

La aportación extemporánea de pruebas para el ejercicio de derechos derivados de las operaciones sujetas a IVA

TJUE, de 2 de marzo de 2023, C-664/21, Nec Plus Ultra Cosmetics AG y Republika Slovenija

Yohan Andres Campos Martinez*

Publicado: 3 de octubre de 2023

The untimely submission of evidence for the exercise of rights arising from transactions subject to VAT (ECJ, 2 March 2023, C-664/21, Nec Plus Ultra Cosmetics AG and Republika Slovenija)

The legal systems of the Member States of the European Union have developed a system of “*onus probandi*” at tax level which is based on a series of rules in which the procedural elements appear to be fundamental as opposed to the material elements through which a tax reality can be verified. However, VAT, with the technical particularities that characterise it and its high level of harmonisation at European level, presents certain mechanisms within which, in certain cases, the evidential requirements at a material level tend to prevail over the procedural elements with the aim of achieving the neutrality of the tax. In the decision under study, the CJEU assesses whether it is possible to refuse the application of VAT exemptions and deductions when the evidence necessary for the exercise of these rights is submitted untimely. To do so, it considers it necessary to analyse this possibility from the perspective of the principles of neutrality, proportionality and effectiveness of the procedural measures applied.

Los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros de la Unión Europea han desarrollado un sistema de “*onus probandi*” a nivel tributario que se cimenta sobre una serie de normas en las que pareciera que los elementos procedimentales se erigen como fundamentales frente a aquellos materiales a través de los cuales se puede verificar una realidad tributaria. No obstante, el IVA, con las particularidades técnicas que lo caracterizan y su alto nivel de armonización a nivel europeo, presenta ciertos mecanismos dentro de los cuales, en determinados supuestos, los requisitos probatorios a nivel material tienden a prevalecer sobre los elementos procedimentales con el objetivo de alcanzar la neutralidad del impuesto. En la decisión objeto de estudio, el TJUE entra a valorar si es posible denegar la aplicación de exenciones y deducciones propias del IVA al aportar de manera extemporánea los elementos probatorios necesarios para el ejercicio de esos derechos. Para ello, entiende necesario analizar dicha posibilidad bajo el prisma de los principios de neutralidad, proporcionalidad y efectividad en las medidas procedimentales aplicadas.

Keyword: Tax evidence; abuse of rights; principle of neutrality; exemptions; input VAT refund and deduction.

SUMARIO: 1. Introducción: La delimitación fáctica del asunto – 2. La decisión del TJUE – 3. La denegación de derechos del IVA por la aportación tardía de pruebas – 3.1. El “*onus probandi*” tributario – 3.2. La afectación sobre los principios de neutralidad, proporcionalidad y efectividad en el IVA: La materia sobre la forma – 4. Conclusiones.

* Universidad de Castilla-la Mancha (ES); ✉ yohanandres.campos@email.org

1. Introducción: La delimitación fáctica del asunto

El caso objeto de estudio se centra en la operativa de una sociedad suiza que, en el año 2017, realizó unas entregas de una serie de productos objeto de su operativa mercantil a clientes establecidos en Croacia y Rumanía. La especialidad de la operativa era que, según lo quería hacer constar la sociedad suiza, estas mercancías se pusieron a disposición de los clientes en un almacén en Eslovenia y fueron transportadas desde Eslovenia hacia otro Estado miembro, de modo que las entregas en cuestión se habrían de considerar exentas en el IVA conforme a la normativa interna de Eslovenia¹ y las normas supranacionales armonizadoras del impuesto.²

Ante la duda sobre la concurrencia de los requisitos necesarios para entender exentas las operaciones, la Administración Tributaria de la República de Eslovenia decidió requerir a la sociedad suiza para que presentara toda la documentación relativa a las entregas controvertidas. La sociedad en cuestión, en respuesta a la solicitud, presentó sólo una parte de las pruebas requeridas (facturas y copias de las cartas de porte) que pretendían demostrar la realidad del transporte de bienes desde Eslovenia a otro Estado miembro, sin embargo, otros documentos también relevantes para ello (ej. albaranes) no pudieron ser entregados, ya que en ese momento no se disponía de todos los elementos probatorios, a pesar de argumentaron que estaban tratando de obtenerlos para su entrega.

Conforme a lo anterior, la Administración Tributaria eslovena procedió a notificar a la sociedad suiza del Acta de Inspección haciendo constar la insuficiencia probatoria. Justo en ese momento, dentro del plazo de alegaciones posterior a haber dictado el Acta de Inspección, la sociedad suiza presentó las alegaciones correspondientes entregando las pruebas faltantes y justificó su presentación extemporánea señalando una imposibilidad objetiva, ya que, por su estructura operativa, las pruebas se encontraban en su oficina de Hamburgo (Alemania), que era responsable de las entregas cuestionadas, la cual había cesado sus actividades en agosto de 2018 y no le había entregado toda la documentación necesaria dentro del plazo concedido.

