

## **Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Décima, Sentencia de 9 Sep. 2021, C-294/2020**

**Ponente: Juhász, Endre.**

**Nº de Recurso: C-294/2020**

ECLI: *EU:C:2021:723*

La falta de presentación de documentación para la devolución del IVA no constituye abuso de derecho si se solventa en fases procesales posteriores de forma espontánea

UNIÓN EUROPEA. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Devolución a no establecidos. Denegación de la devolución del IVA abonado. Inicialmente, el principio de neutralidad fiscal no se opone a que se deniegue una solicitud de devolución del IVA por falta de presentación ante la Administración tributaria competente, en los plazos fijados, ni siquiera a requerimiento de esta, de todos los documentos y la información exigidos para acreditar su derecho. Presentación de documentación tardía. La falta de aportación durante el procedimiento administrativo de los documentos que le requiere la Administración tributaria, no constituye un abuso de derecho por parte del sujeto pasivo que solicita la devolución del impuesto siempre que los aporte espontáneamente en fases procesales posteriores.

*El TJUE resuelve petición de decisión prejudicial interpretando de la Directiva 79/1072/CEE, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Modalidades de devolución del IVA a no establecidos en el interior del país, en el marco de un litigio entre la obligada tributaria y el Tribunal Económico-Administrativo Central relativo a la denegación de devolución del IVA facturado.*

En el asunto C-294/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Audiencia Nacional, mediante auto de 5 de marzo de 2020, recibido en el Tribunal de Justicia el 1 de julio de 2020, en el procedimiento entre

**GE Auto Service Leasing GmbH**

y

**Tribunal Económico-Administrativo Central,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

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

Abogado General: Sr. E. Tanchev;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de GE Auto Service Leasing GmbH, por la Sra. M. A. Azpeitia Gamazo y el Sr. A. Albarrán Jiménez, abogados;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García y la Sra. M. J. Ruiz Sánchez, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, O. Serdula y J. Vláčil, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno estonio, por la Sra. N. Grünberg, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. M. Tassopoulou y S. Trekli y por el Sr. G. Avdikos, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

**1.** La petición de decisión prejudicial tiene por objeto 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»).

**2.** Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre 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.

## **Marco jurídico**

### ***Derecho de la Unión***

#### *Sexta Directiva IVA*

**3.** El artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2006/18/CE del Consejo, de 14 de febrero de 2006 (DO 2006, L 51, p. 12) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva IVA»), dispone lo siguiente:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

b) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes

importados;

c) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas conforme a la letra a) del apartado 7 del artículo 5 y al apartado 3 del artículo 6.

3. Los Estados miembros concederán igualmente a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que se enuncian en el apartado 2, siempre que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

a) sea de sus operaciones relacionadas con las actividades económicas que se enuncian en el apartado 2 del artículo 4, efectuadas en el extranjero, que hubieran estado gravadas de haber sido realizadas en el interior del país;

b) sea de sus operaciones exentas conforme a la letra i) del apartado 1 del artículo 14; al artículo 15 y a los puntos B, C y D del apartado 1 y al apartado 2 del artículo 16;

c) sea de sus operaciones exentas conforme a los números 1 a 5 de la letra d) y a la letra a) del punto B del artículo 13, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando esas operaciones estén directamente relacionadas con bienes destinados a ser exportados hacia un país extracomunitario.

[...]»

**4.** A tenor del artículo 28 séptimo de dicha Directiva:

«[...]

4. La devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el apartado 3 se efectuará:

- en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el interior del país, pero sí en otro Estado miembro, según las normas de desarrollo determinadas por la [Octava] Directiva [IVA];

[...]».

*Octava Directiva IVA*

**5.** El artículo 2 de la Octava Directiva IVA establece lo siguiente:

«Cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan en los artículos siguientes, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el interior del país, pero que se halle establecido en otro Estado miembro, el Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones enunciadas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la [Sexta Directiva IVA] o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en la letra b) del artículo 1.»

**6.** El artículo 3 de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«Para tener derecho a la devolución, todo sujeto pasivo definido en el artículo 2 que no haya efectuado ninguna entrega de bienes o ninguna prestación de servicios que puedan considerarse realizadas en el interior del país estará obligado a:

a) presentar, ante el Servicio competente a que se refiere el párrafo primero del artículo 9, una solicitud ajustada al modelo que figura en el Anexo A, a la que se acompañarán los originales de las facturas o de los documentos de importación. Los Estados miembros pondrán a disposición de los solicitantes una nota explicativa, en la que figurarán necesariamente los elementos de información mínimos recogidos en el Anexo C.

b) justificar, mediante certificación expedida por la administración del Estado en que el sujeto pasivo esté establecido, que está sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho Estado. No obstante,

cuando el servicio competente a que se refiere el párrafo primero del artículo 9 se halle ya en posesión de esta justificación, el sujeto pasivo no estará obligado a proporcionar una nueva durante un período de un año, a contar de la fecha de expedición de la primera certificación de la administración del Estado en que se halle establecido. Los Estados miembros no expedirán certificación a los sujetos pasivos que gocen de franquicia del Impuesto en virtud del apartado 2 del artículo 24 de la [Sexta Directiva IVA];

c) declarar por escrito que no ha efectuado ninguna entrega de bienes [ni] ninguna prestación de servicios que puedan considerarse realizadas en el interior del país durante el período a que se refiere el párrafo primero del apartado 1 del artículo 7;

d) comprometerse a reintegrar toda suma indebidamente percibida.»

**7.** El artículo 4 de la citada Directiva tiene la siguiente redacción:

«Para tener derecho a la devolución, todo sujeto pasivo definido en el artículo 2 que no haya efectuado en el interior del país ninguna entrega de bienes ni ninguna prestación de servicios que puedan considerarse realizadas en el interior del país, distintas de las prestaciones enunciadas en las letras a) y b) del artículo 1 estará obligado a:

a) cumplir las obligaciones a que se refieren las letras a), b) y d) del artículo 3;

[...]».

**8.** El artículo 6 de la misma Directiva preceptúa:

«Los Estados miembros no podrán imponer a los sujetos pasivos definidos en el artículo 2, además de las obligaciones enunciadas en los artículos 3 y 4, ninguna obligación distinta de la de facilitar, en casos particulares, las informaciones necesarias para apreciar el correcto fundamento de la solicitud de devolución.»

**9.** De conformidad con el artículo 7 de la Octava Directiva IVA:

«1. La solicitud de devolución prevista en los artículos 3 y 4 se referirá a las compras de bienes o servicios facturadas o a las importaciones efectuadas durante un período que no sea inferior a tres meses ni superior a un año natural. No obstante, la solicitud podrá referirse a un período inferior a tres meses cuando dicho período constituya el saldo de un año natural. Las solicitudes podrán referirse igualmente a facturas o documentos de importación que no hayan sido objeto de solicitudes anteriores y que conciernan a operaciones efectuadas durante el año natural en cuestión. La solicitud [deberá ser presentada al servicio competente a que se refiere el párrafo primero] del artículo 9, dentro de los seis meses siguientes a la expiración del año natural durante el que se hubiera devengado el impuesto.

[...]

3. El servicio competente a que se refiere el párrafo primero del artículo 9, marcará con su sello cada factura o documento de importación a fin de que no puedan ser nuevamente utilizados en otra solicitud, y los devolverá en el plazo de un mes.

4. Las decisiones relativas a las solicitudes de devolución deberán notificarse en el plazo de seis meses a contar desde la fecha de presentación, al servicio competente a que se refiere el apartado 3, de estas solicitudes [acompañadas] de todos los documentos requeridos por la presente Directiva para tramitar la solicitud. La devolución deberá efectuarse antes de que expire el plazo precitado previa solicitud del interesado, sea en el Estado miembro que haya de efectuar la devolución, sea en el Estado en que el solicitante se halle establecido. En este último caso los gastos bancarios de transferencia correrán a cargo del solicitante.

Las decisiones denegatorias deberán exponer los motivos en que se fundan. Podrán ser objeto de

recurso ante las instancias competentes del Estado miembro interesado en la forma y los plazos previstos para las reclamaciones relativas a las devoluciones solicitadas por los sujetos pasivos establecidos en ese Estado.

[...]»

#### *Directiva 2006/112/CE*

**10.** Los artículos 411 y 413 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), prevén la derogación de la Sexta Directiva IVA y la entrada en vigor, el 1 de enero de 2007, de la propia Directiva 2006/112.

#### *Directiva 2008/9/CE*

**11.** Del artículo 28, apartados 1 y 2, de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DO 2008, L 44, p. 23), se desprende que la Directiva 2008/9 se aplica a las solicitudes de devolución presentadas después del 31 de diciembre de 2009 y que, a partir del 1 de enero de 2010, deroga la Octava Directiva IVA.

#### **Derecho español**

**12.** El artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOE n.º 312, de 29 de diciembre de 1992, p. 44247), cuyo epígrafe es «Régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto», establece lo siguiente:

«Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, en quienes concurren los requisitos previstos en el apartado siguiente, podrán ejercitar el derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido que hayan satisfecho o, en su caso, les haya sido repercutido en dicho territorio, con arreglo a lo establecido en este artículo.

[...]

2. Son requisitos para el ejercicio del derecho a la devolución a que se refiere este artículo:

1.º Que los empresarios o profesionales que pretendan ejercitarlo estén establecidos en la Comunidad, en Canarias, Ceuta o Melilla, o en otros territorios terceros.

[...]

2.º Que durante el período a que se refiere la solicitud [los empresarios o profesionales] no hayan realizado en el territorio de aplicación del impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas a este distintas de las que se relacionan a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del impuesto sean los destinatarios de ellas, según lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del artículo 84.º uno de esta Ley.

b) Los servicios de transporte y los servicios accesorios a los transportes, exentos del impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.

[...]

Ocho. Las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse a los períodos anual o trimestral inmediatamente anteriores.

No obstante, serán admisibles las solicitudes de devolución que se refieran a un período de tiempo inferior siempre que concluya el día 31 de diciembre del año que corresponda.

Nueve. La Administración tributaria podrá exigir a los interesados la aportación de la información y los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución según lo previsto en los apartados cuatro y cinco de este artículo.

[...]»

**13.** El artículo 112 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que actualmente figura en el artículo 118 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE n.º 236, de 2 de octubre de 2015, p. 89343), prohíbe tener en cuenta, «en la resolución de los recursos, hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho», y añade que «tampoco podrá solicitarse la práctica de pruebas cuando su falta de realización en el procedimiento en el que se dictó la resolución recurrida fuera imputable al interesado».

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

**14.** Auto Service 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.

**15.** 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.

**16.** 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.

**17.** Mediante resoluciones de 18 de febrero de 2009, notificadas a Auto Service el 21 de abril de 2009, la Administración tributaria española 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.

**18.** Auto Service interpuso 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.

**19.** 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 prorrata.

**20.** Auto Service no atendió este nuevo requerimiento de información.

**21.** Al no disponer de todos los documentos requeridos, el 1 de febrero de 2010, la Administración tributaria española dictó 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.

**22.** A este respecto, 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.

**23.** Al estar en desacuerdo con la referida resolución, Auto Service 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.

**24.** El Tribunal Económico-Administrativo Central 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.

**25.** El 24 de enero de 2013, Auto Service 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.

**26.** Para fundamentar esta desestimación, la Audiencia Nacional indicó, en particular, 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.

**27.** Auto Service interpuso recurso de casación contra esta sentencia ante el Tribunal Supremo.

**28.** En su sentencia de 10 de septiembre de 2018, el Tribunal Supremo señaló 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.

**29.** El Tribunal Supremo consideró 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.

**30.** Seguidamente, el Tribunal Supremo indicó 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.

**31.** 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, el Tribunal Supremo 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.

**32.** La Audiencia Nacional indica que, de adoptar el razonamiento del Tribunal Supremo, muy probablemente infringiría lo dispuesto en los artículos 3 y 7 de la Octava Directiva IVA, puesto que Auto Service 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.

**33.** A este respecto, subraya que, aunque el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el incumplimiento de obligaciones formales no puede dar lugar, en principio, a la pérdida del derecho a la deducción, no es menos cierto que tales requisitos formales pueden constituir el soporte material del ejercicio de ese derecho y además regulan las modalidades y el control del ejercicio, así como el buen funcionamiento del sistema del IVA.

**34.** El órgano jurisdiccional remitente indica que, partiendo de este enfoque, el Tribunal de Justicia ha venido a considerar que la posibilidad de ejercer el derecho a deducir el IVA sin limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que no pueda cuestionarse indefinidamente la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria.

**35.** Indica que, dado que la Administración tributaria española adoptó todas las medidas necesarias para que el sujeto pasivo pudiera presentar los documentos que acreditaran su derecho a la devolución del IVA y que este no lo hizo en los plazos establecidos en el artículo 7, apartado 1, de la Octava Directiva IVA, debe considerarse que han caducado los derechos de este sujeto pasivo, como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 34 de la sentencia de 21 de junio de 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382).

**36.** A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente considera que, teniendo en cuenta la sentencia del Tribunal Supremo, en virtud de la cual el momento en que el sujeto pasivo presenta las pruebas que fundamentan su solicitud resulta irrelevante en materia de devolución del IVA, procede apreciar si el retraso en la presentación de dichas pruebas es injustificado, lo que podría considerarse constitutivo de una práctica abusiva.

**37.** Según el referido órgano jurisdiccional, el retraso de Auto Service en el asunto principal para aportar las pruebas de su derecho a la devolución podría considerarse revelador de su mala fe, en la medida en que, de manera consciente y deliberada, hurtó a la Administración la información que era necesaria para obtener la devolución del IVA, sin motivo aparente alguno y a pesar de las reiteradas posibilidades que se pusieron a su disposición para cumplir con este trámite.

**38.** 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 tributaria, 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?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

**39.** Con carácter preliminar, procede señalar que Auto Service alega que debe declararse la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial, en la medida en que, por una parte, las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente ya han sido resueltas por el Tribunal Supremo, por lo que resultan incompatibles con la fuerza de cosa juzgada, y, por otra parte, la cuestión relativa al abuso de Derecho es teórica, dado que no se planteó en ningún momento antes de que el órgano jurisdiccional remitente formulara la petición prejudicial ante el Tribunal de Justicia.

**40.** A este respecto, procede señalar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los órganos jurisdiccionales nacionales tienen la más amplia facultad de someter al Tribunal de Justicia una cuestión de interpretación de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión. Corresponde exclusivamente al juez nacional que conoce del litigio, que es el único que posee el conocimiento de su Derecho nacional y que ha de asumir la responsabilidad de la decisión judicial que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades de cada asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación o a la validez de una norma del Derecho de la Unión, en principio, el Tribunal de Justicia está obligado a pronunciarse. De ello se deduce que las cuestiones planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional solo es posible cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las referidas cuestiones (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de abril de 2016, PFE, C-689/13, EU:C:2016:199, apartado 32 y jurisprudencia citada, y de 16 de julio de 2020, Antonio Capaldo, C-496/19, EU:C:2020:583, apartado 16 y jurisprudencia citada).

**41.** Pues bien, la lectura de la resolución de remisión pone de manifiesto que las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente al Tribunal de Justicia están directamente relacionadas con los hechos del litigio principal.

**42.** Por otro lado, según jurisprudencia bien asentada del Tribunal de Justicia, una norma de Derecho nacional en virtud de la cual los órganos jurisdiccionales que no resuelven en última instancia están vinculados por las valoraciones efectuadas por el órgano jurisdiccional superior no puede privar a aquellos de la facultad de someter al Tribunal de Justicia cuestiones de interpretación del Derecho de la Unión al que se refieran tales valoraciones jurídicas. En efecto, el Tribunal de Justicia ha estimado que el órgano jurisdiccional nacional que no resuelve en última instancia debe tener la libertad de someterle cuestiones que le preocupan si considera que la valoración jurídica efectuada por el órgano de rango superior podría llevarle a dictar una sentencia contraria al Derecho de la Unión (sentencia de 5 de marzo de 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, apartado 52 y jurisprudencia citada).

**43.** Por consiguiente, procede admitir la petición de decisión prejudicial.

**44.** A su vez, según reiterada jurisprudencia, en el marco del procedimiento de cooperación entre los

órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, establecido en el artículo 267 TFUE, corresponde a este último proporcionar al juez remitente una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. A este respecto, el Tribunal de justicia podrá extraer del conjunto de los elementos facilitados por el órgano jurisdiccional remitente, y, en particular, de la motivación de la resolución de remisión, las normas y principios del Derecho de la Unión que deben interpretarse a la luz del objeto del litigio principal, aun cuando dichas disposiciones no figuren expresamente en las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente (sentencia de 11 de noviembre de 2020, DenizBank, C-287/19, EU:C:2020:897, apartado 59).

**45.** En la motivación de su resolución, el órgano jurisdiccional remitente se refiere de modo indistinto a la Directiva 2006/112, además de a la Octava Directiva IVA y a la Directiva 2008/9. En las cuestiones prejudiciales que formula al Tribunal de Justicia, se abstiene de especificar las disposiciones cuya interpretación solicita.

**46.** No obstante, la resolución de remisión pone de manifiesto que las solicitudes de devolución del IVA objeto del litigio principal se presentaron ante la Administración tributaria española el 20 de junio de 2006 y el 29 de junio de 2007, respectivamente, y se refieren a operaciones que tuvieron lugar a lo largo de los ejercicios 2005 y 2006.

**47.** Ahora bien, en aplicación de los artículos 411 y 413 de la Directiva 2006/112, esta -que derogó la Sexta Directiva IVA- no entró en vigor hasta el 1 de enero de 2007. Asimismo, en virtud del artículo 28, apartado 1, de la Directiva 2008/9, esta -que derogó la Octava Directiva IVA- es aplicable a las solicitudes de devolución presentadas después del 31 de diciembre de 2009.

**48.** De ello se infiere que únicamente resultan aplicables a los hechos del litigio principal las disposiciones de la Sexta Directiva IVA y de la Octava Directiva IVA.

### **Cuestiones prejudiciales primera y tercera**

**49.** Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y tercera, que procede examinar de modo conjunto, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, 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.

**50.** A este respecto, procede subrayar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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].

**51.** Este 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].

**52.** El Tribunal de Justicia ha declarado de manera constante 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].

**53.** Además, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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. Cabe, sin embargo, otra conclusión 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 [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].

**54.** 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.

**55.** A este respecto, la resolución de remisión pone de manifiesto que, en dos ocasiones, el 19 de marzo de 2008 y, en el marco del recurso de reposición interpuesto por Auto Service a raíz de la denegación inicial de las solicitudes de devolución, el 13 de julio de 2009, la Administración tributaria española requirió a esta sociedad para que aportara pruebas complementarias a sus solicitudes iniciales, en particular todas las facturas en las que se basaban esas solicitudes y un documento del Estado miembro del domicilio social de dicha sociedad que acreditara que esta era sujeto pasivo del IVA. Sin embargo, la referida sociedad no presentó a la Administración tributaria todos los documentos e información que se le requirieron. De la resolución de remisión se desprende, en cambio, que tales documentos e información fueron presentados por Auto Service durante el procedimiento instado ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

**56.** De ello se deduce que el litigio principal 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.

**57.** A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que 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). Dicho esto, esas mismas disposiciones tampoco 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).

**58.** Así pues, procede 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.

**59.** 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).

**60.** Por lo que respecta, para empezar, al principio de efectividad, procede señalar, por una parte, que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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).

**61.** En el caso de autos, la Administración tributaria española requirió, en dos ocasiones, a Auto Service que le presentara la información que faltaba y que le resultaba necesaria para apreciar el derecho a la devolución del IVA a que se refiere el litigio principal. De la resolución de remisión no se desprende que el plazo para responder a estos requerimientos fuera manifiestamente insuficiente ni que Auto Service hubiera indicado a la referida Administración que no disponía de esa información. En tales circunstancias, es preciso declarar que dicha Administración tributaria empleó, sin éxito, la diligencia necesaria para obtener las pruebas que permitían acreditar la procedencia de la solicitud de devolución presentada por Auto Service. Por lo tanto, sin perjuicio de la comprobación a cargo del órgano jurisdiccional remitente, no se ha hecho imposible en la práctica o excesivamente difícil a Auto Service ejercer su derecho a la devolución del IVA.

**62.** Por otra parte, corresponde también al órgano jurisdiccional remitente comprobar si en el caso de autos se respeta el 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).

**63.** 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.

### **Segunda cuestión prejudicial**

**64.** Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, 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.

**65.** Es preciso recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente 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).

**66.** A este respecto, es preciso destacar que, conforme a una jurisprudencia reiterada, en el ámbito del IVA, la comprobación de la existencia de una práctica abusiva exige que concurren dos condiciones, 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 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 (sentencia de 10 de julio de 2019, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, apartado 35 y jurisprudencia citada).

**67.** En el caso de autos, 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.

**68.** Desde esta perspectiva, procede considerar 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 en el sentido del apartado 66 de la presente sentencia. En efecto, baste con señalar que, a la vista de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, no consta que ese mero hecho tuviese como propósito obtener una ventaja fiscal cuya concesión resultaría contraria a la finalidad perseguida por las disposiciones del Derecho de la Unión que prevén el otorgamiento de aquella.

**69.** Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial 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.

## Costas

**70.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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,

## FALLO

el Tribunal de Justicia (Sala Décima) declara:

**1) Las disposiciones 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, 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 impuesto sobre el valor añadido (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.

2) 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 impuesto sobre el valor añadido (IVA) no aporte durante el procedimiento administrativo los documentos que le requiere la Administración tributaria, pero sí los aporte espontáneamente en fases procesales posteriores.

Ilešić    Juhász    Lycourgos

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 9 de septiembre de 2021.

El Secretario

El Presidente de la Sala Décima

(\*) Lengua de procedimiento: español.