse las formalidades aduaneras aplicables a la exportación para que sea aplicable la exención relativa a la exportación prevista en dicha disposición (véase, por analogía, la sentencia de 28 de marzo de 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, apartado 26).

61 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que el concepto de «entrega de bienes» tiene carácter objetivo y se aplica con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate, sin que la Administración tributaria esté obligada a realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo ni tampoco a tener en cuenta la intención de un operador diferente de dicho sujeto pasivo que interviene en la misma cadena de entregas (sentencia de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartado 22 y jurisprudencia citada).

62 De ello se deduce que una operación como la controvertida en el litigio principal constituye una entrega de bienes en el sentido del artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA si cumple los criterios objetivos en los que se basa dicho concepto, recordados en el apartado 56 de la presente sentencia (véase, por analogía, la sentencia de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartado 23).

63 Por consiguiente, la consideración de una operación como «entrega para la exportación» en el sentido de dicha disposición no puede depender del cumplimiento de las formalidades aduaneras aplicables a la exportación (véase, por analogía, la sentencia de 28 de marzo de 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, apartado 27 y jurisprudencia citada) ni de que la intención del adquirente, en el momento de la compra, no fuera que se aplicara la exención establecida en la citada disposición, sino la prevista en el artículo 147 de la Directiva del IVA. En efecto, estas circunstancias no excluyen que concurran dichos criterios objetivos.

64 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta que los artículos 146, apartado 1, letra b), y 147 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una jurisprudencia nacional en virtud de la cual, cuando la Administración tributaria comprueba que no se cumplen los requisitos para la exención del IVA prevista para los bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros, pero los bienes de que se trata han sido transportados efectivamente fuera de la Unión por el adquirente, dicha Administración está obligada a examinar si la exención del IVA establecida en el artículo 146, apartado 1, letra b), puede aplicarse a la entrega en cuestión, pese a que no se hayan realizado las formalidades aduaneras aplicables y a que, en el momento de la compra, el adquirente no tuviera intención de que se aplicara esta última exención.

Quinta cuestión prejudicial

65 Mediante su quinta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 146, apartado 1, letra b), y 147 de la Directiva del IVA y los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual la Administración tributaria deniega automáticamente a un sujeto pasivo la exención del IVA prevista en cada una de esas disposiciones cuando comprueba que dicho sujeto pasivo ha emitido de mala fe el formulario sobre la base del cual el adquirente se ha acogido a la exención establecida en el artículo 147, pese a que se haya acreditado que los bienes de que se trata abandonaron el territorio de la Unión.

66 Como se desprende, en esencia, del análisis de las cuestiones prejudiciales primera y segunda, la exención del IVA establecida en el artículo 147 de la Directiva del IVA no es aplicable a los bienes que el adquirente lleva fuera de la Unión con fines comerciales para su reventa en un tercer Estado. Sin embargo, como ya se ha señalado en el apartado 59 de la presente sentencia, la exención establecida en dicho artículo 147 solo constituye un caso particular de aplicación de la

prevista en el artículo 146, apartado 1, letra b), de dicha Directiva y el hecho de que no se cumplan los requisitos específicos establecidos en el citado artículo 147 no excluye que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 146, apartado 1, letra b).

67 Por consiguiente, el hecho de que una Administración tributaria compruebe que la exportación en cuestión se efectúa con fines comerciales y no puede, por tanto, acogerse a la exención establecida en el artículo 147 de la Directiva del IVA no le permite concluir automáticamente que debe denegarse también la exención prevista en el artículo 146, apartado 1, letra b), de dicha Directiva.

68 Además, como también se ha recordado, en esencia, en los apartados 62 y 63 de la presente sentencia, la calificación de una operación como «entrega de bienes», en el sentido del artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, depende de si tal entrega cumple los criterios objetivos en los que se basa este concepto, recordados en el apartado 56 de la presente sentencia, y no puede depender del cumplimiento de formalidades aduaneras ni de la intención del sujeto pasivo o de otro operador que intervenga en la misma cadena de entrega.

69 No obstante, como resulta del artículo 131 de la Directiva del IVA, las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 del título IX de dicha Directiva, en los que se incluyen los artículos 146 y 147, se aplican en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso. Asimismo, el artículo 273 de la Directiva del IVA dispone que los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude.

70 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en el ejercicio de las facultades que les confieren los mencionados artículos 131 y 273, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los que figura, en particular, el principio de proporcionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de febrero de 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, apartado 33 y jurisprudencia citada, y de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartado 26).

71 En cuanto a ese principio, es preciso recordar que una práctica nacional va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto si supedita, en lo esencial, el derecho a la exención del IVA al cumplimiento de obligaciones formales sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin que sea necesario preguntarse si estos se cumplen. En efecto, las operaciones deben gravarse tomando en consideración sus características objetivas (véase, por analogía, la sentencia de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartado 27 y jurisprudencia citada).

