

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094575

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de septiembre de 2024

Sala 2.<sup>a</sup>

Recl. nº. 6098/2023

#### SUMARIO:

**IVA. Devoluciones. Supuestos generales de devolución. Denegación de la devolución.** El Tribunal también subrayó que el pago de las facturas no es un requisito explícito en el art. 119 Ley 37/1992 (Ley IVA), en lo que respecta a los criterios de deducibilidad de las cuotas soportadas. Por lo tanto, basar la denegación de la devolución únicamente en la falta de prueba de pago no es suficiente. Para denegar una devolución por falta de prueba de la realidad de las operaciones, es necesario un análisis más profundo que permita establecer, de manera razonable, que las operaciones no fueron reales y que las facturas podrían ser falsas, es decir, que documentan operaciones inexistentes. Dado que la Oficina Gestora se centró únicamente en la ausencia de justificación de los pagos como motivo de la denegación y no realizó un análisis más exhaustivo que corroborara que las operaciones no se realizaron, el Tribunal concluyó que los acuerdos impugnados debían ser anulados. En consecuencia, se ordenó la devolución de las cuotas de IVA soportadas, ya que la documentación aportada por la reclamante era suficiente para demostrar la realidad de las operaciones. **(Criterio 1 de 1).**

#### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 95 y 119.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-06098-2023	04/07/2023	08/08/2023
00-07022-2022	28/07/2022	22/08/2022
00-10072-2022	10/11/2022	14/12/2022

Las presentes reclamaciones han sido interpuestas contra los siguientes actos administrativos:

- Acuerdo de resolución de recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de devolución parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujeto no establecido en territorio de aplicación del impuesto, dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria el 21 de julio de 2022, correspondiente a los periodos 01-2021/12-2021 (RG 00-07022-2022).

- Acuerdo de devolución parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujeto no establecido en territorio de aplicación del impuesto, dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria el 5 de octubre de 2022, correspondiente a los periodos 01-2022/03-2022 (RG 00-10072-2022).

- Acuerdo de resolución de recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de devolución parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujeto no establecido en territorio de aplicación del impuesto, dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria el 14 de junio de 2023, correspondiente a los periodos 07-2022/09-2022 (RG 00-06098-2023).

##### Segundo.

La entidad reclamante presentó el 13 de enero de 2022 ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), solicitud de devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el

territorio de aplicación del impuesto en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodos 01-2021/12-2021, por importe de 69.588,83 euros.

Con fecha 6 de mayo de 2022, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT dictó requerimiento de información referido a dicha solicitud de devolución solicitando la aportación de los "*Certificados Bancarios (NO otro tipo de documentos) justificantes de los pagos de las operaciones declaradas con QR, NH, sl y TW.*".

En contestación a dicho requerimiento, la entidad presenta el 31 de mayo de 2022 escrito en el que manifiesta lo siguiente:

*" - Enviamos declaración del banco para los pagos realizados a la sociedad QR y comprobantes de los pagos efectuados, les informamos que a parte de la facturas de España se realizan también los pagos de las facturas de otros países.*

*- Enviamos declaración del banco para los pagos realizados a la sociedad NH SL y comprobantes de los pagos efectuados.*

*- Les informamos que los dispositivos de autopistas que la sociedad XZ tiene con TW son aparatos de Pre-pago por lo que la sociedad tienen que ir poniendo saldo en los mismos para poder utilizar los aparatos y después obtiene facturas con los detalles de la transacciones pero al ser de pre-pago esas facturas ya han sido pagadas, enviamos en adjunto los comprobantes de los pagos efectuados para los aparatos de autopistas utilizados para toda Europa."*

### Tercero.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria, con fecha 16 de junio de 2022, dicta acuerdo de devolución parcial por importe de 68.698,52 euros, denegando la devolución de las facturas emitidas por TW con la siguiente fundamentación:

