

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA DÉCIMA), DE 9 DE SEPTIEMBRE DE 2021

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña (España)

Miembro de la AEDAF

Asunto: C-294/20

Partes: *GE Auto Service Leasing GmbH y Tribunal Económico-Administrativo Central.*

Síntesis: Armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al IVA – Directiva 79/1072/CEE – Artículos 3, 6 y 7 – Modalidades de devolución de IVA – Sujetos pasivos no establecidos en el interior del país – Denegación de la devolución del IVA abonado – Documentos que justifican el derecho a la devolución – No presentación de los documentos justificativos dentro de los plazos señalados – Presentación de Pruebas con posterioridad a la finalización de procedimientos de gestión tributarios-Principios comunitarios de Efectividad y Equivalencia en procedimientos tributarios – Principio de Prohibición de Prácticas Fiscales Abusivas.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Este pronunciamiento del TJUE constituye la respuesta a una cuestión prejudicial presentada por la Audiencia Nacional española (AN, en adelante) y referida a la interpretación de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (DO 1979, L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116; en lo sucesivo, «Octava Directiva IVA»).

La referida cuestión prejudicial que planteó la AN ante el TJUE surge en el contexto de un litigio entre la entidad *GE Auto Service Leasing GmbH* (en lo

sucesivo, «Auto Service») y el Tribunal Económico-Administrativo Central, relativo a la denegación de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) facturado por dicha sociedad.

En relación con los detalles de la controversia tributaria que determinó el planteamiento de la cuestión prejudicial por parte de la AN, procede exponer los términos de la misma considerando cómo el caso resulta complejo procesalmente y la respuesta dada por los diferentes tribunales que se pronunciaron sobre el objeto de la contienda lo hacen teniendo en cuenta los hechos y circunstancias del asunto. Auto Service (contribuyente-litigante) es una sociedad establecida en Alemania que, el 30 de junio de 2006 y el 29 de junio de 2007, presentó ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria – IVA de no establecidos (en lo sucesivo, «Administración tributaria española») solicitudes de devolución de cuotas del IVA abonadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006 por un importe total de 407 396,469 euros.

El 19 de marzo de 2008, la Administración tributaria española cursó dos requerimientos a Auto Service a fin de que esta sociedad le remitiera los originales de las facturas en las que se basaba para solicitar dicha devolución y aportara una aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, así como del destino de los bienes o servicios adquiridos a los que se refería la solicitud de devolución. Con posterioridad (concretamente, el 12 de diciembre de 2008), Auto Service indicó a la Administración tributaria española que mantenía su solicitud de devolución, pero que encontraba ciertas dificultades para presentar los documentos que se le requerían.

Considerando tal circunstancia, la administración tributaria española, mediante resoluciones de 18 de febrero de 2009, notificadas a Auto Service el 21 de abril de 2009, desestimó las solicitudes de devolución formuladas por dicha sociedad, la cual, el 20 de febrero de 2009, indicó a la referida Administración que se trataba de una empresa alemana dedicada al suministro de automóviles a empresas españolas mediante contratos de arrendamiento financiero, así como a la venta ocasional de vehículos de segunda mano en territorio español, adjuntando a sus explicaciones algunos justificantes de facturas.

El referido contribuyente (Auto Service) interpuso seguidamente un recurso de reposición contra las resoluciones desestimatorias de las solicitudes de devolución y, al tiempo que reconocía el carácter tardío de su respuesta a los requerimientos y precisaba que en todo caso tal respuesta había tenido lugar antes de la notificación de las referidas resoluciones, aportó algunas facturas emitidas por los servicios de arrendamiento financiero, pero no todas las facturas en que se fundamentaba la solicitud de devolución del IVA.

Antes de resolver el recurso de reposición, la Administración tributaria española dirigió a Auto Service, con fecha de 13 de julio de 2009, un nuevo requerimiento solicitando aclaraciones. En él se instaba a Auto Service a detallar el destino de los bienes o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicitaba

y a acreditar que estaban afectos a operaciones que daban derecho a la devolución. A tal efecto, se pidió a Auto Service que presentara los contratos celebrados con los clientes y las facturas emitidas, una certificación expedida por las autoridades tributarias del país donde tuviera su sede o su establecimiento principal que acreditase su condición de sujeto pasivo del IVA, así como ciertos pormenores sobre el tipo impositivo al que estaba sujeta su actividad y el porcentaje de deducción aplicable en caso de prorata. Auto Service no atendió este nuevo requerimiento de información.