A pesar de lo anterior, la Administración Tributaria eslovena practicó una liquidación tributaria ordenando la regularización de las cuotas IVA, dando por concluido el procedimiento administrativo en primera instancia [Debe valorarse si mantener esta expresión, ya que no existen procedimientos tributarios de primera o segunda instancia; siendo propio de instancias revisoras; probablemente esta expresión tenga su origen en la propia STJUE que alude a la Inspección como «órgano tributario de primera instancia»] -apartado 11-]. Allí, consideró que las entregas en cuestión no cumplían los requisitos de exención del IVA, ya que las pruebas aportadas se entendían extemporáneas al ser entregadas después de la expedición del acta de inspección conforme se recoge en la Ley de Procedimiento Tributario eslovena.³

Con ocasión a lo anterior, la sociedad suiza decide iniciar un periplo de recursos en la búsqueda de que se admitan las pruebas y se reconozca el derecho a la exención en el IVA. Primero, ante el Ministerio de Hacienda, como órgano administrativo de segunda instancia y, luego, ante el Tribunal Contencioso-Administrativo esloveno (*Upravno sodišče*), los cuales desestimaron la reclamación por motivos similares a los que se desprenden de las resoluciones de los órganos tributarios. Y, por último, interponiendo recurso de casación ante el Tribunal Supremo de Eslovenia (*Vrhovno sodišče*), quien estima dicho recurso de manera parcial con el objetivo de verificar si la caducidad probatoria prevista en el artículo 140.1 y 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.

1. Conforme al art. 46.1 de la zakon o davku na dodano vrednost (<http://pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4701>), Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), de 4 de febrero de 2011 (Uradni list RS, n.º 13/11).

2. De acuerdo con el art. 131 de la Directiva 2006/112 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:32006L0112>), Capítulo 1. Título IX. «Exenciones» (en adelante, DIVA).

3. Procedimiento establecido en los arts. 140 y 141 de la zakon o davčnem postopku (<http://pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4703>) (Uradni list RS, n.º 13/11), Ley de Procedimiento Tributario (en adelante LPT). Especialmente en el art. 140.1 y 2 LPT.

En ese sentido, el Tribunal Supremo esloveno, entiende que es necesario elevar la cuestión prejudicial, pues si bien, el principio de seguridad jurídica parece estar garantizado en la normativa que impide presentar pruebas después del haberse notificado el acta de inspección, también es cierto que las normas supranacionales que pretenden armonizar el IVA, en donde se enerva [expresión que no parece muy acertada, ya que enervar significa debilitar; y lo que parece querer decirse es que se establece “como fundamental”] como fundamental la neutralidad del impuesto, no establecen una fecha cierta en donde los elementos probatorios requeridos para el ejercicio de derechos derivados de la operativa en el mencionado impuesto deban presentarse. Lo que plantea una serie de dudas frente a los principios de neutralidad, efectividad y proporcionalidad.

Así, aunque el Tribunal Supremo esloveno entiende que hay una sentencia reciente del TJUE⁴ en donde parece tocar un asunto similar, considera que ésta no es del todo comparable por sus elementos procedimentales particulares, por ende, decide elevar la cuestión prejudicial en los siguientes términos:

“¿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?”

2. La decisión del TJUE de 2 de marzo de 2023, C-664/21

La sala décima del TJUE asume el asunto y procede a responder la cuestión sopesado de manera directa e indirecta dos elementos que van a ser fundamentales para entender cuando un ordenamiento jurídico puede denegar el ejercicio de un derecho derivado de las operaciones sujetas a IVA porque los elementos probatorios materiales que generan el mismo han sido aportados de manera extemporánea. Uno, la relevancia que tienen los principios de neutralidad y proporcionalidad frente a los requisitos formales en las operaciones sujetas a IVA y; dos, la conexión de estos principios con el principio de efectividad, que impediría que las reglas formales hicieran imposible o excesivamente difícil acceder a un Derecho derivado de las normas supranacionales.

El TJUE, señala en primer lugar que,⁵ los principios de neutralidad del IVA y el de proporcionalidad, a través de los cuales se fundamenta el derecho a aplicar las exenciones recogidas en los art. 131 y 138.1 de la DIVA, al igual que sucede con las solicitudes de devolución y deducción de las cuotas soportadas, que propenden por liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas, exigen que se concedan dichos derechos si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales, ya que estos derechos forman parte del mecanismo técnico de funcionamiento del IVA y, en principio, no puede limitarse.⁶

Así, entiende que si se cumplen los lineamientos recogidos por el art. 138.1 de la DIVA, los Estados miembros tendrán que aplicar la exención a las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente

4. STJUE de 9 de septiembre de 2021, C-294/20 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62020CJ0294&from=ES>), GE Auto Service Leasing GmbH y Tribunal Económico-Administrativo Central.

5. STJUE, de 2 de marzo de 2023, C-664/21 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?lgrec=fr&td=%3BALL&language=en&num=C-664/21&jur=C>), Nec Plus Ultra Cosmetics AG y Republika Slovenija, §22 a 24.