*"Habiendo sido requerido, por esta Oficina, con fecha 6 de mayo de 2022, para:*

*- Aportar Certificados Bancarios (NO otro tipo de documentos) justificantes de los pagos de las operaciones declaradas con QR, NH, sl y TW.*

*Y atendiendo los solicitantes, dicho requerimiento mediante registros REGISTRO\_1 (del 31 de mayo de 2022) y REGISTRO\_2 (del 7 de junio de 2022), entendemos justificados los pagos de las operaciones declaradas con QR y NH, sl, mientras que en el caso de las operaciones declaradas con TW, manifiestan los solicitantes que realizan prepagos, de los que no se dispone de factura recibida por dichos pagos anticipados, de forma que, no dispone de documentos justificativos del pago de las operaciones declaradas con TW, ya que no existe ningún medio de prueba que una de forma inequívoca los pagos con las operaciones y facturas relacionadas en el expediente.*

*Por lo que, en virtud de lo establecido en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, 'En los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.' no procede reconocer el derecho a la devolución de las cuotas declaradas con TW."*

### Cuarto.

Disconforme con dicho acuerdo, la reclamante interpone el 23 de junio de 2022 recurso de reposición alegando la procedencia de la devolución y adjuntando los documentos bancarios por los que entiende que queda probado el pago de las operaciones declaradas con TW.

Con fecha 21 de julio de 2022, la Oficina gestora emite resolución desestimatoria del recurso de reposición en la que manifiesta que:

*"Los recurrentes aportan en vía de recurso los mismos documentos de pago a TW, que los aportados previos al Acuerdo recurrido.*

*Constando en el expediente de referencia trece operaciones con el proveedor TW, aportando los recurrentes cuatro documentos de pago, de 2.000,00 2.500,00 3.000,00 y 3.500,00 euros, sin que se haya emitido factura alguna atendiendo a dichos importe, ni que dichos pagos puedan entenderse referidos a las operaciones concretas declaradas en el expediente, no se entienden dichos pagos justificantes de las operaciones declaradas.*

*La ausencia de esta justificación, fue el motivo de la denegación que ahora recurren, siguiendo sin aportar nueva documentación, por lo que:*

*(...)*

*Y en ausencia de dicha justificación, no procede estimar las alegaciones presentadas."*

Dicha resolución es notificada a la entidad el 22 de julio de 2022.

## Quinto.

Asimismo, con fecha 7 de abril de 2022 la entidad presentó solicitud de devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodos 01-2022/03-2022, por importe de 70.245,69 euros.

La Oficina gestora dictó acuerdo de devolución parcial el 10 de mayo de 2022 por importe de 62.391,57 euros, denegando la devolución de las facturas emitidas por **TW** y por **LM**, SA por haber sido requerida la entidad solicitante para que aportara los justificantes de pago de las operaciones realizadas con aquellos y haber aportado extractos bancarios sin validar y con operaciones sin referencia a las declaradas por los solicitantes.

## Sexto.

Por otra parte, la entidad presentó el 11 de octubre de 2022 solicitud de devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodos 07-2022/09-2022, por importe de 79.050,63 euros.

La Oficina gestora dictó acuerdo de devolución parcial el 19 de abril de 2023 por importe de 54.773,21 euros, denegando la devolución de las facturas emitidas por **TW** y por **LM**, SA por haber sido requerida la entidad solicitante para que aportara los justificantes de pago de las operaciones realizadas con aquellos y haber aportado justificantes de pago que no se corresponden con las operaciones declaradas, ni en el importe, ni en su referencia, no habiendo aportado ningún otro documento/liquidación/otros que establezcan una relación entre los justificantes de pago y las operaciones declaradas en el expediente, siendo dicha documentación requerida a los efectos de probar la realidad/realización de las operaciones declaradas, así como la afectación a la actividad del solicitante.

Disconforme con dicho acuerdo, la entidad interpuso recurso de reposición que fue desestimado por los mismos motivos anteriormente expuestos.

