

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088919

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 2 de marzo de 2023

Sala 10.^a

Asunto n.º C-664/21

SUMARIO:

IVA. Exenciones. Entregas intracomunitarias de bienes. *Principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad. Cumplimiento de los requisitos materiales. Plazo para la presentación de las pruebas.* Una sociedad suiza entregó productos cosméticos a sus clientes de Croacia y Rumanía. Estas mercancías se encontraban en un almacén en Eslovenia, fueron transportadas desde Eslovenia hacia otro Estado miembro, beneficiándose de la exención del IVA establecida para las entregas de bienes en el territorio de la Unión. Las autoridades tributarias de Eslovenia consideraron que no cumplían los requisitos de exención del IVA y no tuvo en cuenta los elementos de prueba presentados tras la expedición del acta de inspección. El establecimiento de medidas nacionales que se opongan a tener en cuenta las pruebas presentadas, en el marco de una liquidación complementaria del IVA, es competencia, en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros, 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), conforme al cual 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 [Vid., STJUE de 9 de septiembre de 2021, asunto C-294/20 (NFJ083239)]. El hecho de no haber tenido en cuenta elementos de prueba que demuestran que se cumplen los requisitos para la exención del IVA de las entregas intracomunitarias de bienes vulnera el principio de neutralidad fiscal, que en principio, no puede limitarse. De ello se deduce 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, debe garantizar el pleno cumplimiento del principio de neutralidad fiscal. Puede denegarse a dicho sujeto pasivo la posibilidad de tener en cuenta esas pruebas, pero tal negativa debe fundarse en circunstancias especiales como, en particular, 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. 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 los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA. Los arts. 131 y 138.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en 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 demuestran que se cumplen los requisitos materiales establecidos en el art. 138.1 de dicha Directiva 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.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 131 y 138.

PONENTE:

Don Z. Csehi.

En el asunto C-664/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo, Eslovenia), mediante resolución de 13 de octubre de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de noviembre de 2021, en el procedimiento entre

Nec Plus Ultra Cosmetics AG

y

Republika Slovenija

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. D. Gratsias, Presidente de Sala, y los Sres. I. Jarukaitis y Z. Csehi (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Pikamäe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Nec Plus Ultra Cosmetics AG, por el Sr. I. Kranjec, odvetnik;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Jokubauskaitė y B. Rous Demiri, 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 los artículos 131 y 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), y de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad.

2. Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Nec Plus Ultra Cosmetics AG (en lo sucesivo, «Nec») y la Republika Slovenija (República de Eslovenia), representada por el Ministrstvo za finance (Ministerio de Hacienda, Eslovenia), en relación con una liquidación complementaria del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 131 de la Directiva 2006/112, única disposición del capítulo 1 de su título IX, titulado

«Exenciones», dispone lo siguiente:

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

4. El artículo 138, apartado 1, de esta Directiva, que forma parte del capítulo 4 de su título IX, tiene el siguiente tenor:

«Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de su territorio respectivo[,] pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.»

Derecho esloveno

5. El artículo 46, apartado 1, de la zakon o davku na dodano vrednost (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido), de 4 de febrero de 2011 (Uradni list RS, n.º 13/11), en su versión aplicable en el momento de los hechos del litigio principal, establecía:

«Estarán exentas del IVA:

1. Las entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor o por el adquirente de los bienes, o por otra persona que actúe por cuenta de ellos, desde el territorio esloveno a otro Estado miembro, cuando los bienes estén destinados a un sujeto pasivo distinto o a una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, que actúe como tal en dicho Estado miembro».

6. El artículo 140 de la zakon o davčnem postopku (Ley de Procedimiento Tributario) (Uradni list RS, n.º 13/11) (en lo sucesivo, «LPT») dispone:

«(1) Dentro de los diez días siguientes a la finalización de la inspección, la Administración tributaria expedirá un acta que notificará al sujeto pasivo. El acta expondrá la situación fáctica constatada, que incluirá todos los hechos y circunstancias relevantes para la resolución. El acta advertirá al sujeto pasivo del impuesto de la posibilidad de presentar y de que sean tomados en consideración nuevos hechos y elementos de prueba en el sentido del apartado 2 del presente artículo. El sujeto pasivo podrá presentar observaciones sobre el acta dentro de los 20 días siguientes a su notificación, posibilidad de la que se le deberá informar en la propia acta. El plazo para presentar observaciones podrá prorrogarse previa solicitud del sujeto pasivo del impuesto antes de su expiración, siempre que exista una causa justificada para ello. Se resolverá sobre la prórroga del plazo mediante resolución. El plazo no podrá ser nuevamente prorrogado.

