

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. MACIEJ SZPUNAR

presentadas el 14 de diciembre de 2023 (1)

Asunto C-746/22

Slovenské Energetické Strojárne A.S.

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría)]

Procedimiento prejudicial — Impuestos — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 170 — Devolución del impuesto a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución — Directiva 2008/9/CE — Artículo 20 — Solicitud de información adicional formulada por el Estado miembro de devolución — Archivo del procedimiento por falta de aportación de información adicional dentro del plazo — Artículo 23 — Negativa a tomar en consideración la información aportada por primera vez en la fase de recurso

Introducción

1. En el sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), el derecho a la deducción del impuesto abonado en un momento anterior del tráfico desempeña un papel crucial, puesto que permite al sujeto pasivo ahorrarse la carga de esa tributación, que solo soportan los consumidores. Sin embargo, debido a la naturaleza territorial del IVA, circunscrito al territorio de los diferentes Estados miembros, el derecho a deducción no surge cuando un sujeto pasivo que no esté establecido o no disponga de un establecimiento permanente desde el que se realicen operaciones económicas en un Estado miembro determinado adquiere en ese Estado miembro bienes o servicios que destina para los fines de su actividad imponible ejercida en otro Estado miembro o para los fines de una actividad imponible que, sin embargo, no genera la obligación de pago del impuesto por ese sujeto pasivo, por ejemplo, en relación con el mecanismo de la «inversión del sujeto pasivo». En ese supuesto, en efecto, falta el impuesto adeudado en el territorio del Estado miembro de que se trate, del cual se pueda deducir el impuesto pagado por los bienes o servicios adquiridos por el sujeto pasivo en el territorio de ese Estado miembro.

2. En vez del derecho a deducción, el Derecho de la Unión prevé, en esa situación, el derecho a la devolución del IVA pagado. La legislación de la Unión regula de forma bastante

detallada no solo los aspectos materiales de ese derecho a devolución, sino también las cuestiones procesales inherentes, incluidas las relativas a los plazos aplicables en el procedimiento de solicitud de la devolución.

3. El Tribunal de Justicia ya ha interpretado esas disposiciones en varias ocasiones. (2) Sin embargo, como muestra el presente asunto, de esa jurisprudencia pueden extraerse conclusiones divergentes sobre la naturaleza jurídica de dichos plazos y de los efectos de su inobservancia. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia tendrá la ocasión de precisar la interpretación de las citadas disposiciones y de disipar las dudas existentes.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

4. Los artículos 170, letra b), y 171, 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, (3) en su versión modificada por la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, (4) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112») disponen:

«Artículo 170

Todo sujeto pasivo que, con arreglo [...] al artículo 3 de la Directiva 2008/9/CE [(5)] y al artículo 171 de la presente Directiva, no esté establecido en el Estado miembro en el que realice las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con IVA, tendrá derecho a obtener la devolución de dicho impuesto en la medida en que los bienes o servicios se utilicen para las operaciones siguientes:

[...]

b) las operaciones para las que únicamente adeudan el impuesto el adquiriente o el destinatario de conformidad con los artículos 194 a 197 y 199.

Artículo 171

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.

[...]»

5. Los artículos 3, 5, 7, 15, 19, 20, 21 y 23 de la Directiva 2008/9 disponen, en particular:

«Artículo 3

La presente Directiva se aplicará a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que reúnan las siguientes condiciones:

a) durante el período de devolución, no hayan tenido en el Estado miembro de devolución, la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente desde el que se hayan realizado operaciones económicas, o, en caso de no existir dicha sede o establecimiento permanente, su domicilio o residencia habitual;

b) durante el período de devolución, no hayan entregado bienes o prestado servicios que se

consideren entregados o prestados en el Estado miembro de devolución, excepto cuando se trate de las siguientes operaciones:

[...]

ii) la entrega de bienes y la prestación de servicios a la persona que sea deudora del impuesto según lo especificado en los artículos 194 a 197 y el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE.

[...]

Artículo 5

Cada Estado miembro reembolsará a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución la cuota del IVA que hayan soportado en relación con bienes y servicios que les hayan sido entregados o prestados por otros sujetos pasivos en ese Estado miembro o en relación con la importación de bienes en dicho Estado miembro, a condición de que tales bienes y servicios se utilicen a efectos de las siguientes operaciones:

[...]

b) las operaciones para una persona obligada al pago del impuesto con arreglo a lo dispuesto en los artículos 194 a 197 y el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE, según se apliquen en el Estado miembro de devolución.

[...]

Artículo 7

A fin de obtener la devolución del IVA en el Estado miembro de devolución, el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución deberá dirigir una solicitud de devolución electrónica al Estado miembro de devolución, y presentarla al Estado miembro en que esté establecido a través del portal electrónico puesto a disposición por ese Estado miembro.

[...]

Artículo 15

1. La solicitud de devolución deberá presentarse al Estado miembro de establecimiento a más tardar el 30 de septiembre del año civil siguiente al período de devolución. La solicitud de devolución se considerará como presentada únicamente si el solicitante ha facilitado toda la información exigida en los artículos 8, 9 y 11.

[...]

Artículo 19

[...]

2. El Estado miembro de devolución informará al solicitante en el plazo de cuatro meses tras la recepción en dicho Estado miembro de su decisión de aprobar o denegar la solicitud.

Artículo 20

1. Cuando el Estado miembro de devolución considere que no ha recibido toda la información pertinente sobre la que basar su decisión en relación con la totalidad o una parte de la devolución

solicitada, podrá solicitar por vía electrónica la información adicional al solicitante o a la autoridad competente del Estado miembro de establecimiento dentro del plazo de cuatro meses a que se refiere el artículo 19, apartado 2. Cuando la información adicional haya sido solicitada por una persona que no sea dicho solicitante ni la autoridad competente del Estado miembro de establecimiento, la solicitud solo podrá hacerse por vía electrónica, siempre que el receptor de la solicitud cuente con los medios adecuados.

De ser necesario, el Estado miembro de devolución podrá solicitar información ulterior.

Cuando [el] Estado miembro de devolución tenga motivos fundados para dudar de la validez o exactitud de una solicitud concreta, la información solicitada de conformidad con el presente apartado podrá, asimismo, incluir la presentación del original o de una copia de la factura o documento de importación correspondientes. [...]