La administración tributaria española, considerando que no disponía de todos los documentos requeridos al efecto, dictó, el 1 de febrero de 2010, una resolución por la que se desestimaba el recurso de reposición y se confirmaba la denegación de la devolución, puesto que Auto Service no había demostrado la procedencia de sus solicitudes. La Administración tributaria española indicó a la interesada que los documentos cuya remisión solicitaba tenían como finalidad acreditar la realidad de las operaciones en el territorio de aplicación del impuesto, así como la afectación de los bienes y servicios a operaciones con derecho a deducción. Dicha Administración añadió que los propios documentos tenían por objeto permitirle comprobar si los contratos de arrendamiento financiero celebrados con los clientes incluían una opción de compra de bienes y cómo esta se llevaba a cabo, determinar si los bienes objeto de los contratos se encontraban en el territorio de aplicación del impuesto y verificar si los clientes de la empresa eran entidades o personas establecidas en el territorio de aplicación del impuesto. Esos datos se solicitaban además para determinar si Auto Service era una sociedad dedicada al arrendamiento financiero y averiguar cuál era el tipo impositivo en el Estado de establecimiento y el porcentaje de deducción aplicable.

El contribuyente, Auto Service, estando en desacuerdo con la referida resolución desestimatoria de su solicitud de devolución de cuotas del IVA, interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, aportando al efecto facturas de prestaciones de servicios, contratos de arrendamiento financiero, diversas declaraciones periódicas del IVA y certificados oficiales expedidos por las autoridades alemanas sobre su condición de sujeto pasivo con derecho a deducción.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, por su parte, desestimó las pretensiones de Auto Service, basándose en que las pruebas relevantes debían aportarse ante el órgano de gestión competente y ya no era posible presentarlas en la fase del procedimiento de reclamación económico-administrativa.

El contribuyente (Auto Service), en desacuerdo con tal resolución, interpuso ante la Audiencia Nacional un recurso contencioso-administrativo contra la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Central. Mediante sentencia de 22 de septiembre de 2016, la Audiencia Nacional desestimó dicho recurso. La Audiencia Nacional fundamentó su sentencia en que corresponde al solicitante de la devolución del IVA la carga de la prueba de su derecho a la devolución en la fase del procedimiento administrativo y que no se

puede subsanar la desatención a los requerimientos de la Administración en las fases de la reclamación económico-administrativa o del recurso contencioso-administrativo. Estando en desacuerdo con la sentencia de la AN, el contribuyente (Auto Service) interpuso recurso de casación contra esta sentencia ante el Tribunal Supremo, de suerte que el Alto Tribunal, en su sentencia de 10 de septiembre de 2018, estableció que, a pesar de su carácter cuasi-jurisdiccional, el Tribunal Económico-Administrativo Central es un órgano de la Administración al que indefectiblemente se tiene que acudir antes de poder ejercitar una acción en vía contencioso-administrativa. El Tribunal Supremo consideró, a su vez, que, sin perjuicio de la eventual existencia de un abuso de Derecho, el ordenamiento jurídico español obliga a los tribunales contencioso-administrativos a tener en cuenta las pruebas que un sujeto pasivo no hubiera comunicado a la Administración tributaria en la fase de instrucción administrativa de su expediente. El Tribunal Supremo indicó, asimismo, que, en materia de IVA, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, al amparo de los principios de neutralidad del referido impuesto y de proporcionalidad, ha dado prioridad a las normas de índole material de deducción del IVA sobre las normas de índole formal. De este modo, según el Tribunal Supremo, el Tribunal de Justicia ha admitido el derecho a deducción o a la devolución en caso de comprobarse el cumplimiento de las condiciones materiales relativas a tales derechos, aun cuando no se cumplan determinados requisitos formales.

El Tribunal Supremo, al considerar que en el litigio principal no se cuestionaba la concurrencia de los requisitos del derecho a la devolución del IVA, establecidos en el artículo 119 de la Directiva 2006/112, anuló la sentencia de la Audiencia Nacional y ordenó que se devolviera el asunto de Auto Service al referido órgano jurisdiccional, de modo que este resolviera a tenor del material probatorio incorporado al proceso relativo a la solicitud de devolución del IVA formulada por la citada sociedad.

La Audiencia Nacional, tras el reenvío del caso por el Alto Tribunal, consideró que la aplicación al caso del razonamiento del Tribunal Supremo planteaba dudas de compatibilidad con el Derecho de la UE, en particular con lo previsto en los artículos 3 y 7 de la Octava Directiva IVA, puesto que el contribuyente no demostró, dentro de los plazos establecidos en esta última disposición, su derecho a la devolución del IVA, a pesar de que la Administración tributaria española le hubiera dado la oportunidad de hacerlo. En estas circunstancias, la Audiencia Nacional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe admitirse como válido que un sujeto pasivo, tras haber sido requerido reiteradamente por la Administración tributaria para que acredite los presupuestos del derecho a la devolución, no cumpla con lo requerido sin justificación razonable alguna y, tras negársele la devolución, postergue la aportación documental a la vía de la revisión o a la jurisdiccional?»

2) ¿Puede reputarse como abuso de derecho que el sujeto pasivo no aporte la información necesaria en la que sustente su derecho a la Administración tri-

butaria, cuando se le permitió y se le requirió para ello, y no lo haga sin razón justificada, y por el contrario esa información sea facilitada voluntariamente más tarde al órgano de revisión o al órgano jurisdiccional?

3) ¿El sujeto pasivo no establecido, bien por no haber aportado en plazo y sin justificación razonable la información relevante para acreditar su derecho a la devolución, o bien por su actuación abusiva, pierde su derecho a la devolución una vez que haya transcurrido el término previsto o concedido a tal efecto y la Administración haya dictado resolución denegando la devolución?»

2. Comentario

El Tribunal de Justicia respondió a las cuestiones prejudiciales formuladas por la Audiencia Nacional, no sin antes despejar varias cuestiones procesales y materiales que tienen relevancia para entender el pronunciamiento del TJUE.

Así, en primer término, el Tribunal de Justicia, por un lado, rechazó, en virtud de su jurisprudencia en la materia, las alegaciones de Auto Service en el sentido de que la cuestión prejudicial debería ser declarada inadmisibile al referirse a materias ya resueltas por el TS y, por tanto, dotadas de fuerza de cosa juzgada que determinaban que la invocación del abuso de Derecho deviniera en cuestión teórica; por otro lado, el Tribunal de Justicia delimitó la normativa europea objeto de interpretación, considerando que debía limitarse a la Sexta y Octava Directivas del IVA, sin que proceda tomar en consideración las disposiciones de la Directiva 2006/112 (que derogó la Sexta Directiva), ya que no entró en vigor hasta el 1 de enero de 2007, en tanto que las solicitudes de devolución se refieren a los ejercicios 2005 y 2006.

En segundo término, ya sobre el fondo del asunto, el TJUE analizó en primer lugar las dudas suscitadas en las cuestiones prejudiciales primera y tercera, resolviéndolas de forma conjunta.

El Tribunal de Justicia, pone de relieve que el objeto de estas cuestiones radica en si las disposiciones de la Octava Directiva IVA y los principios del Derecho de la Unión, en particular el principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que se deniegue una solicitud de devolución del IVA cuando el sujeto pasivo no haya presentado a la Administración tributaria competente, en los plazos fijados, ni siquiera a requerimiento de esta, todos los documentos e información exigidos por esa Directiva, con independencia de que el sujeto pasivo presente, por su propia iniciativa, tales documentos e información con ocasión de la reclamación económico-administrativa o del recurso jurisdiccional interpuestos contra la resolución denegatoria de ese derecho a la devolución.

La respuesta dada por el TJUE a estas dos cuestiones (primera y tercera) resulta muy matizada, en la medida en que si bien termina admitiendo la posi-

bilidad de que se deniegue en estos casos la devolución del IVA, pero siempre y cuando se respeten los principios de equivalencia y efectividad.

Resulta a este respecto necesario revisar el razonamiento seguido por el Tribunal de Justicia para llegar a tal posición, a efectos de entender correctamente la doctrina fijada. A través de los siguientes puntos tratamos de sintetizar los razonamientos del TJUE respecto de las cuestiones prejudiciales primera y tercera:

- En primer lugar, el Tribunal de Justicia recordó que, con arreglo a su jurisprudencia, el derecho a la devolución, al igual que el derecho a deducción, constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión, que tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA [sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA – Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 77]. Por tanto, el derecho a la devolución del IVA abonado en otro Estado miembro, regulado en la Octava Directiva IVA, se corresponde con el derecho a deducir el IVA soportado en su propio Estado miembro, establecido por la Sexta Directiva IVA [véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de octubre de 2012, Daimler y Widex, C-318/11 y C-319/11, EU:C:2012:666, apartado 41, y de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA – Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 78 y jurisprudencia citada].
- Asimismo, el TJUE insiste en que el derecho a la deducción, y, por tanto, a la devolución, forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho puede ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores [sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA – Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 79 y jurisprudencia citada]. El principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado o la devolución del IVA abonado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.
- Matiza, sin embargo, el TJUE tales principios al reconocer que el incumplimiento de los referidos requisitos formales puede tener como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales [sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA – Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartados 80 y 81 y jurisprudencia citada]. Efectivamente, recuerda el TJUE que, de los artículos 3 y 4 de la Octava Directiva IVA, se desprende que el sujeto pasivo solo puede beneficiarse de la devolución del IVA si cumple las obligaciones establecidas en dichos artículos, que

incluyen la presentación de los originales de las facturas o de los documentos de importación de las operaciones sujetas al IVA en el Estado miembro de devolución.

- El Tribunal de Justicia llevó su razonamiento al caso de autos, y consideró que éste no versa sobre el incumplimiento de requisitos formales que impiden aportar la prueba de que se han cumplido los requisitos materiales del derecho a la devolución del IVA, sino sobre la fecha en la que puede aportarse dicha prueba. A este respecto, el Tribunal de Justicia recordó que, con arreglo a su doctrina, las disposiciones de la Sexta Directiva IVA no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a la deducción del IVA a los sujetos pasivos que disponen de facturas incompletas, aun cuando estas se hayan completado con la presentación de información destinada a probar la realidad, la naturaleza y el importe de las operaciones facturadas después de que la Administración tributaria haya adoptado una resolución denegatoria del derecho a deducción (sentencia de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros, C-271/12, EU:C:2013:297, apartados 34 a 36). Matiza, el TJUE que, las referidas disposiciones de la Octava Directiva IVA no prohíben a los Estados miembros aceptar la rectificación de una factura incompleta después de que la Administración tributaria haya adoptado una resolución denegatoria (sentencia de 14 de febrero de 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, apartado 33).
- El TJUE, por tanto, concluye que cabe considerar, por analogía, que las disposiciones de la Octava Directiva IVA no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a la devolución del IVA cuando un sujeto pasivo no facilite, *sin justificación razonable* y a pesar de los requerimientos de información que se le practicaron, los documentos que permitan probar que se cumplen los requisitos materiales para obtener dicha devolución antes de que la Administración tributaria adopte su resolución. Sin embargo, esas mismas disposiciones no se oponen a que los Estados miembros admitan la presentación de tales pruebas después de adoptarse esa resolución.
- De esta forma, el TJUE razona que, al no estar regulado por la Octava Directiva IVA, el establecimiento de medidas nacionales que se opongan a tener en cuenta las pruebas presentadas después de que se haya adoptado la resolución denegatoria de una solicitud de devolución es competencia, en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros, del ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro, siempre y cuando, no obstante, tales medidas no resulten menos favorables que las que regulan situaciones similares de índole interna (principio de equivalencia) y no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véase, por analogía, la sentencia de 14 de febrero de 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, apartado 35).
- Por lo que respecta, al principio de efectividad, el TJUE señaló, por una parte, que, según reiterada jurisprudencia, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación

temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria, no pueda cuestionarse indefinidamente (sentencia de 14 de febrero de 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, apartado 41 y jurisprudencia citada).

- Por otra parte, el TJUE considera que debe observarse en estos casos la correcta aplicación del principio de equivalencia, el cual exige que las disposiciones procesales nacionales que, basándose en la Octava Directiva IVA, regulan la devolución del IVA no sean menos favorables que las que regulan situaciones similares sometidas al Derecho interno (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de junio de 2021, *Bankia*, C-910/19, EU:C:2021:433, apartados 46 y 47), de suerte que corresponde al tribunal de instancia verificar el cumplimiento de tal principio.
- El TJUE concluyó que, habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y tercera que las disposiciones de la Octava Directiva IVA y los principios del Derecho de la Unión, en particular el principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que se deniegue una solicitud de devolución del IVA cuando el sujeto pasivo no haya presentado a la Administración tributaria competente, en los plazos fijados, ni siquiera a requerimiento de esta, todos los documentos y la información exigidos para acreditar su derecho a la devolución del IVA, con independencia de que el sujeto pasivo presente, por su propia iniciativa, tales documentos e información con ocasión de la reclamación económico-administrativa o del recurso jurisdiccional interpuestos contra la resolución denegatoria de ese derecho a devolución, siempre y cuando se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Una vez resueltas las dudas planteadas por la AN en las cuestiones primera y tercera, el TJUE abordó la segunda cuestión prejudicial.

El TJUE puso de relieve que la segunda cuestión prejudicial plantea en esencia si el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que constituye un abuso de Derecho que un sujeto pasivo que solicita la devolución del IVA no aporte durante el procedimiento administrativo los documentos que le requiere la Administración tributaria, pero sí los aporte espontáneamente en fases procesales posteriores.

A este respecto, el Tribunal de Justicia recordó el principio general del Derecho de la UE en el sentido de que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a devolución cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véase, por analogía, la sentencia de 28 de julio de 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 50 y jurisprudencia citada).

La comprobación de la existencia de una práctica abusiva, de acuerdo con la propia jurisprudencia del TJUE, exige que concurren dos condiciones (elementos objetivo y subjetivo), a saber, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112 y de la legislación nacional que la transponga, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones (elemento objetivo) y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal (elemento subjetivo) (STJUE de 10 de julio de 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, apartado 35 y jurisprudencia citada).

Llevada esta doctrina al caso de autos, el TJUE destacó que la comprobación de un posible abuso cometido por Auto Service no está relacionada con las operaciones que dieron lugar a las solicitudes de devolución del IVA, sino con el procedimiento que rodea el contencioso relativo a tal solicitud. Desde esta perspectiva, el Tribunal consideró que el mero hecho de que el sujeto pasivo aporte los documentos y la información que acredita el cumplimiento de los requisitos materiales de su derecho a la devolución del IVA después de que la autoridad administrativa competente haya adoptado la resolución por la que se le deniega esa devolución no puede considerarse, como tal, una práctica abusiva.

El TJUE, concluyó a este respecto que, la segunda cuestión prejudicial debe responderse de manera que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no constituye un abuso de Derecho que un sujeto pasivo que solicita la devolución del IVA no aporte durante el procedimiento administrativo los documentos que le requiere la Administración tributaria, pero sí los aporte espontáneamente en fases procesales posteriores.

En suma, el Tribunal de Justicia en último análisis adopta una posición matizada sobre la posibilidad de denegar la devolución del IVA en casos donde no se aportan los justificantes correspondientes, requeridos por la normativa y solicitados por la administración, durante el procedimiento de gestión tributaria iniciado a tal efecto, allí donde no concurre una justificación razonable y siempre que se respeten los principios comunitarios de efectividad y equivalencia. El TJUE no abunda en el alcance de lo que considera «justificación razonable» a estos efectos, y respecto del principio de equivalencia cabe observar que allí donde la normativa o jurisprudencia nacional permitan tal aportación ulterior de pruebas en situaciones internas (ya que el Derecho de la UE no se opone a tal práctica nacional), tal regulación o práctica nacional debe extenderse a situaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE (como es el caso del IVA, como impuesto armonizado). Precisa, a su vez, el TJUE que el principio general del Derecho de la UE referido a la prohibición de abuso, permite a las autoridades nacionales rechazar una solicitud de un contribuyente que invoca el Derecho de la UE allí donde acredite de forma suficiente la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la práctica abusiva, pero que ésta no comprende casos donde el contribuyente se limita a presentar documentos que fundamentan su derecho en un momento posterior a la fecha en que

la administración dicta su resolución sobre su solicitud. En esta misma línea podría operar el principio comunitario de buena administración, considerando en particular, como el TJUE lo ha aplicado de forma conjunta con el principio de neutralidad del IVA a efectos de reconocer solicitudes cursadas por un contribuyente ejercitando el derecho de devolución frente a prácticas administrativas restrictivas de tal derecho (véanse en esta línea la STJUE de 21 de octubre 2021, C-396/20, y con más matices la sentencia del TJUE de 21 octubre 2021, C-80/20).

Como quiera que la jurisprudencia del TS (v.gr, las SSTs 10 de septiembre de 2018 y de 27 julio 2021) viene admitiendo la posibilidad de que los contribuyentes aporten en vía económico-administrativa y contencioso-administrativa documentación no aportada durante los procedimientos de gestión e inspección tributaria, a partir de una interpretación conforme con el principio tutela judicial efectiva (art. 24 CE), salvando los casos de abuso de Derecho, cabe entender que la aplicación del principio comunitario de equivalencia debería conducir a extender la jurisprudencia nacional en esta materia a situaciones comprendidas en el ámbito del Derecho de la UE (v.gr., a los efectos de la gestión tributaria de impuestos armonizados como el IVA).