72 Si se han cumplido los requisitos materiales, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA aun cuando los sujetos pasivos no hayan respetado ciertos requisitos formales (sentencia de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartado 28 y jurisprudencia citada).

73 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, solo existen dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA (sentencia de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartado 29 y jurisprudencia citada).

74 En primer lugar, el incumplimiento de un requisito formal puede llevar a que se deniegue la exención del IVA en caso de que dicho incumplimiento tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencia de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartado 30 y jurisprudencia citada).

75 Considerando las cuestiones formuladas por el órgano jurisdiccional remitente, procede recordar a este respecto que, ciertamente, la exención establecida en el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA es una «exención relativa a las exportaciones» y que, por tanto, es necesario que la realidad de dicha exportación se demuestre de manera satisfactoria ante las autoridades tributarias competentes. Por consiguiente, tal exigencia, que guarda así relación con los requisitos materiales requeridos para que se conceda esa exención, no puede considerarse una obligación puramente formal, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 71 de la presente sentencia (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartados 47 y 48, y de 28 de marzo de 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, apartado 36).

76 No obstante, no puede imponerse un medio de prueba con exclusión de cualquier otro y debe admitirse cualquier medio de prueba que permita sustentar la convicción que ha de alcanzar la autoridad tributaria competente (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartados 49 y 50).

77 En el caso de autos, como ya se ha señalado en el apartado 57 de la presente sentencia, consta, no obstante, que tuvieron lugar entregas de bienes, en el sentido del artículo 14 de la Directiva del IVA, que los bienes objeto de las operaciones controvertidas en el litigio principal fueron transportados fuera de la Unión por sus adquirentes y que la salida efectiva de esos bienes del territorio de la Unión está acredita, para cada una de las entregas de que se trata, mediante un visado colocado por la autoridad aduanera de salida en un formulario que obra en poder del sujeto pasivo.

78 Pues bien, el hecho de que el formulario de que se trata en el litigio principal esté destinado a la aplicación de la exención establecida en el artículo 147 de la Directiva del IVA no excluye que el visado que figura en él pueda permitir considerar que se ha cumplido el requisito material consistente en la salida efectiva de los bienes del territorio de la Unión. En efecto, por una parte, la colocación de tal visado en una factura o en un documento justificativo equivalente constituye un medio de prueba de la exportación de los bienes de que se trata fuera de la Unión expresamente admitida en el artículo 147, apartado 2, de la Directiva del IVA. Por otra parte, la inclusión de los bienes de que se trata en el régimen aduanero de exportación, ya se realice antes o después de la exportación, constituye una obligación formal que, además, no se engloba en el sistema común del IVA, sino en el régimen aduanero. Por consiguiente, el incumplimiento de dicha obligación no excluye como tal que se cumplan los requisitos materiales que justifican la concesión de la exención (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de marzo de 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, apartado 39).

79 En estas circunstancias, no respeta el principio de proporcionalidad el hecho de oponerse a la concesión de una exención del IVA por una entrega de bienes destinados a la exportación porque el sujeto pasivo de que se trate no haya efectuado el procedimiento de salida aduanera de dichos bienes y no disponga de los documentos necesarios, a pesar de que conste que esos bienes han sido exportados efectivamente conforme a los criterios recordados en el apartado 56 de la presente sentencia, como acredita el visado colocado por la autoridad aduanera de salida, y que dicha entrega responde, por tanto, por sus características objetivas, a los requisitos de exención

previstos en el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 28 de marzo de 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, apartado 30). Corresponde al órgano jurisdiccional remitente efectuar las verificaciones necesarias a este respecto.

80 En segundo lugar, un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal que ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA no puede invocar el principio de neutralidad fiscal a efectos de la exención del IVA. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no es contrario al Derecho de la Unión obligar a un operador a que actúe de buena fe y a que adopte toda medida razonablemente exigible para asegurarse de que la operación que efectúa no lo conduce a participar en un fraude fiscal. Si el sujeto pasivo en cuestión sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar tal fraude, se le debe denegar el derecho a la exención (sentencia de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartado 33 y jurisprudencia citada).

81 En cambio, el proveedor no puede ser considerado responsable del pago del IVA independientemente de su implicación en el fraude cometido por el adquirente. En efecto, resultaría claramente desproporcionado considerar a un sujeto pasivo responsable de la pérdida de ingresos fiscales causada por actos fraudulentos de terceros en los que él no tuvo ninguna participación (sentencia de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartado 34 y jurisprudencia citada).

82 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que una entrega en la que se verifican los requisitos para la exención relativa a la exportación previstos en el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, concretamente la salida de los bienes de que se trate del territorio aduanero de la Unión, no devenga IVA por dicha entrega y ya no existe, en principio, riesgo de fraude fiscal o de pérdidas fiscales que pueda justificar la imposición de la operación en cuestión (sentencias de 19 de diciembre de 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, apartado 40, y de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartado 35).