2. El Estado miembro de devolución deberá recibir la información solicitada con arreglo al apartado 1 en un plazo de un mes tras el recibo de la solicitud por parte de su destinatario.

Artículo 21

Cuando el Estado miembro de devolución solicite información adicional, informará al solicitante de su decisión de aprobar o denegar la solicitud de devolución en el plazo de dos meses tras el recibo de la información solicitada o, si no hubiere recibido contestación a su solicitud, dentro de dos meses a partir de la expiración del plazo mencionado en el artículo 20, apartado 2. No obstante, el período disponible para tomar la decisión en relación con la totalidad o una parte de la devolución solicitada tendrá en cualquier caso una duración mínima de seis meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud en el Estado miembro de devolución.

Cuando el Estado miembro de devolución solicite más información adicional, informará al solicitante, en el plazo de ocho meses tras la recepción de la solicitud de devolución en dicho Estado miembro, de su decisión en relación con la totalidad o una parte de la devolución solicitada.

[...]

Artículo 23

1. Si se denegara la solicitud de devolución en su totalidad o en parte, el Estado miembro de devolución deberá comunicar al solicitante la razón de dicha denegación junto con la decisión.

2. Contra las decisiones de desestimación de las solicitudes de devolución cabrá recurso del solicitante ante las autoridades competentes del Estado miembro de devolución en las mismas condiciones en cuanto a la forma y los plazos que las previstas para los recursos correspondientes a las solicitudes de devolución presentadas por personas establecidas en dicho Estado miembro.

Cuando, con arreglo a la legislación del Estado miembro de devolución, el hecho de no tomar una decisión sobre la solicitud de devolución en los plazos fijados en la presente Directiva no sea considerado como una aceptación ni como un rechazo de dicha solicitud, todos los procedimientos administrativos y judiciales que sean accesibles en dicha situación a los sujetos pasivos que estén establecidos en ese Estado miembro deberán ser igualmente accesibles al solicitante. De no existir dichos procedimientos, el hecho de no tomar una decisión sobre la solicitud de devolución dentro los plazos fijados se considerará como un rechazo de dicha solicitud.»

Derecho húngaro

6. Las disposiciones de los artículos 19 a 21 de la Directiva 2008/9 fueron transpuestas al Derecho húngaro mediante los artículos 251/C, 251/E, 251/F y 251/G de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del IVA). (6)

7. Conforme al artículo 49, apartado 1, letra b), de la az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Ley CLI de 2017, Reguladora de la Administración Tributaria; en lo sucesivo, «Ley de Administración Tributaria»), (7) el procedimiento tributario se archivará en caso de que el solicitante no haya presentado una declaración o no proceda a la subsanación requerida por la autoridad tributaria, de modo que la solicitud no puede ser examinada.

8. El artículo 124 de la Ley de Administración Tributaria establece el derecho a recurrir las resoluciones tributarias. Con arreglo al apartado 3 de ese artículo, en el recurso no será posible alegar hechos ni invocar pruebas que el recurrente conociera, pero que no aportó ante la autoridad de primer grado, pese a ser requerido para ello.

9. En virtud del artículo 78, apartado 4, de la közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (Ley I de 2017, sobre la Jurisdicción Contencioso-Administrativa), (8) la parte podrá invocar ante el órgano jurisdiccional una circunstancia que no fue examinada en el procedimiento administrativo previo, tanto porque la autoridad administrativa rechazara tomarla en consideración como porque la parte, sin mediar culpa propia, no conociera esa circunstancia o no pudiera invocarla.

Antecedentes de hecho, procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

10. La sociedad Slovenské Energetické Strojárne A.S. (en lo sucesivo, «sociedad SES»), con domicilio social en Eslovaquia, opera en el sector de la maquinaria de construcción para la industria energética. En 2020, esta sociedad prestó servicios de montaje e instalación en la central eléctrica de Újpest (Hungría). Con este fin, adquirió en Hungría diversos bienes y disfrutó de varios servicios.

11. El 18 de febrero de 2021, la sociedad SES solicitó a la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Dirección Preferente de Hacienda y Aduanas de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo «autoridad tributaria de primer grado») la devolución de un importe de 37 013 654 forintos húngaros (aproximadamente 97 400 euros) en concepto del IVA pagado por los bienes y servicios que adquirió en Hungría en 2020.

12. El 22 de febrero de 2021, la autoridad tributaria de primer grado requirió a la sociedad SES que, dentro del plazo de un mes, aportara diversos documentos relacionados con la solicitud de devolución del IVA. La sociedad SES, aunque recibió el referido requerimiento por vía electrónica, no respondió a él. (9)

13. En consecuencia, con arreglo al artículo 49, apartado 1, letra b), de la Ley de Administración Tributaria, mediante resolución de 6 de mayo de 2021, la autoridad tributaria de primer grado archivó el procedimiento relativo a la solicitud presentada por la sociedad SES para la devolución del IVA.

14. El 9 de junio de 2021 la sociedad SES interpuso un recurso contra esta resolución ante la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «autoridad tributaria de segundo grado»), aportando al mismo tiempo todos los documentos requeridos por la autoridad tributaria de primer grado.

15. Mediante resolución de 20 de julio de 2021, la autoridad tributaria de segundo grado confirmó la resolución de la autoridad tributaria de primer grado. Dicha autoridad señaló, en particular, que la normativa sobre la Administración tributaria no permite invocar en el procedimiento de recurso nuevas pruebas que el recurrente conocía antes de que se dictara la resolución de primer grado, pero que no aportó, pese a haber sido requerido a tal fin por la autoridad tributaria.

16. La sociedad SES interpuso un recurso contencioso-administrativo contra la referida resolución ante el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría), que es el órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto. Esta sociedad cuestiona la aplicación del artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria en el procedimiento de devolución del IVA tramitado con arreglo a la Directiva 2008/9, ya que, en su opinión, dicho artículo restringe el derecho de recurso, previsto en el artículo 23, apartado 2, de esa Directiva. Además, considera que el plazo de un mes mencionado en el artículo 20, apartado 2, de la citada Directiva no tiene carácter perentorio. Por el contrario, la autoridad tributaria de segundo grado opina que el artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria resulta aplicable al procedimiento de devolución del IVA. Sin embargo, ello no priva del derecho a la devolución al sujeto pasivo que se encuentre en una situación como la sociedad SES, puesto que puede solicitar la reanudación del plazo.