6. Entre otras, SSTJUE de 18 de noviembre de 2020, C-371/19 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=ES&num=C-371/19>), Comisión/Alemania §77 a 81 y de 25 de octubre de 2012, As. acumulados C-318/11 y C-319/11 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-318/11&language=ES>), Daimler y Widex, §41.

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.⁷ No obstante, tal y como pudimos ver en los antecedentes fácticos, el problema no giraba en torno a si la prueba entregada era o no suficiente para delimitar el derecho, sino que centraba en el hecho de haberla entregada de manera extemporánea según el marco procedimental. Por ello, delimitando de manera específica la problemática, el TJUE entiende que el litigio principal no versa sobre el incumplimiento de requisitos formales que impidan 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 pueden aportarse dichas pruebas.⁸

Debido a lo anterior, el TJUE entiende que es necesario traer a colación la ya referenciada STJUE de 9 de septiembre de 2021, C-294/20, mediante la cual, se trataba un caso similar, en donde la Administración Tributaria española y los órganos encargados de resolver los recursos en vía administrativa (en especial los Tribunales Económico-Administrativos), denegaban el derecho de aplicar las deducciones y/o devoluciones de cuotas soportadas de IVA a empresarios no residentes [residentes] con ocasión a la entrega extemporánea de los elementos probatorios necesarios para acceder a los mismo.⁹

Así, haciendo uso de uno de los elementos que constituyen el concepto de abuso del derecho como un detonante que permitiría inadmitir a estudio la prueba entregada de manera tardía, el TJUE señala que, las disposiciones recogidas sobre el derecho a aplicar una exención en la DIVA, no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a la exención o devolución del IVA cuando un sujeto pasivo no facilite, “sin razonable justificación” 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.¹⁰ Sin embargo, también procede a aclarar que, esas mismas disposiciones no se oponen a que los Estados miembros admitan la presentación de tales pruebas después de adoptarse esa resolución.¹¹

Conforme a lo anterior, al no estar reguladas la aportación de pruebas en instancia posterior por las Directivas de IVA, conforme al principio de autonomía procedimental de los Estados miembros,¹² el TJUE señala que el Derecho de la Unión no se opone a que un Estado miembro deniegue una exención en el IVA bajo estas circunstancias, siempre que no se vulnere con dicho proceder los principios de efectividad¹³ y de equivalencia¹⁴ que habrán de ser objeto de comprobación por el

7. STJUE, de 2 de marzo de 2023, C-664/21 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?lgrec=fr&td=%3BALL&language=en&num=C-664/21&jur=C>), §26.

8. Ídem, cit., §27.

9. STJUE de 9 de septiembre de 2021, C-294/20 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62020CJ0294&from=ES>).

10. Así las SSTJUE de 8 de mayo de 2013, C-271/12 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0271>), Petroma Transports y otros, §34 a 36 y; de 9 de septiembre de 2021, C-294/20 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62020CJ0294&from=ES>), §58.

11. Tal y como lo recoge la ya citada STJUE de 14 de febrero de 2019, C-562/17 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0562>), Nestrade, §33.

12. En ese sentido, las SSTJUE de 2 de marzo de 2023, C-664/21 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?lgrec=fr&td=%3BALL&language=en&num=C-664/21&jur=C>), §29 y; de 9 de septiembre de 2021, C-294/20 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62020CJ0294&from=ES>), §59.

13. Principio que propenden porque las medidas internas de los Estados miembros no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. Así, entre otras, las SSTJUE de 29 de julio de 2019, C-411/17 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&td=ALL&num=C-411/17>), Inter-Environnement Wallonie y Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen, §170 y 171; de 11 de septiembre de 2019, C-676/17 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-676/17&language=ES>), Călin, §30 y, la ya citada, de 14 de febrero de 2019, C-562/17 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0562>), §41.

14. Principio que exige que las medidas establecidas para la protección de los Derechos reconocidos por la UE no resulten menos favorables que las que regulan situaciones similares de índole interna. En ese sentido las SSTJUE de 9 de febrero de 1999, C-343/96 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:61996CJ0343>), Dilxport,

órgano jurisdiccional remitente.¹⁵

Ahora, el TJUE, creando el vínculo con la necesidad de que concurra un abuso del derecho para que se admita que una norma de un Estado miembro puede limitar el acceso a un derecho en las operaciones sujetas a IVA por la entrega extemporánea de las pruebas que así lo justifique, procede a analizar la procedencia del principio de efectividad.¹⁶ Así, parte por señalar que, [expresión no correcta; sugiero “comienza señalando que”] la posibilidad de aportar pruebas adicionales en el marco de un procedimiento de liquidación complementaria en el IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, ya que este principio, demanda que los derechos y obligaciones tributarias no puedan quedar en el limbo jurídico de manera indefinida.¹⁷

No obstante, el TJUE, considera relevante volver a traer a colación al principio de neutralidad y proporcionalidad, pues entiende 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 (EIB) conduce a una situación en la que se pueden ver vulnerados. Por ello, entiende que, si bien es cierto que, el derecho a la exención se puede denegar “*en determinadas situaciones*”, por ejemplo, cuando la prueba se pretende hacer valer en una fase contenciosa después de que la Administración Tributaria la ha requeridos en varias ocasiones, 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.¹⁸

En ese sentido, entiende que si la Administración Tributaria, no ha practicado aún ninguna liquidación a un sujeto pasivo en la fecha en la que éste aporta pruebas adicionales que acreditan el derecho que alega, el hecho de no tener en cuenta esas pruebas debe fundarse en circunstancias especiales como, por ejemplo, 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.¹⁹ De lo contrario, dicha posición resulta difícilmente conciliable con el principio de proporcionalidad, neutralidad y de eficacia, ya que “*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*”, afectando con ello, el funcionamiento técnico operativo del tributo.