## Séptimo.

Contra los referidos acuerdos, la reclamante interpone, ante este TEAC, sendas reclamaciones económico-administrativas adjuntando junto a los escritos de interposición nuevamente documentación con todos los justificantes de pago acreditativos de la realización de las operaciones controvertidas, así como nueva documentación. En particular aporta:

- Certificación de **TW** que las facturas de las cuales se solicita la devolución han sido pagadas.
- Explicación de TW de cómo funcionan los contratos de prepagos de los dispositivos de autopistas.
- Extracto de la cuenta contable de TW del cliente **XZ** donde se pueden verificar todos los pagos realizados y que todas la facturas están pagadas.
- Comprobantes de las transferencias hechas a TW para tener saldo en su cuenta de pre-pago.
- Extractos de los pagos realizados a **TW** por la sociedad XZ con tarjeta bancaria.
- Recibos emitidos por TW para los pagos realizados por la sociedad **XZ** para tener saldo en los aparatos de pre-pago y posteriormente se han emitido las facturas.
- Detalle de todos los pagos hechos por **LM** y extractos bancarios validados.
- Declaración de LM SA de que las facturas de las cuales se solicita la devolución han sido pagadas y resumen explicativo de los cobros recibidos por **LM** SA y factura pagada con cada cobro.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

### Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

## Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:  
Si resultan ajustados a Derecho los acuerdos impugnados.

## Cuarto.

El régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla se encuentra regulado en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA) que establece:

*"Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.*

*A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiera la solicitud.*

*Dos. Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a que se refiere este artículo deberán reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud:*

*1.º Estar establecidos en la Comunidad o en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.*

*2.º No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:*

*a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.*

*b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.*

*3.º No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.*

*4.º Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma, así como los referidos en este artículo.*

*5.º Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado.*

*(...)."*

Este artículo se encuentra desarrollado por el artículo 31 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en adelante, Reglamento del IVA). Ambos artículos son la transposición al ordenamiento jurídico español del artículo 171 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (anterior artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977):

*"1. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con el IVA, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva 2008/9/CE.*

*2. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no están establecidos en el territorio de la Comunidad se efectuará según las normas de desarrollo determinadas por la Directiva 86/560/CEE.*

*Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE que únicamente hayan realizado en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados*

con impuestos, entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, conforme a lo dispuesto en los artículos 194 a 197 y 199, serán considerados igualmente sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad a efectos de la aplicación de la mencionada Directiva.

3. La Directiva 86/560/CEE no se aplicará a:

a) importes de IVA que, según la legislación del Estado miembro que ha de efectuar la devolución, hayan sido facturados incorrectamente;

b) importes de IVA facturados en relación con aquellos bienes cuya entrega esté o pueda estar exenta en virtud de lo establecido en el artículo 138 o en el artículo 146, apartado 1, letra b)".

La primera cuestión que se desprende de los preceptos transcritos es que los empresarios o profesionales no establecidos podrán ejercitar el derecho a la devolución del IVA soportado siempre que cumplan los requisitos exigidos para ello, cumplimiento que habrá de acreditarse conforme a Derecho. Estamos, pues, ante un derecho ejercitable por el interesado, al cual, como tal, le corresponde la carga de la prueba correspondiente.

A estos efectos, dispone el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, Ley General Tributaria), que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones económico-administrativas, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, en línea con lo interpretado por el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 27 de enero de 1992, cuando dispone que: "*cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor*". En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria "*de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos*".

En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi". Esta doctrina se encuentra contenida entre otras, en la resolución de 31 de enero de 2012 (RG 00/03700/2009) y en la resolución de 20 de julio de 2017 (RG 00/06355/2014).

Será, pues, la entidad reclamante la que, para la obtención de la devolución solicitada, deberá probar ante la Administración Tributaria la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos exigidos en los artículos 119 de la Ley del IVA y 31 del Reglamento del IVA. Para ello, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la Ley General Tributaria, según el cual:

*"En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa"*.