17. En esas circunstancias, el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 23, apartado 2, de la Directiva [2008/9], en el sentido de que es conforme con los requisitos establecidos en esa Directiva respecto a los recursos una normativa nacional —en concreto, el artículo 124, apartado 3 [de la Ley de Administración Tributaria]— que, a efectos de la evaluación de las solicitudes de devolución del impuesto sobre el valor añadido en virtud de la Directiva [2006/112], no permite que en la fase de recurso se aleguen hechos nuevos ni se invoquen o aporten pruebas nuevas que el solicitante conocía antes de la adopción de la resolución de primer grado, pero que no presentó, pese a ser requerido para ello por la autoridad tributaria, o no invocó, generándose de este modo una restricción material que excede de los requisitos formales y en materia de plazos establecidos por la Directiva 2008/9?

2) ¿Implica una respuesta afirmativa a la primera cuestión que el plazo de un mes señalado en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 ha de considerarse perentorio? ¿Es conforme

todo esto con el postulado del derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial consagrado en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea [(en lo sucesivo, “Carta”)], así como con los artículos 167, 169, 170 y 171, apartado 1, de la Directiva [2006/112] y con los principios fundamentales de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad desarrollados por el [Tribunal de Justicia]?

3) ¿Debe interpretarse lo dispuesto en el artículo 23, apartado 1, de la Directiva 2008/9 acerca de la denegación de la solicitud de devolución en su totalidad o en parte en el sentido de que es conforme con ello una normativa nacional —en concreto, el artículo 49, apartado 1, letra b), de la Ley de Administración Tributaria— en cuya virtud la autoridad tributaria archivará el procedimiento en caso de que el sujeto pasivo solicitante no responda a un requerimiento de la autoridad tributaria ni cumpla con su obligación de subsanación y, a falta de ello, no sea posible evaluar la solicitud, sin que se continúe la tramitación del procedimiento de oficio?»

18. La petición de decisión prejudicial se recibió en el Tribunal de Justicia el 6 de diciembre de 2022. Han presentado observaciones escritas la sociedad SES, Hungría, el Consejo de la Unión Europea (10) y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia ha decidido resolver el asunto sin celebrar vista.

Análisis

19. El órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto plantea al Tribunal de Justicia tres cuestiones prejudiciales, de las cuales la primera tiene una importancia fundamental para la resolución del asunto que es objeto del procedimiento principal. Sin embargo, empezaré el análisis a partir de la segunda cuestión prejudicial, puesto que su respuesta puede deducirse fácilmente de la jurisprudencia existente del Tribunal Judicial e incide en el análisis de la primera cuestión prejudicial.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

20. La segunda cuestión prejudicial versa sobre dos cuestiones distintas. La primera de ellas se centra en la naturaleza jurídica del plazo de un mes para responder al requerimiento de la autoridad que conoce de la solicitud de devolución del IVA destinado a que se aporte la información adicional prevista en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9. En concreto, el órgano jurisdiccional pretende determinar si ese plazo puede ser considerado un plazo de caducidad, es decir, si su inobservancia puede suponer la pérdida de la posibilidad de invocar la información adicional en las siguientes fases del procedimiento de devolución. La segunda cuestión versa sobre el hecho de si esa naturaleza perentoria del plazo sería compatible con el artículo 47 de la Carta y con diversos principios y disposiciones del Derecho de la Unión relativas al IVA. El órgano jurisdiccional plantea la segunda cuestión prejudicial para el caso de una respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, si bien puede responderse a aquella sobre la base de la jurisprudencia existente del Tribunal de Justicia, sin tener que examinar previamente la primera cuestión prejudicial.

Sentencia Sea Chefs Cruise Services

21. La naturaleza jurídica del plazo previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 ha sido definida por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Sea Chefs Cruise Services*. En esa sentencia, el Tribunal declaró expresamente que el citado plazo no es un plazo de caducidad y que su inobservancia no priva al sujeto pasivo de la posibilidad de subsanar su solicitud de devolución del impuesto en la fase del procedimiento judicial. (11)

22. El Tribunal de Justicia basó esta resolución en la interpretación literal y sistemática de la

Directiva 2008/9. (12) Además, el Tribunal de Justicia consideró que la información adicional exigida con arreglo al artículo 20, apartado 1, de la Directiva 2008/9 puede ser requerida no solo al sujeto pasivo que solicita la devolución del impuesto, sino también a las autoridades del Estado miembro de establecimiento del sujeto pasivo o a un tercero. En este caso, un posible retraso por parte de estas personas, sobre las que el sujeto pasivo no tiene influencia, no puede privarlo del derecho a devolución. (13)

23. Por último, el Tribunal de Justicia declaró que, dado que, de conformidad con el artículo 23, apartado 2, de la Directiva 2008/9, el sujeto pasivo podrá recurrir la resolución desestimatoria de la devolución del impuesto y el plazo establecido en el artículo 20, apartado 2, de dicha Directiva no es un plazo de caducidad, en el procedimiento de recurso contra dicha resolución el sujeto pasivo podrá invocar la información adicional que permita acreditar la existencia de su derecho a devolución. (14) Procede pues deducir de ello que el sujeto pasivo podrá invocar, entre otras cosas, la información o los documentos que le haya requerido la autoridad que examinaba la solicitud de devolución y que el sujeto pasivo no aportó en el plazo establecido en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9.

24. Lo cierto es que, en la sentencia *Sea Chefs Cruise Services*, el Tribunal de Justicia se refirió concretamente a la posibilidad de que el sujeto pasivo invoque información adicional en el procedimiento ante el órgano jurisdiccional nacional. Sin embargo, ello resultaba de la configuración específica del litigio principal en el asunto que dio lugar a esa sentencia y del tenor de la cuestión prejudicial. No obstante, el Tribunal de Justicia aludió claramente al derecho del sujeto pasivo a recurrir contra una resolución sobre la devolución del impuesto, previsto en el artículo 23, apartado 2, de la Directiva 2008/9. (15) Esta disposición habla, con carácter general, de «recurso [...] ante las autoridades competentes del Estado miembro», lo cual puede incluir tanto a órganos jurisdiccionales como administrativos. Lo confirma, en particular, el segundo párrafo de dicho apartado, con arreglo al cual el sujeto pasivo debe tener acceso a «todos los procedimientos administrativos y judiciales» en el Estado miembro de devolución. Por consiguiente, las conclusiones dimanantes de la sentencia *Sea Chefs Cruise Services* pueden aplicarse no solo a los procedimientos judiciales, sino también, como en el presente asunto, a los recursos administrativos contra las decisiones relativas a la devolución del IVA, cuando tal vía de recurso esté prevista en el Derecho nacional del Estado miembro de devolución.