83 Asimismo, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el hecho de que los actos fraudulentos se hayan cometido en un tercer Estado no puede bastar para excluir la existencia de un fraude que ponga en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA y que, en tal circunstancia, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar que las operaciones de que se trata no estaban efectivamente relacionadas con tal fraude y, de estarlo, examinar si el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que así era (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartado 37).

84 Sin embargo, en el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente no ofrece precisiones sobre la naturaleza del fraude cometido por Bakati, en particular la medida en que el comportamiento de esta dio lugar a pérdidas fiscales o puso en peligro el funcionamiento de dicho sistema común. A este respecto, el mero aumento eventual del volumen de negocios de dicha sociedad, en detrimento del de sus competidores, no puede, *a priori*, constituir tal peligro.

85 Por otro lado, es preciso observar que la aplicación de una exención relativa a la exportación, en el sentido del artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, no depende del ejercicio de una opción por el sujeto pasivo, ya que, en principio, la posibilidad de acogerse a tal exención es de Derecho cuando se cumplen los requisitos materiales establecidos al efecto, de conformidad con la jurisprudencia recordada en el apartado 56 de la presente sentencia. Por lo tanto, contrariamente

a lo que parece considerar el órgano jurisdiccional remitente, las enseñanzas de la jurisprudencia derivada de la sentencia de 17 de mayo de 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), relativas a la posibilidad de que un Estado miembro excluya la aplicación retroactiva del régimen tributario particular del IVA que prevé una franquicia para las pequeñas empresas a un sujeto pasivo que cumple los requisitos materiales necesarios a este respecto, pero que no ejerció la facultad de optar por la aplicación de dicho régimen al mismo tiempo que declaró el inicio de sus actividades económicas a la Administración tributaria, no puede extrapolarse a circunstancias como las del litigio principal.

86 No obstante, del propio tenor de la quinta cuestión prejudicial y de los fundamentos de Derecho de la resolución de remisión se desprende que Bakati participó en la infracción del artículo 147, apartado 1, de la Directiva del IVA.

87 Sin embargo, no puede considerarse que tal infracción puntual de una disposición de la Directiva del IVA, que no implica una pérdida de ingresos fiscales para la Unión, ponga en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA.

88 Por lo tanto, sin excluir la posibilidad de que, en virtud del Derecho nacional, tal infracción pueda estar sujeta a sanciones administrativas proporcionadas, como la imposición de multas pecuniarias, no puede sancionarse con la denegación de la exención del IVA por las exportaciones efectivamente realizadas.

89 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la quinta cuestión prejudicial que los artículos 146, apartado 1, letra b), y 147 de la Directiva del IVA y los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual la Administración tributaria deniega automáticamente a un sujeto pasivo la exención del IVA prevista en cada una de esas disposiciones cuando comprueba que dicho sujeto pasivo ha emitido de mala fe el formulario sobre la base del cual el adquirente se ha acogido a la exención establecida en el artículo 147, pese a que se haya acreditado que los bienes de que se trata abandonaron el territorio de la Unión. En tales circunstancias, debe denegarse la exención del IVA prevista en el artículo 146, apartado 1, letra b), si el incumplimiento de un requisito formal impide que se aporte la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales que condicionan la aplicación de dicha exención o si se demuestra que el citado sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude que ponía en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA.

Costas

90 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 Quinta) declara:

1) **La exención prevista en el artículo 147, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en favor de los «bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros» debe interpretarse en el sentido de que no están comprendidos en ella los bienes que un particular que no está establecido en la Unión Europea lleva con él fuera de la Unión Europea con fines comerciales para su reventa en un tercer Estado.**

2) **Los artículos 146, apartado 1, letra b), y 147 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una jurisprudencia nacional en virtud de la cual, cuando la Administración tributaria comprueba que no se cumplen los requisitos para la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) prevista para los bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros, pero los bienes de que se trata han sido transportados efectivamente fuera de la Unión Europea por el adquirente, dicha Administración está obligada a examinar si la exención del IVA establecida en el artículo 146, apartado 1, letra b), puede aplicarse a la entrega en cuestión, pese a que no se hayan realizado las formalidades aduaneras aplicables y a que, en el momento de la compra, el adquirente no tuviera intención de que se aplicara esta última exención.**

3) **Los artículos 146, apartado 1, letra b), y 147 de la Directiva 2006/112 y los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual la Administración tributaria deniega automáticamente a un sujeto pasivo la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) prevista en cada una de esas disposiciones cuando comprueba que dicho sujeto pasivo ha emitido de mala fe el formulario sobre la base del cual el adquirente se ha acogido a la exención establecida en el artículo 147, pese a que se haya acreditado que los bienes de que se trata abandonaron el territorio de la Unión Europea. En tales circunstancias, debe denegarse la exención del IVA prevista en el artículo 146, apartado 1, letra b), si el incumplimiento de un requisito formal impide que se aporte la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales que condicionan la aplicación de dicha exención o si se demuestra que el citado sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude que ponía en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA.**

Firmas