## Quinto.

Al objeto de determinar si en el presente supuesto los acuerdos de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria son conformes a Derecho, procede analizar los requisitos que deben exigirse a un sujeto pasivo para el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La regulación correspondiente a las deducciones y devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra en el capítulo I del Título VIII de la Ley del IVA, (artículos 92 a 114), recogiendo las "cuotas tributarias deducibles" (artículo 92), los "requisitos subjetivos de la deducción" (artículo 93), las "operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción" (artículo 94), las "limitaciones del derecho a deducir" (artículo 95), las "exclusiones y restricciones del derecho a deducir" (artículo 96), y los "requisitos formales de la deducción" (artículo 97).

Por su parte, debe indicarse que este Tribunal Económico-Administrativo Central ya se ha pronunciado de forma reiterada (resoluciones de fecha 3 de diciembre de 2003, R.G.: 4130/2002 y de fecha 23 de junio de 2009, R.G.: 3912/2007, entre otras), distinguiendo entre los dos tipos de exigencias que deben requerirse a todo aquel que pretende deducirse las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado. Por un lado, una exigencia de carácter material, consistente en la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen y, por otro lado, una exigencia de carácter formal, consistente en el cumplimiento de los requisitos documentales que se establecen en la normativa reguladora del impuesto para poder ejercer el propio derecho a deducir.

De entrada, las dos categorías de requisitos que se señalan (materiales y formales) deben concurrir de forma simultánea para poder realizar efectivamente y conforme a Derecho la deducción de las cuotas del IVA soportadas con motivo de la adquisición de bienes y servicios en el ejercicio de una actividad económica.

De no acreditarse la realidad de las operaciones, ni siquiera puede entenderse que ha nacido el derecho a deducir, aunque se cumplan los requisitos formales necesarios para el mismo. Esta misma postura ha sido



mantenida por la Audiencia Nacional, entre otras, en sus sentencias de 5 de noviembre de 2005, y de 22 de septiembre de 2005. Precisamente en esta última dispone, en el fundamento de derecho segundo, lo siguiente:

*"No basta en consecuencia la realidad material de un documento o factura ni la salida de fondos en su caso por importe equivalente al que figura en dicho documento; en circunstancias como las de autos en las que no existe documento probatorio alguno de que dicha factura corresponda a una real entrega de bienes o prestación de servicios es conforme a derecho que la administración no admita la deducción del IVA reflejado en las mismas".*

Por otro lado, si no se cumplen las exigencias de naturaleza formal, pese a existir el derecho, éste no puede ser ejercido hasta que no se cumplan, puesto que, como afirma el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su sentencia de 1 de abril de 2004 (asunto Bockemühl, C-90/02) la exigencia de estos requisitos formales se justifica por motivos de control y de garantía recaudatoria sin que el cumplimiento de los mismos suponga la imposibilidad de ejercer el derecho, sino que simplemente se perfila como un requisito para su ejercicio.

## Sexto.

En el presente caso, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria deniega la devolución de las cuotas soportadas por la reclamante derivadas de las facturas emitidas por las entidades **TW** y por **LM**, al no haberse aportado documentación válida justificativa del pago de las operaciones y, por tanto, considerar que no resulta acreditada la realidad de las operaciones realizadas por la entidad.

Este Tribunal debe señalar que la gestión de los tributos encomendada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria exige que ésta disponga de la suficiente información de las transacciones realizadas en el ámbito de las actividades empresariales o profesionales, en la medida que puedan tener trascendencia en el ámbito fiscal.

En este sentido, debemos recordar que la carga de la prueba se contiene en el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, que dispone que:

*"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."*

En el mismo sentido se pronuncia la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que afirma que en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen, tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota y requisitos de deducibilidad de gastos.

En el presente caso, nos encontramos con que la entidad reclamante pretende obtener la devolución de unas cuotas de IVA soportadas, es decir, pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, por lo que, con arreglo a los preceptos anteriores, la carga de probar que cumple con los requisitos normativamente establecidos para que puedan beneficiarse de esta devolución de cuotas de IVA soportadas por determinados empresarios no establecidos, incumbe al reclamante.