25. Por tanto, debe responderse a la primera parte de la segunda cuestión prejudicial que, de conformidad con la sentencia *Sea Chefs Cruise Services*, el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 no puede considerarse un plazo de caducidad.

Falta de incidencia de la sentencia GE Auto Service Leasing

26. La anterior solución no queda desvirtuada por las conclusiones dimanantes de la sentencia *GE Auto Service Leasing*. En esa sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que las disposiciones del Derecho de la Unión no se oponen a que se deniegue la devolución del IVA al sujeto pasivo que no haya presentado a la Administración tributaria competente, en el plazo fijado, todos los documentos y la información exigidos para acreditar su derecho a devolución, aun cuando el sujeto pasivo presente, por su propia iniciativa, todos esos documentos e información con ocasión de la reclamación económico-administrativa o del recurso jurisdiccional interpuestos contra la resolución desestimatoria de la devolución. (16) Sin embargo, las circunstancias especiales del asunto que dio lugar a esa sentencia hacen que, en mi opinión, esta no resulte aplicable al presente asunto.

27. En primer lugar, la sentencia *GE Auto Service Leasing* no versaba sobre la interpretación de disposiciones de la Directiva 2008/9, sino de disposiciones de la Directiva 79/1072/CEE, (17) que la precedió. Esta Directiva resultaba bastante menos detallada que la Directiva 2008/9. En

particular, determinaba un solo plazo procesal para los sujetos pasivos, a saber, el plazo para presentar la solicitud de devolución del impuesto. (18) No regulaba en absoluto la cuestión del requerimiento por la autoridad tributaria de información adicional al sujeto pasivo, dejando dicha cuestión en su totalidad en manos del Derecho nacional. Esto significaba que, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, los Estados miembros se encontraban limitados únicamente por los principios de equivalencia y de efectividad.

28. En segundo lugar, el requerimiento de la autoridad tributaria en el asunto que dio lugar a la sentencia GE Auto Service Leasing versaba sobre la presentación por el sujeto pasivo de documentos que debían acompañar a la solicitud, según lo exigía la propia Directiva 79/1072 en su artículo 3, a saber, las facturas a las que se refería la solicitud y el certificado de que el sujeto pasivo está sometido al IVA en el Estado miembro de establecimiento. Conforme a las disposiciones de la citada Directiva, la aportación de esos documentos junto con la solicitud era un requisito para que el sujeto pasivo pudiera beneficiarse del derecho a devolución. (19) Por consiguiente, la falta de esos documentos impedía acreditar la existencia de ese derecho.

29. Por el contrario, el requerimiento de aportación de información adicional con arreglo al artículo 20, apartado 1, de la Directiva 2008/9, puede versar, como lo señala el empleo de la palabra «adicional», sobre información o documentos cuya aportación junto con la solicitud de devolución no se requiere con arreglo a los artículos 8 a 10 de esa Directiva y cuya ausencia puede, pero no tiene por qué, suponer la denegación de la solicitud. (20)

30. En tercer lugar, en el fallo de la sentencia GE Auto Service Leasing, el Tribunal de Justicia advirtió de que la interpretación de las disposiciones de la Directiva 79/1072 contenida en dicho fallo resulta aplicable siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad. Ciertamente, el Tribunal de Justicia declaró que no parecía que, en el procedimiento principal del asunto que dio lugar a sentencia, el ejercicio por el sujeto pasivo del derecho a la devolución del IVA resultara excesivamente difícil o imposible, si bien dejó esta cuestión a la apreciación del órgano jurisdiccional remitente. En mi opinión, ello pone de manifiesto que la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en la citada sentencia estaba fuertemente condicionada por las circunstancias especiales del litigio principal y no tiene por qué resultar aplicable en asuntos que se diferencian considerablemente de aquel.

31. En cuarto y último lugar, el hecho de que, en la sentencia GE Auto Service Leasing, el Tribunal de Justicia no se haya referido de ningún modo a la sentencia Sea Chefs Cruise Services, publicada más de dos años antes, refleja, en mi opinión, que el Tribunal de Justicia consideró que estos dos asuntos eran completamente diferentes, por lo que la sentencia GE Auto Service Leasing no desvirtúa de ningún modo las conclusiones dimanantes de la sentencia Sea Chefs Cruise Services.

Compatibilidad del artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 con el artículo 47 de la Carta

32. La cuestión de la interpretación del artículo 47 de la Carta ha sido planteada por el órgano jurisdiccional remitente para el caso de que se considere que el plazo establecido en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 pueda ser un plazo de caducidad. No se plantea esa cuestión habida cuenta de la respuesta que propongo dar a la primera parte de la segunda cuestión prejudicial.

33. Por tanto, solamente para mayor abundamiento señalaré que, en mi opinión, con independencia de si el plazo previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 tiene carácter perentorio o puede tratarse como tal en el Derecho nacional de los Estados miembros, dicho plazo no se opone al artículo 47 de la Carta.

34. En prácticamente todos los ordenamientos jurídicos, algunos plazos procesales, incluidos tanto los que resultan esenciales desde el punto de vista del derecho a la tutela judicial efectiva protegido en virtud del artículo 47 de la Carta como los plazos para presentar una demanda o interponer un recurso, son plazos de caducidad y su inobservancia da lugar a la pérdida de la posibilidad de entablar una acción ante un órgano jurisdiccional. Siempre que esos plazos se determinen de forma razonable, (21) esto no contradice el derecho a la tutela judicial efectiva. En efecto, este derecho debe ceder ante la seguridad jurídica y la estabilidad de las relaciones jurídicas y, por ende, ante los valores cuya protección garantizan los plazos procesales. (22) Por tanto, con mayor razón, un plazo, incluso de caducidad, para aportar a la autoridad tributaria la información necesaria para que se examine una solicitud de devolución del impuesto no será incompatible con el derecho a la tutela judicial efectiva cuando la inobservancia de ese plazo no prive al sujeto pasivo del derecho a recurrir, especialmente ante un órgano jurisdiccional, la decisión dictada en su asunto.

