

El TS fija que, para la acreditación de residencia a los efectos de aplicar la exención en el IVA por exportación de bienes en régimen de viajeros, no basta con la aportación del pasaporte

La cuestión debatida en el presente recurso gira en torno a la interpretación del art. 9.2.º.B b) del Reglamento del IVA, que desarrolla los requisitos establecidos en el art. 21.2.º A) de la Ley 37/1992 del IVA, para la exención de las entregas de bienes a viajeros, en concreto la acreditación de la residencia habitual del adquirente de los bienes, requisito esencial para el reconocimiento de la exención.

La Sala responde a la cuestión planteada que para acreditar la residencia habitual del adquirente, a los efectos de aplicar la exención por exportación de bienes en régimen de viajeros prevista en el art. 147.7 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, y 21.2.º.A de la Ley 37/1992, no basta con la aportación del pasaporte, tal y como contempla el artículo 9.2.º.B b) del Reglamento del IVA, cuando en el mismo no conste la residencia habitual o domicilio del receptor de las entregas de bienes, siendo preciso en este caso, adicionalmente, presentar otros medios de prueba que acrediten la residencia habitual del viajero. En todo caso, corresponde al vendedor o proveedor de las mercancías, sujeto pasivo del IVA, verificar si el documento presentado por el viajero para poder disfrutar de la exención contiene el dato de la residencia habitual o domicilio del viajero, pudiendo, en su caso, ser dicho documento, el pasaporte, el documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

SENTENCIA 1687/2022, DE 19 DE DICIEMBRE DE 2022

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 1523/2021

Ponente Excmo. Sr. MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

En Madrid, a 19 de diciembre de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 1523/2021, interpuesto por la procuradora doña María del Carmen Sánchez Valenzuela, en representación de la mercantil GOMEZ Y MOLINA MARBELLA S.L., contra la sentencia dictada el 29 de septiembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, sede de Málaga, en el recurso 268/2019, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2015.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excmo. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 29 de septiembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, sede de Málaga, que desestimó el recurso 268/2019, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) de fecha 20 de diciembre 2018, en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2015.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: PRIMERO. - Desestimar el presente recurso contencioso-administrativo promovido por GOMEZ Y MOLINA MARBELLA, S.L.

SEGUNDO. - Imponer el pago de las costas a la parte recurrente."

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña Encarnación Tinoco García, en representación de la mercantil Gómez y Molina Marbella, S.L., asistida del letrado don Alberto Moreno Verdejo, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, imputa a la sentencia de instancia la infracción del artículo 9.2.B.b) del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 31 de diciembre) ["RIVA"], en relación con el artículo 3.1. del Código Civil ["CC"] y 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

2. La Sala de instancia, por auto de 17 de febrero de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente Gómez y Molina Marbella, SL, y recurrida Administración General del Estado, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 30 de septiembre de 2021, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si, para acreditar la residencia habitual del adquirente, a los efectos de aplicar la exención por exportación de bienes en régimen de viajeros prevista en el artículo 147.7 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y 21.2.º.A LIVA, basta con la aportación del pasaporte, tal y como contempla el artículo 9.2.B.b) del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia de que en él conste o no el domicilio del receptor de las entregas de bienes, o si, por el contrario, es preciso que, adicionalmente, y para el supuesto de que no figure en aquel el lugar de residencia, se presenten otros medios de prueba que acrediten la residencia habitual del viajero.

3.º) Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son el artículo 9.2.B.b) del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con el 3.1. del Código Civil y 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en consonancia con el artículo 147.7 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y 21.2.º. A de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

2. La procuradora doña Carmen Sánchez Valenzuela, en representación de la mercantil Gómez y Molina Marbella S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 15 de noviembre de

2021, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega la recurrente que la sentencia recurrida "interpreta el artículo 9.2.B.b) del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido con criterios predeterminados, ignorando la finalidad que la norma persigue y la configuración económica que determinó su contenido", añadiendo que "prima su aspecto formal, sobre su contenido real y material, prescindiendo, además, de su sentido literal".