Aporta el interesado ante este Tribunal, nuevamente, las facturas con **TW** y con **LM** y la documentación sobre pagos de las mismas que había sido presentada previamente ante los órganos gestores, así como declaraciones de los proveedores justificativas del cobro y una tabla con el detalle de los pagos, no aportada previamente al procedimiento, en la que se relacionan ciertas facturas con los importes y fechas de las mismas.

Pudiera plantearse, en este sentido, la posibilidad de aportar, por parte de la reclamante, nuevas pruebas en el seno del procedimiento de revisión, en este caso, certificaciones de proveedores y una tabla en la que se relacionan facturas, importes y fechas.

Los pronunciamientos contenidos en la jurisprudencia del TJUE y del Tribunal Supremo resultan flexibles y abiertos a dicha posibilidad.

En particular, el Tribunal europeo, en su sentencia de 9 de septiembre de 2021, asunto C-294/20, se refiere a la cuestión de la existencia de abuso de derecho, señalando que el no aportar pruebas a requerimiento de la Administración, no es abuso de derecho y añade que la decisión de admitir o inadmitir la prueba, corresponde a cada Estado.

En este orden de cosas, el TJUE ha sentado como criterio jurisprudencial (por todas, sentencia de 16 de mayo de 2024, asunto C-746/22), que en el procedimiento de devolución a no establecidos, el sujeto pasivo puede presentar en fase de revisión, documentación adicional que hubiera sido solicitada por la Administración y que no hubiera sido facilitada previamente a la misma. En este sentido, en la precitada sentencia se establece lo siguiente:

*"45 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que, tras haber presentado una solicitud de devolución del IVA, Slovenské Energetické Strojárne recibió de la autoridad tributaria de primer grado una solicitud de información adicional, en el sentido del artículo 20 de la Directiva 2008/9, pero que no facilitó esa*

información. La referida sociedad únicamente facilitó la información solicitada en el marco de un recurso administrativo, correspondiente al recurso a que se refiere el artículo 23, apartado 2, de dicha Directiva, presentado ante la autoridad tributaria de segundo grado. Sin embargo, esa información no fue tenida en cuenta, ya que, con arreglo al artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria, el solicitante de dicha devolución no puede, en su recurso, aportar nuevas pruebas de las que tuviera conocimiento antes de la adopción de la resolución de primer grado.

46 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 debe aportarse esa prueba.

47 A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal tiene por efecto impedir sistemáticamente la devolución del IVA a sujetos pasivos que, pese a haber respondido tardíamente a una solicitud de información adicional, cumplen todos los requisitos materiales para obtener esa devolución. Pues bien, como se ha recordado en los apartados 35 y 36 de la presente sentencia, por una parte, el derecho a la devolución del IVA constituye un principio fundamental del sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse y, por otra parte, el principio de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción o la devolución del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales.

48 En segundo lugar, el Tribunal de Justicia, tras constatar que el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 para facilitar información adicional no es un plazo de caducidad, ha declarado que, cuando se deniega una solicitud de devolución en su totalidad o en parte, el sujeto pasivo que no ha facilitado la información adicional en ese plazo tiene derecho a recurrir esa resolución denegatoria con arreglo al artículo 23, apartado 2, párrafo primero, de esa Directiva y a subsanar, en el marco de tal recurso, su solicitud de devolución presentando información adicional que permita acreditar la existencia de su derecho a la devolución del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de mayo de 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, apartado 48).

49 Como señaló el Abogado General, en esencia, en el punto 53 de sus conclusiones, este criterio jurisprudencial es aplicable independientemente de que el recurso sea un recurso administrativo, como el controvertido en el litigio principal, o de que se trate de un recurso judicial.