Conforme a lo anterior, el tribunal concluye que, “*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*”.

§39; de 30 de junio de 2016, C-200/14 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX:62014CJ0200>), Câmpean, §40; de 30 de junio de 2016, C-288/14 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX:62014CJ0288>), Ciup, §27 y de 3 de junio de 2021, C-910/19 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A62019CJ0910>), Bankia, §46 y 47.

15. Tal y como se señala en la SSTJUE, de 2 de marzo de 2023, C-664/21 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?lgrec=fr&td=%3BALL&language=en&num=C-664/21&jur=C>), §32 y; de 9 de septiembre de 2021, C-294/20 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62020CJ0294&from=ES>), §59.

16. STJUE, de 2 de marzo de 2023, C-664/21 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?lgrec=fr&td=%3BALL&language=en&num=C-664/21&jur=C>), §33 a 39.

17. Ídem, cit., §33.

18. Ídem, cit., §35.

19. Ídem, cit., §36.

3. La denegación de derechos del IVA por la aportación tardía de pruebas

3.1. El “onus probandi” tributario

Por regla general, los sistemas probatorios en los distintos ordenamientos jurídicos dentro de la UE parten de la positivización de diversos aforismos latinos tradicionales, tales como, “*onus probandi incumbit actori*”, “*necitas probandi ei qui agit*” o “*ei incumbit probatio que dicit non qui negat*”. Dichas frases, tratan de establecer la necesidad que tiene los sujetos de una relación jurídica de probar los hechos que constituyen el supuesto fáctico determinado por la norma jurídica que invocan a su favor, asumiendo el riesgo de obtener una resolución desfavorable a sus pretensiones y resistencias.²⁰

Dentro de esa acepción se demarcan con carácter esencial dos grandes elementos que componen la carga de la prueba en todos los ámbitos del Derecho, incluido el tributario. Tal y como lo explicaba GARCÍA-CUERVA GARCÍA,²¹ la carga de la prueba es “*dicotómica*”, por cuanto está integrada de un lado, por la necesidad de establecer unos elementos formales o subjetivos, de carácter más procesal, en donde se va a delimitar quién, cómo y cuándo se ha de cumplir con la necesidad probatoria y, de otro lado, unos elementos materiales u objetivos, enfocados a la valoración de la prueba por aquél encargado de determinar si la misma satisface al interés de quien la aporta. Es decir, para hacer efectivo un derecho o hacer prevalecer un interés en el orden legal, habremos de contar con una serie de normas que nos indiquen sobre quién recae la carga de probar, los métodos que podrá utilizar para ello y especialmente, el momento en que podrá disponer de los mismos, para así, permitir el estudio de dichos elementos y en cumplimiento de los requisitos materiales entrar resolver la controversia jurídica suscitada.²²

Es por ello que, el “*onus probandi*” a nivel tributario se planteaba relevante dentro de casos como el tratado en la sentencia objeto de estudio, por cuanto la carga de la prueba a nivel tributario está enmarcada dentro de la naturaleza inquisitiva que rodea los procedimientos de aplicación de los tributos. Allí, en inicio, la carga de la prueba no se aplicaría como regla de conducta, ya que las Administraciones tributarias desarrollan actividades de investigación y comprobación con carácter oficioso [palabra no adecuada al significar que no tiene carácter oficial, sugiero “de oficio”] para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin embargo, cuando lo que se pretende es desplegar los elementos del sistema probatorio con el objetivo de dictar una resolución motivada que ponga fin al procedimiento, la carga de la prueba funciona como una regla de juicio que nos permite determinar la veracidad de un hecho incierto o el cumplimiento de una serie de requisitos que constituyen un derecho, estando regida por su carácter dispositivo.²³

Por regla general, a nivel de los procedimiento[s] de aplicación de tributos, no es que se cuente con una norma específica que determine un momento cierto en que el obligado pueda o deba aportar las pruebas necesarias para cumplir con elemento material del “*onus probandi*”, ello con ocasión a la mencionada naturaleza inquisitiva en el que se cimentan, en donde el obligado habrá de aportarla como respuesta a los requerimientos planteados y en el plazo determinado en ellos, o dentro de sus facultades de elevar alegaciones a las actuaciones realizadas dentro de un determinado procedimiento. Es por ello que, tal y como reconoce el mismo TJUE, al no estar regulado por el ordenamiento supranacional, el establecimiento de medidas nacionales que se opondan a tener en cuenta las

20. Así, PÉREZ NIETO, R. (2011): “La carga de la prueba en los procedimientos y procesos tributarios”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, No. 252, Ciss Praxis, WoltersKluwer, pág 8. Para un mayor sobre el desarrollo del concepto en el ámbito procedimental administrativo ver ALONSO ORTEGA, J. M. (2016): “El «onus probandi» en los procedimientos tributarios”, *Revista Quincena Fiscal*, No. 18, Aranzadi, S.A.U., págs. 2 a 6.

21. GARCÍA-CUERVA GARCÍA, S. (2007): “Las reglas generales del onus probandi”, en LLUCH, X. A. y PICÓ I JUNOY, J. (Dirs.), *Objeto y Carga de la Prueba Civil*, Bosh Editores, págs. 52 y 53.

22. Así la STS 1509/2017, de 20 de abril, RJ. 615/2016, FJ. Primero.

23. ALONSO ORTEGA, J. M. (2016): “El «onus probandi» en los procedimientos tributarios”, ob. cit., págs. 9, 10 y 35.

pruebas presentadas de manera extemporánea es competencia del ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro, en virtud del principio de autonomía procesal.²⁴

Ahora, los ordenamientos jurídico-tributarios sí que recoge[n] un marco normativo probatorio que habrá de cumplirse para el ejercicio de ciertos derechos. Esto lo podemos encontrar en el caso objeto de estudio en las ya mencionadas normas eslovenas (arts. 46.1 LIVA; 140 y 141 LPT) y supranacionales (art. 131 y 138.1 DIVA), en donde se exige la necesidad de cumplir con unos requisitos materiales probatorios con el objetivo de verificar la realidad de las operaciones y sus montos económicos, para así acceder al reconocimiento pleno a aplicar la exención en las operaciones entre sujetos pasivos de IVA localizados en diferentes estados miembros.²⁵

Debido a ello, es posible entender que cuando se pretende aplicar una exención derivada de una operación de IVA dentro de la UE por un determinado sujeto pasivo, estábamos ante un derecho ejercitable por el interesado y como tal, le corresponde a él mismo la carga de la prueba de los requisitos exigidos para su aplicación, debiendo hacerlo dentro de las oportunidades procesales establecidas por las normas que regulan la materia de manera específica, tanto en los procedimientos de aplicación de los tributos, como en aquellas integradas dentro de la normativa concreta de cada figura impositiva. Es decir, en inicio [sugiero “en principio”], es tan relevante para la configuración y protección de derechos e intereses exigidos dentro de un procedimiento tributario el hecho de probar los elementos necesarios a nivel material como hacerlo dentro de las etapas establecidas para ello.

Dicha primera explicación que fundamenta el “*onus probandi*” a nivel tributario, es lo que nos lleva a considerar inicialmente válida la postura asumida por los diversos ordenamientos jurídicos europeos que deniegan el acceso a ciertos derechos e intereses cuando las pruebas no se han aportado dentro del marco procedimental establecido. Lo anterior, nos permiten reconocer como correcta la interpretación del TJUE cuando señala que el Derecho de la UE no se opone a que los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros denieguen un derecho cuando, a pesar de los requerimientos elevados en los procedimientos de aplicación de los tributos, el obligado no haya aportado los elementos probatorios suficientes en las etapas procesales correspondientes, salvo que con ello se pudieren llegar a vulnerar los principios de efectividad y equivalencia.²⁶

3.2. La afectación sobre los principios de efectividad, proporcionalidad y neutralidad en el IVA: La materia sobre la forma

Las reglas básicas del “*onus probandi*” a nivel tributario y sus dos elementos que lo integran (formales y materiales), que nos invitan a señalar que es el obligado tributario quien debe aportar los elementos probatorios suficientes al momento de hacer valer sus derechos o defender sus intereses dentro del marco procedimental preestablecido, y en donde el Derecho de la UE, con fundamento en el principio de seguridad jurídica, no parece oponerse a que se denieguen los derechos e intereses reclamados por los obligados en el momento en que las pruebas se aporten de manera extemporánea, parecen flexibilizarse cuando hablamos de operaciones sujetas al IVA, debido a los elementos técnicos y operativos que rodean a esta exacción.

24. Tal y como se señala en la SSTJUE, de 2 de marzo de 2023, C-664/21 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?lgrec=fr&td=%3BALL&language=en&num=C-664/21&jur=C>), §29 y; de 9 de septiembre de 2021, C-294/20 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62020CJ0294&from=ES>), §59.

25. Operaciones identificadas como adquisiciones o entregas intracomunitarias, en donde la entrega de una bien entre un sujeto pasivo de IVA a otro localizado en un Estado miembro diferente, genera la exención en origen de la operación y la sujeción en destino a través de la figura de la inversión del sujeto pasivo. Para aplicar dicha exención es necesario cumplir una serie de requisitos dependiendo del tipo de bien, en todo caso demostrando con certeza que el bien ha sido transportado de manera efectiva de un Estado miembro a otro. De conformidad con los arts. 131 y 138 DIVA (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:32006L0112>).

26. STJUE de 9 de septiembre de 2021, C-294/20 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62020CJ0294&from=ES>), §59.

Recordemos que este tributo pretende establecer un sistema que, ofreciendo una presión fiscal sobre una muestra de capacidad indirecta como es el consumo, de un lado, no afecte al proceso productivo, ya que, independientemente del número de etapas por las que atraviese un bien o servicio hasta llegar al consumidor final, tan sólo se someterá a gravamen el valor añadido generado en su conjunto; y, de otro lado, cumpla con las exigencias del principio de neutralidad, dado que la presión fiscal no habrá de afectar a los sujetos que participan a nivel empresarial y profesional en el ámbito mercantil y comercial.²⁷ Así, a través de mecanismos como las exenciones y la deducción o devolución de cuotas soportadas vinculadas al ejercicio de la actividad, se garantiza que el impuesto soportado por la adquisición de bienes y servicios necesarios para el desarrollo de la actividad pueda ser compensado por el mismo operador con el impuesto recaudado al momento de entregar bienes y servicios dentro de la cadena de valor, ya sea al siguiente sujeto pasivo, quien podrá realizar la misma operación de compensación, o al consumidor final, como real obligado a soportar dicha carga económica.

Esta mencionada neutralidad del tributo pretende alcanzar no sólo las operaciones propias de un ámbito territorial o jurisdiccional específico, sino que también, alcanza a las operaciones transfronterizas, ya que permitiría calcular y devolver el impuesto de aquellos bienes y servicios que van a ser consumidos fuera del territorio y, posteriormente, gravarlas en el país de destino con una carga fiscal similar a la que soportan en origen los elementos de naturaleza análoga. Esto, es relevante para el funcionamiento del tributo, ya que su objetivo es gravar aquellas expresiones de capacidad económica relacionadas con el consumo, precisamente, allí en el lugar en donde el bien o servicio sea aprovechado efectivamente.

Bajo esta premisa, dentro de un mercado globalizado en donde los intercambios comerciales y profesionales trascienden más allá del ámbito de aplicación territorial del impuesto, el sistema de IVA ha tenido que evolucionar para adaptarse a los diversos cambios y retos originados del mismo desarrollo de los modelos económicos, teniendo como fundamento que este tributo no puede constituirse como una barrera o condicionante directo o indirecto sobre las decisiones de los operadores económicos, que termine afectando la libre circulación de bienes y servicios. Debido a lo anterior, los sistemas de IVA han tenido que incluir normas que han de tener en cuenta los flujos económicos y operaciones que tengan incidencia nacional, supranacional y de índole internacional, en donde se permite aplicar exenciones, repercutir y compensar las cuotas de IVA que correspondan para alcanzar la neutralidad de la exacción.

Dentro de esas medidas encontramos una que es de nuestro interés porque tiene relación directa con el asunto objeto de estudio. Las denominadas EIB, es decir aquellas en las que los bienes son transportados de manera efectiva de un Estado miembro a otro en operaciones realizadas entre sujetos pasivos del impuesto, en donde la figura de la inversión del sujeto pasivo es clave para generar la neutralidad deseada, pues trasladando la carga del IVA al adquirente del bien, quien deberá cumplir con sus obligaciones en la jurisdicción de destino, se genera la exención en origen para quien lo suministra. Así, para que dicha exención se aplique de manera efectiva y quien suministra el bien facture sin IVA habrá de tener a su disposición los requisitos materiales recogido por las normas a través de los cuales se le daría acceso a dicho derecho.²⁸

27. LUCHENA MOZO, G.M. (2022): "Impuesto sobre el Valor Añadido", en COLLADO YURRITA, M.A. Y ROMERO FLOR, L.M. (Dirs), *Manual de Casos Prácticos de Derecho Financiero y Tributario*, Atelier, págs. 260 y 261.

28. Hoy en día, conforme al Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con operaciones intracomunitarias, en donde se recogen las denominadas "Quick Fixes". Allí, para poder aplicarse la exención en origen y la inversión del sujeto pasivo, se exige que quien entrega un bien a un empresario profesional localizado en otro Estado miembro habrá de contar con dos pruebas no contradictorias del transporte del bien, expedidas por partes distintas e independientes (en caso de transporte por cuenta del vendedor) o contar con una declaración específica del transporte (en casos de transporte por cuenta del comprador). De igual manera, se considera necesario que se hubiere comunicado un NIF IVA válido por parte del adquirente. Para más profundidad ver GÓMEZ ARAGÓN, D. (2020): "IVA 2020: tres nuevos requisitos relativos a la exención de las entregas intracomunitarias de bienes", *Carta Tributaria, Revista de Opinión*, No. 60, 1 de marzo, Wolters Kluwer.

Así, funcionando dentro un sistema tributario soportado en el mecanismo de autoliquidación, dichas pruebas habrán de estar a disposición de las Administraciones tributarias, cuando estas consideren que deben aportarse dentro de sus facultades de auditoría y control del cumplimiento tributario. En estos casos, es necesario tener en cuenta que el “onus probandi” a nivel tributario despliega sus efectos, en muchas ocasiones, dentro del fundamento inquisitivo que soporta la mayoría de los procedimientos de aplicación de tributos. Por ello, es importante recordar que los Estados miembros no pueden adoptar medidas dentro de los procedimientos tributarios que terminen por cuestionar el principio de neutralidad ni sus consecuencias prácticas, incluso cuando hablamos de autoliquidaciones.

Lo anterior traduce en que, conforme al principio de neutralidad, las operaciones sujetas a IVA deben gravarse teniendo en cuenta sus características objetivas, es decir, aun cuando el sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales, si se cumplen los requisitos materiales exigidos en las normas específicas, los derechos derivados de la operativa de IVA habrán de reconocerse.²⁹ Mientras que, conforme al principio de proporcionalidad, las medidas que los Estados miembros pueden adoptar no deben ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos de recaudar correctamente el impuesto y de evitar el fraude.³⁰ Con lo cual, cualquier medida que supedita un derecho propio de la operativa en el IVA al cumplimiento de obligaciones formales, sin que se permita verificar si los requisitos materiales se han cumplido a satisfacción, habrá de considerarse que va más allá de lo necesario y podría reconocerse como contraria al Derecho de la UE.³¹

Bajo estos fundamentos, la clave de la decisión, amén de aclarar la aplicabilidad de los principios de neutralidad y proporcionalidad, es el análisis que se anima a hacer el TJUE sobre el principio de efectividad, ya que el de equivalencia no se entendería afectado al ofrecer un trato similar a todos los obligados tributarios que se encuentran en la misma situación. Con ocasión a ello, el TJUE parte por señalar que el problema radica en que el asunto al que nos enfrentábamos no versaba de manera exclusiva sobre la ausencia o falta de presentación de pruebas como requisito del “onus probandi”, sino que, tal y como reconoce el mismo, el asunto versa “sobre la fecha en la que puede aportarse dicha prueba”,³² en especial, cuando la misma, no es que se quiera hacer valer en etapas revisoras administrativo-tributarias o jurisdiccionales,³³ sino que se quiere hacer valer antes de haberse dictado un acto administrativo de liquidación, es decir, dentro de los procedimientos en que la Administración tributaria ejerce sus potestades de control o auditoría.

En consecuencia, invitando a que el órgano remitente de la consulta analice a concurrencia de los elementos del principio de equivalencia, [creo que se está refiriendo, por el contexto, al principio de

29. SLOWINSKI, K. P. (2022): “Los principios de neutralidad y proporcionalidad como vectores del derecho de deducción en el impuesto sobre el valor añadido. Una revisión crítica al hilo de la sentencia del tribunal de justicia de la unión europea de 18 de marzo de 2021 (asunto C-895/19)”, *Revista Crónica Tributaria*, No. 183, IEF, págs. 150 a 154.

30. En ese sentido, las SSTJUE de 7 de diciembre 2010, C-285/09 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-285/09>), R., §52 y 53; y de 29 de julio de 2010, C-188/09 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-188/09>), Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, §26.

31. Al menos así se ha venido considerando en casos relacionados con la obligación de exigir un NIF IVA al adquirente, que este se encuentre registrado en el Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA, o la obligación a poseer una factura expedida con arreglo a los requisitos formales de la DIVA. Requisitos refutados por el TJUE en sentencias, entre otras, de 6 de septiembre de 2012, C-273/11 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-273/11&language=ES>), Mecsek-Gabona; de 27 de septiembre de 2012, C-587/10 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-587/10&language=ES>), Vogtländische Strassen; de 9 de febrero de 2017, C-21/16 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-21/16&language=ES>), Eurotyre BV y; de 20 de junio de 2018, C-108/17 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-108/17&language=ES>), Enteco Baltic; de 21 de junio de 2012, As. acumulados C-80/2011 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-80/11&language=EN>) (Mahagében) y C-142/2011 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-80/11&language=EN>) (Dávid) y; de 22 de octubre de 2015, C-264/14 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?td=ALL&language=es&jur=C,T,F&num=C-264/14>), Skatteverket y David Hedqvist.

32. STJUE, de 2 de marzo de 2023, C-664/21 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?lgrec=fr&td=%3BALL&language=en&num=C-664/21&jur=C>), §27.

33. Tal y como sucedía en el asunto C-294/20 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62020CJ0294&from=ES>), referenciado por el TJUE en la decisión y del cual saca muchos elementos que considera aplicables al caso.

efectividad] el TJUE concluye que, “*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*”.³⁴

De ello resulta necesario admitir que, al contrario de lo que sucediera en el asunto C-294/20, que usa el TJUE como fundamento jurídico más próximo, en donde daba a entender que el principio de efectividad no se vería conculcado en los casos en los que, el obligado tributario, habiendo desatendido los diversos requerimientos probatorios por parte de la Administración tributaria española dentro de sus procedimientos de aplicación de los tributos, pretendiera hacer valer las pruebas en vías de recursos administrativos y jurisdiccionales, en el asunto objeto de estudio, si es más específico al señalar que, si bien es cierto que, puede denegarse la aplicación de un derecho vinculado con la operativa de IVA por una norma de un Estado miembro en el sentido visto, también es evidente 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, proporcionalidad y efectividad.³⁵

4. Conclusiones

El “onus probandi” en el ámbito tributario reconoce la importancia de que el peso de la carga probatoria recaiga sobre el obligado tributario que quiera ejercer un derecho reconocido por la normativa o defender un interés en el desarrollo de los procedimientos de aplicación de tributos. En pro de ello, habrá de cumplir con los elementos materiales y formales exigidos, debiendo aportar los elementos probatorios requeridos dentro de los plazos establecidos a nivel procedimental.

No obstante, reconociendo la relevancia de los elementos formales del sistema probatorio y las garantías de seguridad jurídica que de él se desprende, encontramos áreas tributarias en donde el TJUE ha desarrollado una línea “*antiformalista*” que deben amparar el ejercicio de los derechos que ostentan los obligados tributarios. Este es el caso de las operaciones sujetas a IVA,³⁶ en donde, aunque, el ordenamiento jurídico pueda establecer las obligaciones formales y materiales que se estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, se considera que, tales medidas no pueden ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar esos objetivos, ya que no pueden ser utilizadas de modo que cuestionen sistemáticamente los derechos reconocidos por la operativa del IVA y, por tanto, su neutralidad y proporcionalidad. Así, se ha considerado que las Administraciones tributarias habrán de enfocarse en la verificación de los requisitos materiales en el momento en que estos estén disponibles para su estudio, sin que puedan anteponerse elementos formales que afecten lo mencionados principios.

Bajo estos términos, el TJUE viene señalando que es posible considerar la inadmisibilidad de las pruebas aportadas de manera extemporánea, siempre y cuando no se afecten los principios de efectividad y equivalencia. Es decir, en cuanto las medidas formales no resulten menos favorables que las que regulan situaciones similares de índole interna y no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la UE.

Así, enfocándose en el principio de efectividad, es posible interpretar que, las reglas formales que limitan la aportación de pruebas en el ámbito tributario pueden llegar a hacer muy difícil el ejercicio de derechos si las mismas se establecen dentro de los procedimientos de aplicación de tributos, es

34. STJUE, de 2 de marzo de 2023, C-664/21 (<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?lgrec=fr&td=%3BALL&language=en&num=C-664/21&jur=C>), §37.

35. Ídem, cit., §35.

36. Para mayor profundidad sobre el ejercicio del derecho a deducción en el IVA ver, CALVO VERGÉZ, J. (2016): “El ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado en las operaciones de fraudes Carrusel”, *Revista Aranzadi Unión Europea*, No.5, Aranzadi.

decir, antes de haberse dictado un acto administrativo de liquidación. En especial, si las normas no reconocen la posibilidad de admitir las pruebas no aportadas aun cuando la aportación de la prueba considerada extemporánea haya sucedido por causas justificadas y razonables, y/o, cuando, con la omisión formal, no se llegue a genera un perjuicio fiscal que afecte el nivel de recaudo pretendido por la norma.

Bibliografía

ALONSO ORTEGA, J. M. (2016): “El «onus probandi» en los procedimientos tributarios”, *Revista Quincena Fiscal*, No. 18, Aranzadi.

CALVO VERGÉZ, J. (2016): “El ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado en las operaciones de fraudes Carrusel”, *Revista Aranzadi Unión Europea*, No.5, Aranzadi.

GARCÍA-CUERVA GARCÍA, S. (2007): “Las reglas generales del onus probandi”, en LLUCH, X. A. y PICÓ I JUNOY, J. (Dirs.), *Objeto y Carga de la Prueba Civil*, Bosh Editores.

GÓMEZ ARAGÓN, D. (2020): “IVA 2020: tres nuevos requisitos relativos a la exención de las entregas intracomunitarias de bienes”, *Carta Tributaria, Revista de Opinión*, No. 60, 1 de marzo, Wolters Kluwer.

LUCHENA MOZO, G.M. (2022): “Impuesto sobre el Valor Añadido”, en COLLADO YURRITA, M.A. Y ROMERO FLOR, L.M. (Dirs), *Manual de Casos Prácticos de Derecho Financiero y Tributario*, Atelier.

PÉREZ NIETO, R. (2011): “La carga de la prueba en los procedimientos y procesos tributarios”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, No. 252, Ciss Praxis, WoltersKluwer.

SLOWINSKI, K. P. (2022): “Los principios de neutralidad y proporcionalidad como vectores del derecho de deducción en el impuesto sobre el valor añadido. Una revisión crítica al hilo de la sentencia del tribunal de justicia de la unión europea de 18 de marzo de 2021 (asunto c-895/19)”, *Revista Crónica Tributaria*, No. 183, IEF.

Yohan Andres Campos Martinez – Universidad de Castilla-la Mancha (ES)

✉ yohanandres.campos@email.org

Abogado – Doctor en Fiscalidad Internacional y Europea. Profesor Ayudante Doctor (Acreditado Contratado Doctor ANECA) en Derecho Financiero y Tributario (UCLM).