Afirma que la redacción actual del artículo del Reglamento del I.V.A. objeto de interpretación, fue dada por el R.D. 1075/2017 de 29 de diciembre, por transposición del artículo 147 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, aunque una redacción prácticamente igual constaba ya como tal en el Reglamento de la Ley de I.V.A que fue publicado en el BO.E. de 31 de diciembre de 1992, por incorporación a nuestro ordenamiento jurídico de la Directiva 91/680 CEE de 16 de diciembre de 1991, que modificó la Sexta Directiva en materia de I.V.A.

Aduce que la lectura del artículo 147 de la Directiva 2006/112/CE revela que esta exención del I.V.A. está pensada, está dirigida a los viajeros, realmente, a los turistas, no establecidos en la Unión Europea que viajan, que visitan los países de la Unión y, eximiendo del pago de ese I.V.A. a los turistas no comunitarios, se intenta impulsar un sector económico, el turismo, que tiene especial trascendencia en España. Las condiciones o requisitos que conjuntamente identifican al viajero/turista beneficiario de la exención en el texto de la Directiva objeto de transposición, son: -que la persona, identificada como ciudadano extracomunitario en su pasaporte o documento de identidad, no resida, no viva, "no esté establecido" en el territorio de la Unión Europea; - que haya adquirido en un país de la Unión Europea bienes que se puedan transportar en su equipaje personal (por tanto no destinados al comercio/exportación) en el plazo de tres meses antes de abandonar el territorio Comunitario; y - que el valor del bien adquirido, I.V.A. incluido, se acredite por la factura que justifique su adquisición y supere (en el caso del precio fijado en la Directiva) 175 €.

En transposición de esa Directiva, que es del año 2006, el legislador reguló esa exención en los artículos de la Ley y del Reglamento del IVA, exigiendo: - pasaporte extracomunitario, - documentación en factura de la compra realizada, - que el bien o bienes adquiridos salgan del territorio europeo en el plazo de tres meses después de su adquisición, - que el viajero remita un documento de reembolso, visado por la Aduana, al vendedor o a las entidades colaboradoras para poder recuperar el I.V.A. exento, y - que en ese documento de reembolso consten los datos de identidad del viajero, su fecha de nacimiento y su número de pasaporte.

Considera que, si en esa documentación se exigen los datos expuestos, incluida, expresamente, la fecha de nacimiento del viajero, y no se especifica la necesidad o exigencia de que en el pasaporte conste expresamente el lugar de residencia habitual o domicilio del adquirente, es porque nuestro legislador no entendió que ese dato fuera esencial o preciso para completar los requisitos o exigencias que, conjuntamente, han de concurrir para señalar quien tiene la condición de viajero/turista para beneficiarse de la exención regulada. Añade que imponer esa carga al administrado, como consecuencia de una interpretación no literal, sino extensiva, en contra de los intereses del administrado, vulnera el tenor literal del precepto, su sentido, razón y finalidad.

Esgrime que la interpretación que defiende resulta coherente también con las propias instrucciones que el Gobierno de España proporciona a los turistas en la página web del Ministerio de Exteriores en relación al TAX FREE, con las instrucciones que facilita la propia AENA en relación al procedimiento de solicitud de devolución de I.V.A. en régimen de viajeros o con el contenido del folleto informativo en el que la propia Agencia Tributaria explica a los viajeros el modo de proceder para recuperar el I.V.A. gastado en sus compras.

Asimismo, la interpretación que realiza resulta coherente con el contenido de distintas consultas vinculantes emitidas por la Administración Tributaria y con la evolución que tuvo la regulación de las exenciones establecidas para viajeros en el Reglamento del I.V.A., realizadas con anterioridad y posterioridad a la promulgación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006.

Concluye que para determinar la residencia habitual del viajero basta con la aportación de su pasaporte extracomunitario, independientemente de que en el mismo conste o no ese dato, lo que es congruente con: 1.- La interpretación finalista de la norma. 2.- Su interpretación literal. 3.- La interdicción de una interpretación extensiva en contra del administrado. 4.- El principio de confianza legítima. 5.- El principio de seguridad jurídica. 6.- Y sus antecedentes históricos y legislativos.