50 En tercer lugar, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal es contraria a las exigencias derivadas del derecho a una buena administración, derecho que refleja un principio general del Derecho de la Unión, que son aplicables en el marco de un procedimiento de inspección tributaria. Dicho principio de buena administración exige, en efecto, que una autoridad administrativa como la autoridad tributaria de que se trata en el litigio principal proceda, en el marco de las obligaciones de comprobación que le incumben, a un examen diligente e imparcial de todos los aspectos pertinentes, de modo que se asegure de que dispone, al adoptar su decisión, de los datos más completos y fiables posibles para ello (sentencia de 21 de octubre de 2021, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, apartado 48 y jurisprudencia citada).

51 Pues bien, el hecho de que la Administración tributaria no pueda tener en cuenta, debido al tenor del artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria, ninguna respuesta tardía a una solicitud de información adicional, lo que conduce a una denegación sistemática de esas respuestas tardías, lleva necesariamente a esa Administración a infringir este principio, puesto que adopta resoluciones sabiendo que posiblemente están basadas en elementos incompletos, incluso erróneos. Además, ello tiene como efecto que dicha Administración vulnera de forma desproporcionada el principio de neutralidad del IVA, al dejar a cargo del sujeto pasivo el IVA a cuya devolución tiene derecho, cuando el sistema común del IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2021, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, apartado 55).

52 Por último, en cuarto lugar, cabe señalar que el artículo 26, párrafo segundo, de la Directiva 2008/9, que se refiere expresamente al supuesto de que un sujeto pasivo no facilite en los plazos establecidos la información adicional que se le ha solicitado, corrobora también la interpretación según la cual el Estado miembro de devolución no puede negarse sistemáticamente a tener en cuenta las respuestas tardías a las solicitudes de información adicional.

53 En estas circunstancias, procede declarar que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal vulnera el principio fundamental de neutralidad del IVA y, en particular, al otorgar un efecto de caducidad al plazo de un mes establecido en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9, el principio de efectividad.

54 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 23, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2008/9, en relación con los principios de neutralidad del IVA y de efectividad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual se prohíbe a un sujeto pasivo que haya presentado una solicitud de devolución del IVA aportar, en la fase de recurso ante una autoridad tributaria de segundo grado, información adicional, en el sentido del artículo 20 de dicha Directiva, que haya sido solicitada por la autoridad tributaria de primer grado y que dicho

*sujeto pasivo no haya facilitado a esta última autoridad en el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la referida Directiva, plazo que no constituye un plazo de caducidad."*

Por su parte, el Tribunal Supremo, en sentencia de 27 de julio de 2021 (recurso 6012/2019), se refiere al contenido de su sentencia de 20 de abril de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 615/2016), señalando que *"cabe en sede de revisión admitir documentación no aportada en sede de gestión"*, y dicha admisión obliga a dar una respuesta razonada y motivada respecto de la valoración de prueba aportada, sin que quepa denegar la misma con base en el carácter revisor del procedimiento que nos ocupa.

Adicionalmente, constituye doctrina de este TEAC, recogida en su resolución de 2 de noviembre de 2017 (R.G. 00-00483-2015) que el contribuyente puede aportar a los Tribunales Económico-Administrativos documentos y pruebas que no aportó en sede del procedimiento de comprobación pero ha de tratarse de documentos o pruebas que justifiquen materialmente lo pretendido por el sujeto pasivo sin que sea preciso que el Tribunal Económico-Administrativo despliegue una actividad de comprobación e investigación que le está vedada, ya que la función del Tribunal Económico-Administrativo es la de valorar la prueba y no la de investigar.

En el mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en resolución de 15 de octubre de 2018 (R.G. 00-4228-2017), que constituye doctrina reiterada en la resolución de 20 de septiembre de 2021 (R.G. 00-04510-2019), donde se establece que la aportación de pruebas en vía revisora ha de atemperarse atendiendo a que la documentación que se aporte justifique materialmente lo pretendido, sin que sea preciso que el Tribunal Económico-Administrativo despliegue una actividad de comprobación que le está vedada. Cabe sin duda admitir pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento, acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento inspector no resultó acreditado. Pero indudablemente la función del Tribunal Económico-Administrativo es la de valorar la prueba, no la de llevar a cabo una actividad complementaria a la inspectora, desarrollando un nuevo examen de la contabilidad a la luz de los nuevos datos, requiriendo información adicional a lo aportado, etc; todo lo cual sin duda excede de sus facultades revisoras.