(2) En sus observaciones sobre el acta mencionada en el apartado 1 del presente artículo, el sujeto pasivo podrá exponer nuevos hechos y aportar nuevos elementos de prueba, pero deberá indicar las razones por las que no los presentó antes de la expedición del acta. La Administración tributaria redactará un acta complementaria dentro de los 30 días siguientes a la recepción de las observaciones cuando estas incidan en el importe de la obligación tributaria. Solo se tomarán en consideración los hechos y elementos de prueba nuevos que existieran antes de la expedición del acta y que, por causa justificada, no hubieran podido ser citados y aportados por el sujeto pasivo antes de que se expidiera el acta. El apartado 1 del presente artículo será de aplicación a la notificación y presentación de observaciones sobre el acta complementaria.»

7. El artículo 141, apartado 1, de la LPT dispone que:

«Una vez finalizada la inspección fiscal, la Administración tributaria practicará una liquidación de conformidad con el artículo 84 de la presente Ley o adoptará una resolución en la que declare la existencia de irregularidades que no incidan en el importe de la obligación tributaria.»

8. El artículo 238, apartado 3, de la zakon o splošnem upravnem postopku (Ley de Procedimiento Administrativo) (Uradni list RS, n.º 24/06) establece lo que sigue:

«En su recurso administrativo, el recurrente podrá invocar nuevos hechos y aportar nuevos elementos de prueba, pero deberá indicar las razones por las que no los ha invocado ante el órgano de primera instancia. Solo se tomarán en consideración como motivos de impugnación los hechos y elementos de prueba nuevos que ya existieran cuando se adoptó la resolución en primera instancia y que, por causa justificada, no hubieran podido ser citados o aportados por la parte en la audiencia.»

9. El artículo 52 de la zakon o upravnem sporu (Ley de Procedimiento Contencioso-Administrativo) (Uradni list RS, n.º 105/06) dispone lo siguiente:

«En su recurso contencioso-administrativo, el recurrente podrá invocar nuevos hechos y aportar nuevos elementos de prueba, pero deberá indicar las razones por las que no los ha invocado en el procedimiento de adopción del acto administrativo. Solo se tomarán en consideración como motivos de recurso los hechos y elementos de prueba nuevos que ya existieran cuando se adoptó la resolución de primera instancia en el procedimiento administrativo y que, por causa justificada, no hubieran podido ser presentados o aportados en el marco del procedimiento de adopción del acto administrativo.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

10. Nec, la recurrente en el litigio principal, es una sociedad suiza. En 2017 entregó productos cosméticos a un cliente establecido en Croacia y, en una ocasión, a un cliente establecido en Rumanía. Según las

afirmaciones de Nec, estas mercancías, que se encontraban en un almacén en Eslovenia, fueron recogidas por un comprador en Croacia, o 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 establecida para las entregas de bienes en el territorio de la Unión por el artículo 46, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su versión aplicable en la fecha de los hechos del litigio principal.

11. En el marco de un procedimiento de inspección tributaria del IVA devengado para el ejercicio 2017, la finančna uprava Republike Slovenije (Administración Tributaria de la República de Eslovenia; en lo sucesivo, «órgano tributario de primera instancia») comprobó los justificantes y documentos de Nec 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 Nec para que presentara toda la documentación relativa a las entregas controvertidas.

12. En respuesta a esta resolución, Nec 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 habían sido entregados al órgano tributario de primera instancia, pues Nec había indicado que no disponía de todos los documentos y que estaba tratando de obtenerlos.

13. El 1 de abril de 2019, el órgano tributario de primera instancia expidió el acta de inspección y se la notificó a Nec. En sus observaciones sobre el acta, presentadas en el plazo concedido a tal efecto, Nec 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, Nec justificó la presentación extemporánea de dichas pruebas alegando que su oficina de Hamburgo (Alemania), que era responsable de las entregas a Croacia, había cesado sus actividades en agosto de 2018 y no le había entregado toda la documentación necesaria dentro del plazo concedido.

14. El 30 de mayo de 2019, el órgano tributario de primera instancia practicó una liquidación tributaria con la que daba por concluido el procedimiento administrativo de primera instancia, mediante la cual reclamó a Nec el pago de una cantidad complementaria de IVA correspondiente al año 2017. A tal efecto, constató que Nec no había acreditado mediante 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, apartado 2, de la LPT, no tuvo en cuenta los elementos de prueba presentados después de la expedición del acta de inspección.

15. La reclamación interpuesta por Nec contra la liquidación tributaria fue desestimada por el Ministerio de Hacienda, actuando como órgano tributario de segunda instancia, que confirmó el análisis realizado por el órgano tributario de primera instancia. El recurso interpuesto por Nec contra la resolución del mencionado Ministerio también fue desestimado mediante sentencia del Upravno sodišče (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, Eslovenia), por motivos similares a los que se desprenden de las resoluciones de los órganos tributarios.

16. A continuación, Nec solicitó autorización para interponer un recurso de casación contra la anterior sentencia ante el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo, Eslovenia), que es el órgano jurisdiccional remitente. Mediante resolución de 18 de noviembre de 2020, este estimó parcialmente dicha solicitud, en particular con el fin de resolver una cuestión jurídica que consideraba importante, consistente en determinar si la caducidad prevista en el artículo 140, apartado 2, de la LPT 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.

17. El Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo) señala que la Directiva 2006/112 no fija la fecha después de la cual, en el marco de un procedimiento administrativo o judicial, un proveedor de bienes ya no puede presentar pruebas para demostrar que se cumplen los requisitos para la exención del IVA prevista en el artículo 138, apartado 1, de la citada Directiva. Indica asimismo que el artículo 131 de la misma Directiva únicamente dispone que las exenciones que figuran en sus capítulos 2 a 9 se aplicarán en las condiciones que establezcan los Estados miembros.

18. En este contexto, dicho órgano jurisdiccional hace referencia, en particular, al asunto que dio lugar a la sentencia de 9 de septiembre de 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723), en el que el Tribunal de Justicia trató una cuestión similar. No obstante, a su juicio, el marco fáctico y normativo de ese asunto no es sustancialmente comparable al del litigio del que conoce. Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la solución adoptada en esa sentencia puede aplicarse también en el presente caso.

19. A este respecto, considera que, en el litigio del que conoce, el principio de seguridad jurídica está suficientemente protegido por los plazos de caducidad establecidos para interponer un recurso una vez practicada la liquidación tributaria y por las condiciones en las que pueden ser tenidos en cuenta los hechos y elementos de prueba nuevos en el marco del procedimiento de reclamación administrativa y del procedimiento contencioso-administrativo.

20. En tales circunstancias, el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Se oponen las disposiciones de la Directiva 2006/112, en particular los artículos 131 y 138, apartado 1, así como los principios del Derecho de la Unión, en particular, los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad, a una normativa nacional que prohíbe la presentación y aceptación de nuevos elementos de prueba dirigidos a demostrar el cumplimiento de los requisitos materiales previstos en el artículo 138, apartado 1, de esa Directiva, incluso durante el procedimiento administrativo de primera instancia y, más concretamente, en el marco de las observaciones presentadas sobre el acta de inspección levantada antes de la práctica de una liquidación?»

Sobre la cuestión prejudicial

21. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 131 y 138, apartado 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, apartado 1, de dicha Directiva 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.

22. 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, en principio, sujetas al IVA [véase, en este sentido, la sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA — Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 77].

23. 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 se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores [sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución de IVA — Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 79 y jurisprudencia citada].

24. También en materia de derecho a deducción del IVA, el Tribunal de Justicia ha declarado 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, no lo exige 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].

25. 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, apartado 1, de la Directiva 2006/112, relativas a la exención de las entregas intracomunitarias.

26. A este respecto, el artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE dispone que los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

27. Según se desprende de la resolución de remisión, el litigio principal no se refiere al incumplimiento de requisitos formales que impida aportar la prueba de que se han cumplido los requisitos materiales del derecho a la exención del IVA en relación con las entregas de bienes controvertidas, sino a la fecha en la que puede aportarse esa prueba.

28. A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado, en relación con las disposiciones de la Octava Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, 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; en lo sucesivo, «Octava Directiva sobre el IVA»), en lo atinente al derecho a la devolución del IVA, que estas 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 (sentencia de 9 de septiembre de 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, apartado 58).

29. El Tribunal de Justicia también ha declarado que, al no estar regulado por la Octava Directiva sobre el IVA, el establecimiento de medidas nacionales que se opondan 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) (sentencia de 9 de septiembre de 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, apartado 59).

30. Sobre esta base, el Tribunal de Justicia ha declarado que las disposiciones de la Octava Directiva sobre el IVA y los principios del Derecho de la Unión, en particular el principio de neutralidad fiscal, 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 (sentencia de 9 de septiembre de 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, apartado 63 y fallo).

31. 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, apartado 1, de dicha Directiva.

32. Por tanto, a la vista del artículo 131 de la Directiva 2006/112, según el cual las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 de esta, entre las que se encuentra la exención prevista en el artículo 138, apartado 1, de la misma Directiva, se aplican sin perjuicio de otras disposiciones del Derecho de la Unión y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso, el establecimiento de medidas nacionales que se opondan a tener en cuenta las pruebas presentadas, como en el litigio principal, en el marco de una liquidación complementaria del IVA, 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 9 de septiembre de 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, apartado 59 y jurisprudencia citada).

33. Por lo que respecta, en primer lugar, al principio de efectividad, procede señalar que 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 (véase, por analogía, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, apartado 60 y jurisprudencia citada).

34. No obstante, procede señalar que el hecho de no haber tenido en cuenta elementos de prueba que demuestran que se cumplen los requisitos para la exención del IVA de las entregas intracomunitarias de bienes conduce a una situación en la que se vulnera, para las actividades económicas correspondientes, el principio de neutralidad fiscal, cuya importancia para el sistema común del IVA se ha recordado en los apartados 28 a 30 de la presente sentencia y que, en principio, no puede limitarse.

35. De ello se deduce 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, como en el asunto que dio lugar a la sentencia de 9 de septiembre de 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723), 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.

36. Así pues, si bien es cierto que, 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, puede denegarse a dicho sujeto pasivo la posibilidad de tener en cuenta esas pruebas, tal negativa debe fundarse en circunstancias especiales como, en particular, 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.

37. 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, en la medida en que restringe la posibilidad del sujeto pasivo de aportar pruebas relativas al cumplimiento de los requisitos materiales que permiten obtener una exención del IVA. 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.

38. 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.

39. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente debe tener en consideración, en particular, que, según sus propias manifestaciones, 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.

40. Por lo que respecta a la observación de la recurrente en el litigio principal según la cual la República de Eslovenia se ha propuesto recientemente modificar la normativa nacional controvertida en el litigio principal, modificación que, en su opinión, tiene por objeto derogar la disposición que establece que los hechos y elementos de prueba nuevos solo se tienen en cuenta si existían antes de la expedición del acta y si no habían podido ser citados y aportados por el sujeto pasivo, por causa justificada, antes de dicha expedición, basta señalar que esa parte no alega en modo alguno que el marco jurídico aplicable en el litigio principal vaya a verse afectado por ello.

41. En segundo lugar, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si en el caso de autos se respeta el principio de equivalencia, el cual exige que las disposiciones procedimentales nacionales que regulan la exención del IVA para las entregas intracomunitarias de bienes no sean menos favorables que las

que regulan situaciones similares sometidas al Derecho interno (véase, por analogía, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, apartado 62 y jurisprudencia citada).

42. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 131 y 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112, 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, apartado 1, de dicha Directiva 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.

Costas

43. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, hayan presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Décima) declara:

Los artículos 131 y 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en 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, apartado 1, de dicha Directiva 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.

Firmas

* Lengua de procedimiento: esloveno.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.