Las pretensiones que ejercita y pronunciamientos que interesa son los siguientes:

"[...] Con este recurso, obviamente, pretendemos su estimación, que anule y case la Sentencia dictada por la Sala de Lo Contencioso Administrativo del T.S.J. de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, sección funcional 2.ª, de 29 de septiembre de 2020, Sentencia n.º 1446/2020 dictada en el Procedimiento Ordinario n.º 286/2019 y, en consecuencia, que sea dictada por ese Tribunal nueva Sentencia en la que interesamos se recojan los siguientes pronunciamientos:

I.- Que el pasaporte es medio de prueba bastante para acreditar la residencia habitual de un viajero no comunitario a los efectos de las condiciones descritas en el artículo 9-2.º.B.b del Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre, aun en el caso de que en él no conste el domicilio de su titular.

II.- Que el proveedor de mercancías a los viajeros no tendrá la obligación de verificar la residencia no comunitaria de sus clientes extranjeros, más allá de exigirles la exhibición de su pasaporte, documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

III.- Que, por ello, no puede ser objeto de sanción el hecho de que un proveedor de mercancías, aplicando literalmente el precepto reglamentario citado, no haya ido más allá del hecho de pedir la exhibición del pasaporte a sus clientes no comunitarios para verificar la residencia habitual de éstos.

IV.- Que, en consecuencia, se revoque y declare nula la resolución n.º 29/03411/2017 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Málaga de 20 de diciembre de 2018.

V.- Y que, por tanto, se revoque y declare nula el Acta de infracción n.º 72795101 levantada el 28 de abril de 2017 por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia estatal de la Administración Tributaria."

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito fechado el 28 de diciembre de 2021, en el que aduce que una interpretación del art. 9.B.b) del Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre, tanto literal como finalista del precepto, conduce a concluir que el pasaporte, mencionado en primer lugar, como medio de acreditación de la residencia habitual, será, en primer lugar, medio válido al respecto cuando en el mismo conste la residencia habitual, pero en aquellos casos en los que el pasaporte expedido no recoja la residencia habitual o domicilio de su titular, para determinar dicha residencia habitual, requisito necesario para poder disfrutar de la exención, habrá que acudir a los otros medios de prueba que detalla, no solo el artículo 9.B) b) del RIVA sino el artículo 147.2 de la Directiva 2006/112, que, de forma correcta desarrolla el Reglamento español y que contiene la misma forma de acreditación, siendo esos medios de prueba el "*documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho*".

Añade que la obligación de comprobar este requisito corresponde en todo caso al vendedor, sujeto pasivo del IVA, y rechaza que la interpretación defendida de adverso sea coherente con la evolución que ha tenido la regulación de los requisitos para declarar exentas las entregas de bienes a viajeros,

en concreto con el hecho de que, en el artículo 15 del primer Reglamento del IVA, el aprobado por Real Decreto 2028/1985, en su apartado 2.º.A) e) se indicase que los datos referentes a la residencia habitual contenidos en el pasaporte, documento nacional de identidad o cualquier otro documento o certificación oficial expedida a estos efectos, deberán hacerse constar por el transmitente en la factura que expida y que, en efecto, ha desaparecido del actual artículo 9.B) b) del RIVA/1992.

Solicita de la Sala:

"[...] en primer lugar, que, interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión fije como doctrina legal que:

- Para acreditar la residencia habitual del adquirente, a los efectos de aplicar la exención por exportación de bienes en régimen de viajeros prevista en el artículo 147.7 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y 21.2.º.A LIVA, no basta con la aportación del pasaporte, tal y como la contempla el artículo 9.2.B.b) del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando en el mismo no conste la residencia habitual o domicilio del receptor de las entregas de bienes, siendo preciso en este caso, adicionalmente, presentar otros medios de prueba que acrediten la residencia habitual del viajero.
- En todo caso, corresponde al vendedor o proveedor de las mercancías, sujeto pasivo del IVA, verificar si el documento presentado por el viajero para poder disfrutar de la exención contiene el dato de la residencia habitual o domicilio del viajero, pudiendo, en su caso, ser dicho documento, el pasaporte, el documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

Sobre esa base, desestime ya el recurso formulado confirmando la sentencia de instancia y por extensión la resolución del TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, impugnada ante el mismo".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 11 de enero de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite ateniendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 3 de octubre de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 13 de diciembre de 2022, fecha en la que se deliberó y votó con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Málaga, impugnada en casación por la mercantil Gómez y Molina Marbella, SL, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en determinar si, para acreditar la residencia habitual del adquirente, a los efectos de aplicar la exención por exportación de bienes en régimen de viajeros prevista en el artículo 147.7 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y 21.2.º.A LIVA, basta con la aportación del pasaporte, tal y como contempla el artículo 9.2.B.b) del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia de que en él conste o no el domicilio del receptor de las entregas de bienes, o si, por el contrario, es preciso que, adicionalmente, y para el supuesto de que no figure en aquel el lugar de residencia, se presenten otros medios de prueba que acrediten la residencia habitual del viajero.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que recoge el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. La entidad recurrente tiene como actividad mercantil la comercialización al por menor de toda clase de artículos de joyería, relojería, platería, bisutería y/o metales preciosos en la localidad de Puerto Banús (Marbella), siendo los turistas internacionales parte sustancial de su clientela.

2.2. En 28 de abril de 2017, la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT formuló propuesta de liquidación por importe de 67.946,54 euros, y sanción correspondiente, en concepto de IVA relativo al ejercicio 2015, siendo el motivo de la regularización el haberse acogido la sociedad recurrente a la exención por exportación de bienes en régimen de viajeros y no haberse acreditado efectivamente la residencia del comprador fuera del territorio de aplicación del impuesto.

2.3. Contra dichos acuerdos se interpuso reclamación económico administrativa ante el TEARA, al considerar que el pasaporte, a la luz de lo previsto en el artículo 9 RIVA, es documento suficiente para acreditar la residencia legal del comprador, siendo su pretensión desestimada por resolución de 20 de diciembre de 2018.

2.4. Contra la mencionada resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo, registrado con el núm. 268/2019, ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, sede de Málaga, que fue desestimado en sentencia de 29 de septiembre de 2020, objeto del presente recurso de casación.

La ratio decidendi de la sentencia, en síntesis, sostiene que de una interpretación sistemática y teleológica del artículo 9 RIVA, debe inferirse que cuando se menciona al pasaporte como uno de los medios de prueba de la residencia del comprador, debe entenderse siempre y cuando en el mismo conste aquella, admitiéndose en caso contrario cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

SEGUNDO. Preceptos concernidos en este proceso y consideraciones previas a la resolución de la cuestión casacional objetiva.

Conviene reproducir los preceptos correspondientes tanto de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA"], como de su Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido ["RIVA"], aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como de la Directiva 2006/112/CEE en la que encuentra fundamento la exención, con una redacción prácticamente igual a la que constaba en la antigua Ley y en el Reglamento del IVA de 1985, que incorporaron, por primera vez, en nuestro Derecho las previsiones al respecto de la Sexta Directiva en materia de IVA, la Directiva 91/680 de 16 de diciembre de 1991.

El artículo 21.2.º.A) de la vigente LIVA dispone lo siguiente:

"Artículo 21. Exenciones en las exportaciones de bienes.

Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones: (...)

A) Las entregas de bienes a viajeros con cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) La exención se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones.
- b) Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad.
- c) Que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad.
- d) Que el conjunto de los bienes adquiridos no constituya una expedición comercial.

A los efectos de esta Ley, se considerará que los bienes conducidos por los viajeros no constituyen una expedición comercial cuando se trate de bienes adquiridos ocasionalmente, que se destinen al uso

personal o familiar de los viajeros o a ser ofrecidos como regalos y que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse que sean el objeto de una actividad comercial".

A su vez, el precepto clave a interpretar, el artículo 9 del Reglamento del IVA, dispone en su apartado 2.º.B), lo siguiente:

"Artículo 9. Exenciones relativas a las exportaciones.

1. Las exenciones relativas a las exportaciones o envíos fuera de la Comunidad quedarán condicionadas al cumplimiento de los requisitos que se establecen a continuación: (...)