Asimismo, resulta preciso destacar la reciente resolución de 30 de octubre de 2023, dictada por este Tribunal Central en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio (R.G. 00-08923-2022) en la que se unifica criterio, respecto de la aportación de pruebas en vía de revisión administrativa (recurso de reposición y vía económico-administrativa), en el sentido siguiente:

*"1.- Cabe la presentación por parte del obligado tributario en vía de revisión de pruebas relevantes para acreditar su pretensión que no aportó pese a haber sido requerido para ello ante los órganos de la Administración tributaria en el procedimiento de aplicación de los tributos, aún cuando la falta de aportación de dichas pruebas le fuera imputable a él, salvo que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente. De este modo:*

*a) Cuando no se acredite que la conducta del obligado tributario ha sido abusiva o maliciosa los órganos de la AEAT (en el recurso de reposición, en su caso) y los Tribunales Económico-Administrativos deberán valorar las pruebas presentadas de forma extemporánea.*

*b) Cuando se acredite que la conducta del obligado tributario ha sido abusiva o maliciosa los órganos de la AEAT (en el recurso de reposición, en su caso) y los Tribunales Económico-Administrativos no tomarán en consideración las pruebas presentadas de forma extemporánea.*

*2.- No mediando abuso procesal y procediendo, por ende, la valoración de las nuevas pruebas por el órgano de revisión, pueden producirse las situaciones siguientes:*

*- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario sin necesidad de mayor comprobación, se estimará, sin más, dicha pretensión.*

*- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas y sin necesidad de mayor comprobación no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario, se desestimará, sin más, esta última.*

*- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario por ser necesarias ulteriores comprobaciones, se desestimará, sin más, dicha pretensión, al no ser de competencia del órgano revisor la realización de aquéllas."*

La Oficina Gestora fundamenta la denegación de las cuotas de IVA soportadas en la falta de acreditación del pago de las operaciones, señalando en el último de los acuerdos impugnados que esta documentación es necesaria a efectos de probar la realidad/realización de las operaciones, así como la afectación a la actividad del solicitante.

En el presente caso, procede admitir la nueva documentación presentada en vía de revisión pues la conducta del obligado no se entiende que sea abusiva o maliciosa. De la valoración conjunta de los documentos



aportados, a juicio de este Tribunal, no puede deducirse que no se hayan pagado las operaciones documentadas en las facturas aportadas en la devolución de IVA.

En todo caso, hay que tener en cuenta que el pago de las facturas que documentan las operaciones por las que se soportan las cuotas cuya devolución se solicita no es un requisito expresamente establecido por el artículo 119 de la Ley del Impuesto, en relación con los requisitos contenidos en el Capítulo I del Título VIII de la misma ley para la deducibilidad de las cuotas soportadas.

Por otro lado, considera este Tribunal que la denegación de la devolución de cuotas soportadas por no acreditarse la realidad de las operaciones no puede sustentarse únicamente en la falta de justificación del pago de las facturas que las documentan, sino que es preciso realizar un esfuerzo adicional en la comprobación que permita razonablemente concluir que las operaciones no se han realizado, de forma que las facturas incurrir en falsedad, dado que documentarían operaciones inexistentes.

Por consiguiente, siendo la única causa de denegación argüida por la Oficina gestora la no acreditación del pago de las operaciones, circunstancia a la que anudan la falta de prueba de la realidad de las operaciones que originaron las cuotas soportadas cuya devolución se solicita, debe procederse a la anulación de los acuerdos impugnados y la devolución de las cuotas soportadas denegadas.

Por lo expuesto:

Este Tribunal Económico-Administrativo.

## ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas