

EL PRINCIPIO DE EFECTIVIDAD EN LA APORTACIÓN EXTEMPORÁNEA DE PRUEBAS QUE ACREDITEN EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS MATERIALES DE UNA EXENCIÓN DE IVA: STJUE DE 2 DE MARZO DE 2023, C-664/21 (NEC PLUS ULTRA)

Alejandro Zubimendi Cavia

*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

El Tribunal de Justicia establece que una normativa nacional que no permita al sujeto pasivo aportar, en un momento previo a la práctica de liquidación tributaria, las pruebas que aún no se habían presentado para acreditar el derecho que alega y que no tenga en cuenta las eventuales explicaciones sobre las razones por las que no se aportaron antes esas pruebas resulta difícilmente conciliable con el principio de proporcionalidad y también con el principio fundamental de neutralidad del IVA.

Palabras clave

IVA, neutralidad, entregas intracomunitarias, exención, prueba, principio de efectividad, principio de equivalencia.

Abstract

The Court of Justice establishes that national legislation which does not allow the taxable person to provide, at a date prior to the adoption of a tax assessment notice, evidence which is still outstanding, in order to substantiate the right which he or she claims and which does not take account of any explanations as to why that evidence was not provided earlier thus appears difficult to reconcile with the principle of proportionality and also with the fundamental principle of VAT neutrality.

Keywords

VAT, neutrality, intra-Community supplies, exemption, evidence, principle of effectiveness, principle of equivalence.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-664/21 (*Nec Plus Ultra*) tiene por objeto una petición de decisión prejudicial, presentada por el Tribunal Supremo de Eslovenia, en el ámbito de la Directiva de IVA.

La cuestión prejudicial es resuelta por el Tribunal de Justicia, fijando como doctrina que los artículos 131 y 138.1 de la Directiva 2006/112/CE, en relación con los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que prohíbe presentar y recabar nuevos elementos de prueba que demuestren que se cumplen los requisitos materiales establecidos en el artículo 138.1 durante el procedimiento administrativo que condujo a la práctica de la liquidación tributaria, en particular tras las actuaciones de inspección tributaria pero antes de la práctica de la referida liquidación, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad.

2. Supuesto de hecho

La sociedad recurrente en el litigio principal es una sociedad suiza que en 2017 entregó productos cosméticos a clientes establecidos en otros Estados Miembros. Según las afirmaciones de la sociedad recurrente, estas mercancías, que se encontraban en un almacén en Eslovenia, fueron recogidas por un comprador, o por un tercero que actuaba por cuenta del comprador, y transportadas desde Eslovenia hacia otro Estado miembro, de modo que las entregas en cuestión se beneficiaron de la exención del IVA para las entregas intracomunitarias de bienes de acuerdo con la normativa eslovena del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el marco de un procedimiento de inspección tributaria del IVA devengado para el ejercicio 2017, la Administración tributaria de la República de Eslovenia comprobó los justificantes y documentos de la sociedad recurrente relativos a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en otros Estados miembros. Mediante resolución de 14 de febrero de 2019, dicho órgano requirió a la sociedad recurrente para que presentara toda la documentación relativa a las entregas controvertidas.

En respuesta a esta resolución, la sociedad recurrente presentó facturas y copias de cartas de porte que demostraban la realidad del transporte de bienes desde Eslovenia a otro Estado miembro. En aquel momento, los albaranes de entrega y otros documentos mencionados en las cartas de porte no fueron entregados a la Administración tributaria eslovena, pues la sociedad recurrente había indicado que no disponía de todos los documentos y que estaba tratando de obtenerlos.

El 1 de abril de 2019, la Administración tributaria eslovena expidió el acta de inspección y se la notificó a la sociedad recurrente. En sus observaciones sobre el acta, presentadas en el plazo concedido a tal efecto, la sociedad recurrente

aportó copias de presupuestos y de albaranes de entrega según los cuales los bienes controvertidos habían sido entregados en un Estado miembro distinto de Eslovenia. Además, la sociedad recurrente justificó la presentación extemporánea de dichas pruebas alegando que su oficina de Hamburgo (Alemania), que era responsable de las entregas objeto del litigio, había cesado sus actividades en agosto de 2018 y no le había entregado toda la documentación necesaria dentro del plazo concedido.

El 30 de mayo de 2019, la Administración tributaria eslovena practicó una liquidación tributaria con la que daba por concluido el procedimiento tributario, mediante la cual reclamó a la sociedad recurrente el pago de una cantidad complementaria de IVA correspondiente al año 2017. A tal efecto, constató que la sociedad recurrente no había acreditado mediante las facturas y cartas de porte que los bienes en cuestión hubieran sido efectivamente transportados a un Estado miembro distinto de Eslovenia. Por lo tanto, consideró que las entregas en cuestión no cumplían los requisitos de exención del IVA. En este contexto, debido a su presentación extemporánea y con arreglo al artículo 140.2 de la Ley eslovena de Procedimiento Tributario, no tuvo en cuenta los elementos de prueba presentados después de la expedición del acta de inspección.

La liquidación fue recurrida primero en vía administrativa y posteriormente en vía judicial ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo esloveno, siendo ambos recursos desestimados. Por lo que el contribuyente presentó recurso de casación ante el Tribunal Supremo de Eslovenia, quien admitió dicho recurso con el fin de resolver la cuestión jurídica consistente en determinar si la caducidad prevista en el artículo 140.2 de la Ley eslovena de Procedimiento Tributario en relación con la presentación de pruebas tras la expedición de un acta de inspección en un procedimiento tributario puede primar sobre el principio de neutralidad del sistema del IVA.

Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 131 y 138.1 de la Directiva 2006/112, en relación con los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad, se oponen a una normativa nacional que prohíbe presentar y recabar nuevos elementos de prueba que demuestren que se cumplen los requisitos materiales establecidos en el artículo 138.1 de dicha Directiva durante el procedimiento tributario que condujo a la práctica de la liquidación tributaria, en particular tras las actuaciones de inspección tributaria pero antes de la práctica de la referida liquidación.

3. Fundamentos de derecho

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de derecho a deducción del IVA se desprende que el sistema común del IVA debe garantizar la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.

El Tribunal de Justicia señala que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción o la devolución del IVA soportado si se

cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. No obstante, el Tribunal de Justicia señala que su jurisprudencia no exige la deducción o devolución en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales.

Afirma el Tribunal de Justicia que tales consideraciones son igualmente válidas en lo que respecta a las normas que determinan las operaciones sujetas al IVA y, más concretamente, a las normas relativas a la exención de operaciones como las que figuran en los artículos 131 y 138.1 de la Directiva 2006/112, relativas a las entregas intracomunitarias.

El Tribunal de Justicia afirma que ya ha declarado, en lo atinente al derecho a la devolución del IVA, que las disposiciones de la Octava Directiva sobre el IVA (Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979) 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 tampoco se oponen a que los Estados miembros admitan la presentación de tales pruebas después de adoptarse esa resolución (sentencia del TJUE de 9 de septiembre de 2021, *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, apartado 58). Así, en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros, 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 del ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro, siempre y cuando 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) (sentencia de 9 de septiembre de 2021, *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, apartado 59).

Señala el Tribunal de Justicia que procede considerar que esta jurisprudencia es aplicable, por analogía, a las disposiciones de la Directiva 2006/112 relativas a la exención de las entregas de bienes expedidos o transportados fuera del territorio de un Estado miembro pero dentro la Unión y, en particular, al artículo 138.1 de dicha Directiva.

A continuación, señala el Tribunal de Justicia que, en relación con el principio de efectividad, la posibilidad de aportar pruebas adicionales en el marco de un procedimiento de liquidación complementaria 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. Así, señala el Tribunal de Justicia que, si bien es cierto que puede denegarse el derecho a la exención del IVA en determinadas situaciones (en particular debido a la presentación tardía por el operador económico interesado de las pruebas necesarias para acreditar la existencia de ese derecho tras varios

requerimientos infructuosos por parte de la Administración tributaria y a la vista de que el procedimiento se encontraba ya en una fase contenciosa, asunto *GE Auto Service Leasing*), no lo es menos que, cuando la Administración tributaria deniega a un sujeto pasivo la posibilidad de disfrutar de la exención del IVA en una fase temprana del procedimiento tributario, debe garantizar el pleno cumplimiento del principio de neutralidad fiscal. Así pues, en una situación en la que la Administración tributaria no ha practicado aún ninguna liquidación a un sujeto pasivo en la fecha en la que este aporta pruebas adicionales que acreditan el derecho que alega, la negativa a tener en cuenta tales pruebas debe fundarse en circunstancias especiales como la ausencia de justificación alguna del retraso en el que se haya incurrido o el hecho de que el retraso haya ocasionado la pérdida de ingresos fiscales.

En efecto, la negativa a tener en cuenta elementos de prueba en un momento previo a la práctica de tal liquidación puede hacer excesivamente difícil el ejercicio de los derechos reconocidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. Así, una normativa nacional que, en esa fase del procedimiento tributario, no permita al sujeto pasivo aportar las pruebas que aún no se habían presentado para acreditar el derecho que alega y que no tenga en cuenta las eventuales explicaciones sobre las razones por las que no se aportaron antes esas pruebas resulta difícilmente conciliable con el principio de proporcionalidad y también con el principio fundamental de neutralidad del IVA. En el caso de autos, incumbe al órgano jurisdiccional remitente apreciar, a la luz de las consideraciones anteriores, si la negativa a tener en cuenta esos elementos es o no conforme con el principio de efectividad.

Señala el Tribunal de Justicia que, en este contexto, el órgano jurisdiccional remitente debe tener en consideración que el acta de inspección no pone fin al procedimiento de inspección tributaria y solo constituye un acto procedimental intermedio que tiene únicamente por objeto informar al sujeto pasivo de la situación fáctica constatada por el órgano tributario de primera instancia y de la posibilidad de presentar observaciones.

4. Análisis y relevancia para España

En el fallo, el Tribunal de Justicia parece dar por válida la legislación interna eslovena en la medida en que se haga una interpretación de aquella conforme con el ordenamiento de la UE y, en particular, con el principio de efectividad. Así, son los tribunales nacionales quienes, a la luz de los hechos, deben apreciar si la aplicación por las autoridades fiscales de la legislación interna es conforme o no con el principio de efectividad.

En este sentido, esta sentencia tiene como precedente la sentencia en el asunto *GE Auto Service Leasing*, que enjuicia la normativa española, y en la que se establece que el Derecho nacional puede impedir la aportación de pruebas en fases posteriores del procedimiento tributario siempre y cuando no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la UE, cuestión que debe ser apreciada por los tribunales nacionales.