B) Entregas en régimen de viajeros.

El cumplimiento de los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto para la exención de estas entregas se ajustará a las siguientes normas:

a) La exención sólo se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en factura.

b) La residencia habitual de los viajeros se acreditará mediante el pasaporte, documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

c) El vendedor deberá expedir la correspondiente factura y el documento electrónico de reembolso disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los que se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda.

En el documento electrónico de reembolso deberá consignarse la identidad, fecha de nacimiento y número de pasaporte o, en su caso, el número del documento de identidad del viajero.

d) Los bienes habrán de salir del territorio de la Comunidad en el plazo de los tres meses siguientes a aquel en que se haya efectuado la entrega (...)"

La exención contemplada en el artículo 21.2 A) de la LIVA y desarrollada en el artículo 9.2.º.B.b) de su Reglamento, es transposición de lo dispuesto en el artículo 147 de la Directiva 2006/112/CE, según el cual:

"Artículo 147

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

a) el viajero no está establecido en la Comunidad;

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

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

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

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

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

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

2. A su vez, tal y como recoge el auto de admisión, el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, bajo la rúbrica de "*Interpretación de las normas tributarias*", dispone que:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil".

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. La cuestión debatida gira en torno a la interpretación del artículo 9.2.º.B.b) del Reglamento del IVA, que desarrolla los requisitos establecidos en el artículo 21.2.º A) de la Ley 37/1992 reguladora del IVA, para la exención de las entregas de bienes a viajeros, en concreto la acreditación de la residencia habitual del adquirente de los bienes, requisito esencial para el reconocimiento de la exención.

En efecto, de todos los requisitos establecidos por el artículo 21.2.A) de la LIVA, interesa especialmente, a los efectos del presente recurso, el del apartado b): "*Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad*", que se convierte, como se ha expuesto, en un requisito básico para el disfrute de la exención, siendo el artículo 9.2.º.B.b) del Reglamento del IVA el que, desarrollando las previsiones de la Ley, detalla la forma de acreditar la "*residencia habitual*", al señalar que "*la residencia habitual de los viajeros se acreditará mediante el pasaporte, documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho*".

2. Tal y como ha expuesto reiteradamente esta Sala, el artículo 12.1 de la Ley General Tributaria no constituye una regla interpretativa propia o autónoma de las normas tributarias, sino que realiza un reenvío a otro de alcance más general, que prevé un conjunto de pautas para desentrañar el sentido y alcance de las normas que va mucho más allá de la interpretación gramatical o, si se quiere, literalista:

"Artículo 3.

1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

Dentro de que la prohibición establecida en el art. 14 LGT tiene un sentido y finalidad propios, reiteradamente aplicado por esta Sala, debe decirse que lo que la norma prohíbe es la *analogía legis*, esto es, la extensión de un beneficio fiscal a un caso no previsto en la norma para su obtención, pero tal interdicción no impone, por esa sola razón, una interpretación meramente gramatical de las normas, en sentido restrictivo, que es lo que en el recurso de casación se viene a propugnar. En ningún precepto se establece esta especie de regla limitativa que excluya la posibilidad de interpretar un precepto conforme a su sentido y finalidad, según imponga la realidad social o atendiendo a criterios lógicos, históricos o sistemáticos.

La razón de ser de la prohibición de la analogía se fundamenta en la observancia del principio de igualdad: si los beneficios fiscales suponen una excepción o derogación singular del principio de capacidad económica, por virtud de la cual se favorece a determinados contribuyentes en detrimento de otros que se encuentran en situaciones parecidas, por mera decisión del legislador, que obra dentro del ámbito de su libre configuración de los tributos, creando objetivamente una desigualdad, es lógico que solo se aplique a los casos expresa y estrictamente previstos en las normas fiscales, no a otros casos diferentes (STS 25 de octubre de 2022, RCA 6568/2020).

3. Entrando ya en la interpretación del artículo 9.2.º.B.b) del Reglamento del IVA y teniendo presentes los criterios interpretativos de las norma jurídicas contenidos en el artículo 3.1 del Código Civil, al que se remite, como se ha expuesto, el artículo 12.1 de la LGT, a través de una interpretación literal y sobre todo finalista del precepto, sin olvidarse que lo que se pretende es acreditar la residencia habitual del viajero a través de los medios de prueba recogidos en el mismo, se llega a la conclusión de que el pasaporte, mencionado en primer lugar, como medio de acreditación de la residencia habitual, será un medio válido a tal fin cuando en el mismo conste esa residencia habitual.

En este sentido, no existiendo controversia entre las partes en que, como se refleja en el acuerdo de liquidación y en la sentencia recurrida, hay determinados Estados, como España, China, Rusia, Emiratos Árabes, Líbano, etc., en los que el pasaporte expedido no recoge la residencia habitual o domicilio de su titular, para determinar dicha residencia habitual, requisito necesario para poder disfrutar de la exención examinada, habrá que acudir a los otros medios de prueba que detalla, no solo el artículo 9.2.B) b) del RIVA sino, como se ha visto, el artículo 147.2 de la Directiva 2006/112, que desarrolla el Reglamento español y que contiene la misma forma de acreditación. Esos medios de prueba son el *"documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho"*.

En consecuencia, tal y como expone el Abogado del Estado en su escrito de oposición, no es necesario que la norma especifique la necesidad o exigencia de que en el pasaporte conste expresamente el lugar de residencia habitual o domicilio, como defiende la recurrente, sino que basta que en el propio pasaporte no figure ese lugar de residencia habitual o domicilio, como así ocurre en muchos casos, de acuerdo con la legislación interna, para que se tenga que acudir a los otros medios de prueba recogidos en el precepto a fin de acreditar la concurrencia de ese requisito.

A lo expuesto se añade que la obligación de comprobar este requisito corresponde en todo caso al vendedor, sujeto pasivo del IVA, pues, si bien la Ley no impone a ningún sujeto pasivo del impuesto la obligación de inspeccionar la residencia habitual del comprador, sí le exige que se acredite por los medios de prueba establecidos en la norma que tiene la residencia habitual fuera de la UE. Ello no significa otra cosa que, cuando un viajero pretenda disfrutar del derecho a la exención, el vendedor, sujeto pasivo, deberá ver o examinar un documento donde conste realmente la residencia habitual del viajero y quede reflejo de la misma, documento que puede ser el pasaporte o si no consta la residencia en el mismo, el documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho, para posteriormente recibir la factura de venta, en la que deberá constar esa residencia habitual o domicilio del viajero, diligenciada por la Aduana, que certifique que la mercancía ha salido del territorio de la Unión Europea.

En definitiva, para llevar a cabo una adecuada interpretación de la finalidad de la norma no podemos estar, exclusivamente, al pasaporte cuando en este no figure la residencia habitual del viajero, sino al documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho que permita, como se ha expuesto, acreditar la residencia habitual del viajero.

4. Por otra parte, con la interpretación que se realiza no se vulnera el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por cuanto no realizamos una interpretación analógica del citado precepto legal con la finalidad de *"extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales"*.

No estamos, pues, aplicando analógicamente una exención, sino tratando de determinar -en el marco interpretativo expresado- el alcance correcto y adecuado de la norma que establece la exención. Desde hace tiempo esta Sala viene poniendo de manifiesto (STS de 98 de febrero de 2002, RC 7584/1996), que *"debe observarse que el espíritu y finalidad de la norma contenida en el artículo 23 (ley general tributaria de 1963, art. 14 de la vigente Ley 58/2003, de 17 Diciembre General Tributaria) es el de servir a los objetivos perseguidos por el legislador, destacados en la Exposición de Motivos de la propia Ley... Estamos haciendo una interpretación estricta del precepto, y no extensiva, ni mucho"*

menos analógica, siempre prohibida por el arto 23.3 LGT"; con anterioridad ya habíamos señalado (STS de 24 de abril 1999, RC 5411/1994) que "[e]l principio de interdicción de la analogía, sancionado por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria, no es de aplicación en el presente supuesto, en que sólo se trata de indagar el verdadero sentido de una norma... El espíritu y finalidad de la norma contenida en el artículo... es el de servir a los objetivos perseguidos por el legislador, destacados en la Exposición de Motivos de la propia ley.... Estamos, por tanto, en un supuesto de interpretación estricta de los preceptos cuestionados, sin que en ningún momento pueda hablarse de la aplicación analógica de un beneficio fiscal, siempre prohibida por la Ley General Tributaria en su artículo 23.3 ". Antes, incluso, ya habíamos expresado (STS de 12 de diciembre de 1985) que "[n]o puede aceptarse la ya superada tesis del apelante de que las normas que conceden beneficios tributarios han de ser aplicadas restrictivamente. Esta tesis ha sido superada por una reiterada doctrina de esta Sala, según la cual no procede acudir a la interpretación de las normas con criterios predeterminados, sino procurando que siempre se cumpla la finalidad que la norma persigue".

Del citado artículo 14 se deduce -como antes del 23 de 1963- que una cosa es la analogía y otra la interpretación de las normas jurídicas, pues mientras la primera -proscrita- constituye una actividad de integración del ordenamiento por la que se extiende una norma a presupuestos de hecho no contemplados implícita o explícitamente por ella, la segunda, por el contrario, tiene por objeto conocer el sentido, alcance y finalidad de la norma en el marco de la realidad social en el que la misma se aplica. Partiendo de esta elemental distinción necesariamente habrá que convenir en que la llamada interpretación analógica no es tal, puesto que no se trata de una actividad dirigida a desentrañar el sentido de la norma, esto es, interpretativa, sino a integrar o completar las llamadas lagunas del derecho. Esta actividad exige, como es evidente, la previa interpretación de la norma que se pretende aplicar al supuesto de hecho no regulado, pero no por ello deben confundirse ambos fenómenos. Lo prohibido por el artículo 14 de la Ley General Tributaria es el recurso a la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias, pero dicho precepto no establece, sin embargo, ningún criterio específico de interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias, en los términos que venimos expresando. (STS 10 de noviembre de 2022, RCA 2691/2021, entre otras).

5. En el caso examinado no existe interpretación extensiva del artículo 9.2.º.B) b) del RIVA, sino una interpretación literal y finalista del mismo acorde con el alcance del requisito exigido para disfrutar de la exención.

Tampoco puede aceptarse, como la recurrente esgrime, que el hecho de acudir al resto de medios de prueba distintos del pasaporte, haga que se pueda frustrar esa finalidad de fomento del turismo, pues no se trata, en absoluto, de una exigencia desproporcionada. Buena prueba de ello es que, como se recoge en el acuerdo de liquidación y contempla la sentencia recurrida, la propia recurrente, como sujeto pasivo del impuesto y obligado a exigir el cumplimiento de este requisito para hacerse acreedor de las devoluciones pertinentes, en algunos casos, no ha tenido inconveniente para exigir a algunos viajeros la acreditación de la residencia habitual fuera de la UE (se citan, por ejemplo, las facturas 2T000021, 2T000069 y 2T000148), pidiéndoles la presentación del visado cuya exención sí se ha considerado que acreditaba ese extremo (por ejemplo, en la factura 2T000086).

A lo expuesto no se opone la referencia hecha al pasaporte en folletos informativos de determinados Ministerios u Organismos sobre el procedimiento de devolución a seguir por los viajeros para obtener la devolución del IVA satisfecho, que cita la recurrente, pues no tiene influencia alguna sobre la necesaria exigencia de la acreditación de la residencia habitual de los viajeros por parte del sujeto pasivo del impuesto. Tampoco se oponen las Consultas de la Dirección General de Tributos que cita la recurrente pues, aunque tienen relación con los requisitos necesarios para que un viajero no

comunitario pueda acogerse a la exención, no se refieren al problema concreto examinado en este recurso.

6. En último término, no se comparte que la interpretación defendida por la recurrente sea coherente con la evolución que ha tenido la regulación de los requisitos para declarar exentas las entregas de bienes a viajeros, en concreto con el hecho de que en el artículo 15 del primer Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 2028/1985, en su apartado 2.º.A) e) se indicase que los datos referentes a la residencia habitual contenidos en el pasaporte, documento nacional de identidad o cualquier otro documento o certificación oficial expedida a estos efectos, deberán hacerse constar por el transmitente en la factura que expida, mención que, en efecto, ha desaparecido del actual artículo 9.B) b) del RIVA de 1992.

Tal y como señala el Abogado del Estado en su escrito de oposición, la causa de la desaparición en el actual RIVA/1992 de esa mención explícita en la factura de los datos referentes a la residencia habitual del adquirente, contenidos en el pasaporte, documento nacional de identidad o cualquier otro documento o certificación oficial expedida a estos efectos, no estuvo en que dicha exigencia fuera incompatible con el hecho de que el vendedor tuviera que indagar el domicilio del adquirente mediante el examen de la documentación aportada por éste, para hacerlo constar en la factura expedida, sino en que en la primera y sucesivas normas reglamentarias reguladoras del deber de expedir y entregar facturas que incumben a empresarios o profesionales, comenzando por el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, publicado dos meses después del Reglamento del IVA (el 30 de diciembre de 1985, con entrada en vigor el 1 de enero de 1986), ya se establecía, en su artículo 2.3.c), en relación con las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad del artículo 21.2.º de la LIVA/1985, y se mantiene en la actual LIVA/1992, la obligación de expedir una factura completa.

Dicha factura, según el artículo 3.2) del Real Decreto 2402/1985, al menos, contendría, entre otros datos, el domicilio del expedidor y del destinatario. Esa exigencia se mantuvo en las normas reglamentarias posteriores, como el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (artículos 2.2.d), 3 y 6.e) hasta llegar, con idéntica redacción, al actual Reglamento, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, aplicable ya a las entregas de bienes a viajeros cuestionadas (artículo 2.2.d) y 3.1.a) y 6.1.e, de nuevo), lo que justifica que cuando en 1992 se aprueba el vigente Reglamento del IVA, no se considerase ya necesario una mención específica a esa exigencia en el precepto reglamentario relativo a los requisitos para disfrutar de la exención, al venir ya recogido en una norma de alcance general que, además, se refiere precisamente a la expedición de factura completa en el caso de la exención del artículo 21.2.º de la LIVA/1992, expresamente mencionado en la norma.

Buena prueba de ello es el tenor literal de los preceptos:

"Artículo 2.2.d): Obligación de expedir factura.

2. Deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones:

(...) d) Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad Europea a que se refiere el artículo 21.1.º y 2.º de la Ley del Impuesto, excepto las efectuadas en las tiendas libres de impuestos a que se refiere el número 2.º, B, del citado artículo (...)"

"Artículo 3. Excepciones a la obligación de expedir factura:

1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en el apartado 2 del artículo 2 de este Reglamento, por las operaciones siguientes (...):"

Por último, el artículo 6.e), relativo al *Contenido de la factura*, dispone:

"1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones: (...)

e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones".

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que para acreditar la residencia habitual del adquirente, a los efectos de aplicar la exención por exportación de bienes en régimen de viajeros prevista en el artículo 147.7 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y 21.2.º.A de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no basta con la aportación del pasaporte, tal y como contempla el artículo 9.2.º.B.b) del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando en el mismo no conste la residencia habitual o domicilio del receptor de las entregas de bienes, siendo preciso en este caso, adicionalmente, presentar otros medios de prueba que acrediten la residencia habitual del viajero.

En todo caso, corresponde al vendedor o proveedor de las mercancías, sujeto pasivo del IVA, verificar si el documento presentado por el viajero para poder disfrutar de la exención contiene el dato de la residencia habitual o domicilio del viajero, pudiendo, en su caso, ser dicho documento, el pasaporte, el documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, en tanto se oponen a lo que hemos expresado, debiendo confirmarse la sentencia de instancia.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña María del Carmen Sánchez Valenzuela, en representación de la mercantil GOMEZ Y MOLINA MARBELLA S.L., contra la sentencia dictada el 29 de septiembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, sede de Málaga, en el recurso 268/2019.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.