Respuesta a la segunda cuestión prejudicial

35. Por cuanto se refiere a las demás disposiciones y principios del Derecho de la Unión señalados por el órgano jurisdiccional remitente en la segunda cuestión prejudicial, abordaré más tarde su importancia en el presente asunto, con ocasión del análisis de la primera cuestión prejudicial. Por ello, propongo responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 debe interpretarse en el sentido de que el plazo de un mes fijado en él para aportar la información adicional requerida por la autoridad que conoce de una solicitud de devolución del IVA presentada por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro no puede considerarse un plazo de caducidad.

Sobre la primera cuestión prejudicial

36. La primera cuestión prejudicial tiene el objetivo de permitir al órgano jurisdiccional evaluar la compatibilidad con el Derecho de la Unión de una disposición de Derecho nacional que excluye la posibilidad de invocar en un procedimiento de recurso administrativo la información o los documentos adicionales que la autoridad tributaria de primer grado había requerido y que el sujeto pasivo solo aportó en la fase de recurso ante la autoridad tributaria de segundo grado.

37. La redacción literal de esa cuestión atañe únicamente a la interpretación del artículo 23, apartado 2, de la Directiva 2008/9. Sin embargo, esta disposición se limita a señalar que los recursos contra las decisiones relativas a la devolución del IVA a los sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro están sujetos a las mismas reglas que los recursos interpuestos por sujetos pasivos nacionales. Por ello, una respuesta útil para el órgano jurisdiccional remitente exige, en mi opinión, ampliar el análisis a otras disposiciones y principios del Derecho de la Unión en materia del IVA, especialmente al artículo 170 de la Directiva 2006/112, al artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 y a los principios de equivalencia, de efectividad y de neutralidad fiscal. El artículo 170 de la Directiva 2006/112 y los principios de efectividad y de neutralidad fiscal han sido citados, por lo demás, por el órgano jurisdiccional remitente en la segunda cuestión prejudicial. Por tanto, al plantear la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende, en esencia, que se dilucide si las citadas disposiciones y principios del Derecho de la Unión se oponen a la aplicación de una normativa nacional como la descrita en el punto 36 de las presentes conclusiones. Iniciaré el análisis de esa cuestión recordando la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia.

Jurisprudencia existente del Tribunal de Justicia

38. Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a la devolución del

IVA a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, recogido en el artículo 170 de la Directiva 2006/112, constituye el equivalente al derecho a deducir el impuesto pagado en el territorio del Estado, mencionado en el artículo 168 de esa Directiva. Ello constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, que tiene por objeto liberar a los sujetos pasivos de la carga de ese impuesto y garantizar así la neutralidad fiscal. Ese derecho es, por consiguiente, un elemento integral de ese sistema y, por regla general, no puede limitarse. (23)

39. El principio de neutralidad exige adicionalmente que se conceda al sujeto pasivo el derecho a la deducción o a la devolución del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales de ese derecho, aun cuando ese sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales. (24) Por lo que respecta al momento en el que deben aportarse las pruebas del cumplimiento de los requisitos formales para el derecho a la devolución del impuesto, el Tribunal de Justicia ha declarado que la posibilidad de presentar esas pruebas sin ninguna limitación temporal supondría que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones frente a las autoridades tributarias, podría cuestionarse indefinidamente, lo que sería contrario al principio de seguridad jurídica. (25)

40. Además, en las cuestiones no reguladas por el Derecho de la Unión, los requisitos formales relativos al ejercicio del derecho a la devolución del IVA son determinados, en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros, por el Derecho nacional de esos Estados, con plena observancia de los principios de equivalencia y de efectividad. Conforme a tales principios, esos requisitos no pueden ser menos favorables que los que regulan situaciones similares de índole interna y no pueden hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a devolución. (26)

41. Finalmente, el Tribunal de Justicia ha declarado, como ya lo he indicado en la parte de las presentes conclusiones relativa a la segunda cuestión prejudicial, que el plazo establecido en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 no es un plazo de caducidad, de modo que el sujeto pasivo puede aportar la información requerida por la autoridad que examina la solicitud de devolución del IVA en la fase del procedimiento judicial. (27)

42. La primera cuestión prejudicial debe analizarse a luz de la jurisprudencia citada anteriormente.

Aplicación al presente asunto

43. Con arreglo a la jurisprudencia mencionada en los puntos 38 a 40 de las presentes conclusiones, el Tribunal de Justicia no ha excluido la compatibilidad con el Derecho de la Unión de disposiciones nacionales de los Estados miembros que no admitan que se aporte solo en la fase del procedimiento judicial la información adicional relativa a la solicitud de devolución del IVA presentada por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro de devolución (28) ni de disposiciones que permitan no tomar en consideración las pruebas del cumplimiento de los requisitos de exención del impuesto, aportadas por el sujeto pasivo con posterioridad a la finalización de la inspección tributaria. (29) El Tribunal de Justicia ha supeditado únicamente la admisibilidad de esas disposiciones, en el contexto del Derecho de la Unión, al cumplimiento de requisitos de efectividad y de equivalencia, (30) dejando la verificación de su cumplimiento a los órganos jurisdiccionales nacionales.

44. Así lo ha declarado el Tribunal de Justicia tanto cuando, al proporcionar directrices sobre esta cuestión a un órgano jurisdiccional nacional, consideró más bien cumplidos esos requisitos, especialmente el requisito de efectividad, (31) como en el supuesto inverso. En la sentencia *Nec Plus Ultra Cosmetics*, el Tribunal de Justicia declaró, en especial, 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. 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». (32) Finalmente, el Tribunal de Justicia dejó la cuestión de la compatibilidad de las disposiciones del Derecho nacional a la apreciación del órgano jurisdiccional remitente en el asunto que dio lugar a esa sentencia.

45. Sin embargo, en mi opinión, una solución similar sería insuficiente en el presente asunto. El procedimiento de devolución del IVA a los sujetos pasivos que no están establecidos en el Estado miembro de devolución ha sido regulado de forma bastante detallada en la Directiva 2008/9. Resultaría incompatible con el *effet utile* de la armonización realizada por el legislador de la Unión reservar cuestiones esenciales —y el efecto de la inobservancia del plazo establecido en el artículo 20, apartado 2, de esa Directiva para el derecho del sujeto pasivo a la devolución del impuesto es indudablemente una cuestión de esa índole— para que sean reguladas por el Derecho nacional de los Estados miembros, con la única condición de que se respeten, bajo el control de los tribunales nacionales, los principios de equivalencia y de efectividad.

46. Por cuanto se refiere al principio de equivalencia, el control de la compatibilidad de disposiciones nacionales con este principio exige interpretar esas disposiciones y, por tanto, debe corresponder a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros. En el presente asunto, nada apunta a que este principio haya sido vulnerado, puesto que las disposiciones nacionales que aquí resultan aplicables parecen referirse a todos los procedimientos tributarios en general. En cambio, considero que el Tribunal de Justicia deberá manifestar una postura más decidida respecto de la compatibilidad de esas disposiciones con el principio de efectividad.

47. He de recordar que, con arreglo al principio de efectividad, las disposiciones nacionales adoptadas en el marco de la autonomía procesal de los Estados miembros no deben hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio por el justiciable de los derechos conferidos que les confiere el ordenamiento jurídico de la Unión. (33) En cambio, de conformidad con las disposiciones del Derecho húngaro, el sujeto pasivo que no haya aportado dentro del plazo a la autoridad que examina su solicitud de devolución del IVA la información adicional que dicha autoridad le haya requerido con arreglo al artículo 20, apartado 1, de la Directiva 2008/9 no puede subsanar ese error mediante la aportación de dicha información en la fase de recurso administrativo contra la decisión relativa a su solicitud dictada por la citada autoridad. Por el contrario, puede, bajo ciertas condiciones, presentar eficazmente esta información en el procedimiento judicial, tras impugnar esa decisión. (34) En mi opinión, estas disposiciones hacen excesivamente difícil la devolución del impuesto a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución.

48. La Directiva 2008/9 introduce una serie de plazos procesales, que deben ser observados tanto por las autoridades nacionales competentes, como por los sujetos pasivos interesados. (35) Sin embargo, esas partes no se encuentran en posiciones equivalentes por cuanto se refiere a los derechos resultantes de la Directiva o, de forma más amplia, de las disposiciones del Derecho de la Unión relativas al IVA. Estas disposiciones deben, ante todo, proteger y mejorar la situación de los sujetos pasivos, mientras que las autoridades tributarias han de velar por el interés público, que consiste en garantizar el correcto funcionamiento de ese sistema. Ello tiene una importancia especial en el sistema del IVA, basado en el principio de neutralidad fiscal, con arreglo al cual los sujetos pasivos, por regla general, no deben soportar la carga económica impositiva. Desde este

punto de vista, el plazo establecido en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 sirve, en mi opinión, para alcanzar dos objetivos. En primer lugar, es una garantía para los sujetos pasivos respecto del tiempo mínimo puesto a su disposición, evitando que las autoridades tributarias señalen arbitrariamente plazos excesivamente breves para aportar información adicional. En segundo lugar, permite finalizar todo el procedimiento relativo a la solicitud de devolución dentro de los plazos determinados en el artículo 21 de la Directiva. Por tanto, se trata de un plazo establecido en interés de los sujetos pasivos y no en interés de las autoridades tributarias.

49. Por supuesto, como ya lo ha advertido el Tribunal de Justicia, los plazos procesales sirven también para que la inseguridad de la situación jurídica del sujeto pasivo no dure indefinidamente. (36) Respecto a la devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, ese objetivo se persigue mediante el plazo para presentar la solicitud de devolución, establecido en el artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9, el cual, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, es un plazo de caducidad, (37) cuya inobservancia supone la pérdida del derecho a devolución. Por el contrario, permitir que el sujeto pasivo aporte en la fase del procedimiento de recurso administrativo la información adicional que le fue requerida por la autoridad de primer grado no genera el riesgo de extender indefinidamente la incertidumbre sobre la situación jurídica de ese sujeto pasivo. En efecto, dicho procedimiento se caracteriza, por su propia naturaleza, por unos plazos procesales estrictos, el primero de los cuales es el plazo para interponer el recurso, y se desarrolla en un marco temporal fácil de prever.

50. Entiendo, obviamente, que pueda resultar frustrante que un sujeto pasivo, requerido por la autoridad tributaria de primer grado para aportar una determinada información, no la aporte sin un motivo esencial y lo haga solamente en el procedimiento de recurso administrativo. Sin embargo, en esta situación, el artículo 26, párrafo segundo, de la Directiva 2008/9 exige al Estado miembro de devolución de la obligación de pagar intereses por una posible mora en el pago de los importes debidos, de modo que el sujeto pasivo soporta el coste de la demora de la cual es responsable. También puedo imaginar que el Derecho nacional prevea en estos casos que se imponga al sujeto pasivo no diligente unos costes administrativos adicionales, resultantes de su falta de diligencia.

51. En cambio, impedir que el sujeto pasivo aporte, habiendo vencido el plazo, la información que apoye su derecho a devolución, cuando el Derecho nacional prevé la posibilidad de que se realice tal aportación, (38) lo que puede dar lugar a que se le prive de ese derecho, resulta en mi opinión desproporcionado e incompatible con el principio de efectividad, dado que, sin aparente necesidad, hace excesivamente difícil el ejercicio de ese derecho. Debo recordar que se trata de un derecho fundamental en el sistema común de IVA, que constituye la esencia del funcionamiento de ese sistema y que, por regla general, no puede limitarse. (39) La restricción de ese derecho por motivos puramente formales, cuando se cumplan sus requisitos materiales, también sería incompatible, en consecuencia, con el artículo 170 de la Directiva 2006/112, con arreglo al cual todos los sujetos pasivos que cumplan los citados requisitos materiales tienen derecho a devolución.

52. Esta conclusión no queda desvirtuada por la posibilidad de que el sujeto pasivo invoque en el procedimiento judicial la información adicional que acredite la existencia de su derecho a la devolución del IVA. En efecto, ello obliga al sujeto pasivo a impugnar ante un órgano jurisdiccional la resolución desestimatoria de la devolución (o, como sucede en el presente asunto, de archivo del procedimiento) para subsanar un vicio procesal de carácter formal, mientras que existía la vía más simple y ágil del procedimiento de recurso administrativo.

53. Además, como he expuesto en la parte de las presentes conclusiones dedicada al análisis de la segunda cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia *Sea Chefs*

Cruise Services que el plazo establecido en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 no es un plazo de caducidad, de modo que el sujeto pasivo tiene derecho a invocar en el procedimiento judicial la información que no aportó en el plazo señalado en dicha disposición y que le había sido requerida por la autoridad que conocía de su solicitud de devolución del IVA. Lo mismo debería predicarse del procedimiento de recurso administrativo, cuando el Derecho nacional prevé ese procedimiento respecto de las decisiones relativas a la devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución. (40) Todos los argumentos esgrimidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia mencionada resultan aplicables en diversa medida a dicho procedimiento. La imposibilidad de aportar información adicional en el marco del procedimiento de recurso administrativo, cuando el Derecho nacional prevea tal procedimiento, sería, por consiguiente, incompatible con la interpretación del artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 que el Tribunal de Justicia adoptó en la sentencia *Sea Chefs Cruise Services*. (41)

54. Las soluciones anteriores se refieren, obviamente, al supuesto en que se cumplen los requisitos materiales del derecho a la devolución del IVA y en que el retraso del sujeto pasivo a la hora de aportar la información adicional requerida no tiene por fin el fraude o el abuso de derecho. En una situación distinta, en efecto, los Estados miembros están evidentemente autorizados a aplicar las medidas, previstas en su Derecho nacional, para evitar esos fraudes o el abuso de derecho. Sin embargo, como ya tuvo oportunidad de declarar el Tribunal de Justicia, el hecho de que un sujeto pasivo no aporte la información adicional hasta una fase posterior del procedimiento no supone en sí un abuso de derecho. (42)

Respuesta a la cuestión prejudicial

55. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, propongo responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 170 de la Directiva 2006/112, el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 y los principios de efectividad y de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la aplicación de una normativa nacional que excluye la posibilidad de invocar en un procedimiento de recurso administrativo la información o los documentos adicionales que la autoridad tributaria de primer grado había requerido y que el sujeto pasivo solo aportó en la fase de recurso ante la autoridad tributaria de segundo grado.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

56. Mediante la tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende, en esencia, que se dilucide si el artículo 23 de la Directiva 2008/9 debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de una disposición de Derecho nacional con arreglo a la cual el procedimiento relativo a la solicitud de devolución del IVA presentada por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro se archivará sin que se examine la solicitud de devolución cuando ese sujeto pasivo no haya cumplido la obligación de aportar la información adicional que le haya sido requerida, sobre la base del artículo 20 de esa Directiva, por la autoridad que conoce de su solicitud. Aunque el órgano jurisdiccional remitente solo menciona en la cuestión prejudicial el artículo 23, apartado 1, de la Directiva 2008/9, según se desprende de las explicaciones contenidas en la petición de decisión prejudicial, ese órgano jurisdiccional pretende que se dilucide si la decisión de archivo del procedimiento debe equipararse a una decisión desestimatoria de la devolución del impuesto. Pues bien, esta cuestión está regulada en el artículo 23, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva. Por tanto, propongo considerar que el objeto de la tercera cuestión prejudicial es el artículo 23 de la Directiva 2008/9 en su totalidad.

57. El artículo 23, apartado 1, de la Directiva 2008/9 establece la obligación de motivar la decisión desestimatoria de la devolución del IVA. Conforme al artículo 23, apartado 2, párrafo primero, de dicha Directiva, el sujeto pasivo deberá disponer de los mismos medios de recurso

contra esa decisión que los que corresponden a los sujetos pasivos nacionales con arreglo al Derecho del Estado miembro de devolución. Finalmente, el artículo 23, apartado 2, párrafo segundo, de esta misma Directiva dispone que el sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro deberá tener acceso a los mismos procedimientos administrativos y judiciales que los sujetos pasivos nacionales que se encuentren en la misma situación, en el supuesto de que el hecho de no tomar una decisión sobre la solicitud de devolución no sea considerado como una aceptación ni como un rechazo del derecho a la devolución. En cambio, si el Derecho nacional del Estado de devolución no prevé estos procedimientos, el hecho de no tomar una decisión se considerará un rechazo de la devolución.

58. En mi opinión, estas disposiciones deben entenderse en el sentido de que, en el supuesto de que finalice el procedimiento relativo a la solicitud de devolución del IVA sin haberse examinado esa solicitud, por ejemplo, como sucede en el procedimiento principal, mediante una decisión de archivo del procedimiento debido a la falta de aportación dentro del plazo por el sujeto pasivo de la información adicional que le ha sido requerida, este deberá contar con medios eficaces de recurso en vía administrativa o judicial, que le permitan reclamar un nuevo examen de su solicitud. Añadiré que esa decisión de archivo o cualquier otra forma de finalización del procedimiento deberá contener una motivación, puesto que se trata de un requisito para el ejercicio efectivo del derecho de recurso. En cambio, ante la falta de medios de recurso adecuados, la finalización del procedimiento sin que se haya examinado la solicitud deberá equipararse a una decisión desestimatoria de la devolución, con todas las consecuencias resultantes del artículo 23, apartados 1 y 2, párrafo primero, de la Directiva 2008/9.

59. Esta estructura de las disposiciones citadas resulta del carácter especial del mecanismo de devolución del IVA a los sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro. En efecto, a diferencia del derecho a deducción, que el sujeto pasivo ejerce autónomamente en el momento del pago del impuesto a las autoridades tributarias, el ejercicio del derecho a la devolución del impuesto por parte de sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro, que constituye el equivalente al derecho a deducción, exige una actuación positiva del Estado miembro de devolución, consistente en que este adopte una decisión sobre la devolución y efectúe el pago de los importes correspondientes. En esa situación, la finalización del procedimiento sin que se haya examinado la solicitud y, por consiguiente, la falta de esa decisión positiva equivalen, en la práctica, a una denegación de la devolución. Por esta razón, el sujeto pasivo también debe disponer de medios de recurso efectivos frente a esa forma de finalización del procedimiento.

60. En el contexto del presente asunto, para el caso de que el Tribunal de Justicia se incline por mi propuesta de respuesta a las cuestiones prejudiciales primera y segunda, debe añadirse que los medios de recurso que corresponden al sujeto pasivo tras la finalización del procedimiento sin que se haya examinado la solicitud de devolución deben permitirle, entre otras cosas, invocar la información adicional que no haya aportado dentro del plazo y que le haya sido requerida, sobre la base del artículo 20 de la Directiva 2008/9, por la autoridad que conoce de la solicitud. En caso contrario, la finalización del procedimiento sin un examen de la solicitud impediría al sujeto pasivo subsanar el error consistente en la inobservancia del plazo para aportar la información adicional y ese mismo plazo se convertiría en un plazo de caducidad, contrariamente a la solución alcanzada por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Sea Chefs Cruise Services*.

61. Por tanto, propongo responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 23 de la Directiva 2008/9 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de una disposición de Derecho nacional con arreglo a la cual el procedimiento relativo a la solicitud de devolución del IVA presentada por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro se archivará sin que se examine la solicitud de devolución cuando ese sujeto pasivo no haya cumplido la obligación de aportar la información adicional que le haya sido requerida, sobre la

base del artículo 20 de esa Directiva, por la autoridad que conoce de su solicitud , siempre que exista en el Derecho nacional una vía recurso efectiva contra la decisión de archivo del procedimiento, que permita al sujeto pasivo, en particular, invocar, durante dicho recurso, la información adicional que no aportó dentro del plazo en el marco del procedimiento archivado. En caso contrario, la decisión de archivo deberá considerarse una decisión desestimatoria de la devolución.

Conclusiones

62. A la vista de todas las consideraciones expuestas, propongo dar la siguiente respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría):

«1) El artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro,

debe interpretarse en el sentido de que

el plazo de un mes fijado en él para aportar la información adicional requerida por la autoridad que conoce de una solicitud de devolución del IVA presentada por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro no puede considerarse un plazo de caducidad.

2) El artículo 170 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 su versión modificada por la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 y los principios de efectividad y de neutralidad fiscal

deben interpretarse en el sentido de que

se oponen a la aplicación de una normativa nacional que excluye la posibilidad de invocar en un procedimiento de recurso administrativo la información o los documentos adicionales que la autoridad tributaria de primer grado había requerido y que el sujeto pasivo solo aportó en la fase de recurso ante la autoridad tributaria de segundo grado.

3) El artículo 23 de la Directiva 2008/9

debe interpretarse en el sentido de que

no se opone a la aplicación de una disposición de Derecho nacional con arreglo a la cual el procedimiento relativo a la solicitud de devolución del IVA presentada por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro se archivará sin que se examine la solicitud de devolución cuando ese sujeto pasivo no haya cumplido la obligación de aportar la información adicional que le haya sido requerida, sobre la base del artículo 20 de esa Directiva, por la autoridad que conoce de su solicitud, siempre que exista en el Derecho nacional una vía recurso efectiva contra la decisión de archivo del procedimiento que permita al sujeto pasivo, en particular, invocar, durante dicho recurso, la información adicional que no aportó dentro del plazo en el marco del procedimiento archivado. En caso contrario, la decisión de archivo deberá considerarse una decisión desestimatoria de la devolución.»

1 Lengua original: polaco.

2 Véanse, en particular, las sentencias de 21 de junio de 2012, Elsacom (C-294/11,

EU:C:2012:382); de 2 de mayo de 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, en lo sucesivo, «sentencia *Sea Chefs Cruise Services*», EU:C:2019:354); de 17 de diciembre de 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050), y de 9 de septiembre de 2021, *GE Auto Service Leasing* (C-294/20, en lo sucesivo, «sentencia *GE Auto Service Leasing*», EU:C:2021:723).

3 DO 2006, L 347, p. 1.

4 DO 2008, L 44, p. 11.

5 Directiva del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DO 2008, L 044, p. 23).

6 *Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.).

7 *Magyar Közlöny* 2017/192.

8 *Magyar Közlöny* 2017/30.

9 En sus observaciones, la sociedad SES explica las razones por las que no respondió a la autoridad tributaria de primer grado. Sin embargo, no creo que estas razones tengan una relevancia fundamental para responder a las cuestiones prejudiciales en el presente asunto. En todo caso, no hay nada en el procedimiento principal que apunte a que la sociedad SES intentara abusar de su derecho a la devolución del IVA.

10 Las observaciones del Consejo se han presentado para el supuesto de que la petición de decisión prejudicial en el presente asunto deba considerarse una solicitud para apreciar la validez del artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 a la luz del artículo 47 de la Carta.

11 Sentencia *Sea Chefs Cruise Services*, fallo.

12 Sentencia *Sea Chefs Cruise Services*, apartados 39 a 41 y 43 a 46.

13 Sentencia *Sea Chefs Cruise Services*, apartado 42.

14 Sentencia *Sea Chefs Cruise Services*, apartado 48.

15 Véase, en particular, el apartado 48 de la sentencia *Sea Chefs Cruise Services*.

16 Sentencia *GE Auto Service Leasing*, punto 1 del fallo.

17 Directiva del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (DO 1979, L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116).

18 Se trataba de un plazo de caducidad; véase la sentencia de 21 de junio de 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382), fallo.

19 Sentencia *GE Auto Service Leasing*, apartado 54.

- 20 Como lo advirtió el propio Tribunal de Justicia; véase la sentencia *Sea Chefs Cruise Services*, apartado 44.
- 21 El plazo de un mes para aportar información o documentos que, en condiciones normales, obran en posesión del sujeto pasivo, puesto que afectan a su actividad económica, no parece excesivamente riguroso.
- 22 Véase, en este sentido, recientemente, la sentencia de 20 de mayo de 2021, *Dickmanns/EUIPO* (C-63/20 P, EU:C:2021:406), apartados 58 y 60.
- 23 Véase, en este sentido, la sentencia *Sea Chefs Cruise Services*, apartados 34 a 36.
- 24 Véase, en este sentido, la sentencia de 17 de diciembre de 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050), apartados 47 y 48.
- 25 Véase, en este sentido, la sentencia *GE Auto Service Leasing*, apartado 60.
- 26 Véase, en este sentido, la sentencia *GE Auto Service Leasing*, apartado 59.
- 27 Sentencia *Sea Chefs Cruise Services*, fallo.
- 28 Sentencia *GE Auto Service Leasing*.
- 29 Sentencia de 2 de marzo de 2023, *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142), fallo.
- 30 En el sentido de la jurisprudencia mencionada en el punto 39 de las presentes conclusiones.
- 31 Véase la sentencia *GE Auto Service Leasing*, apartado 61.
- 32 Sentencia de 2 de marzo de 2023, *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142), apartado 37.
- 33 Véase, en este sentido, la sentencia *GE Auto Service Leasing*, apartado 59.
- 34 Véase el análisis de las disposiciones de Derecho nacional en los puntos 8 y 9 de las presentes conclusiones.
- 35 Véase, asimismo, el considerando 2 de esta Directiva.
- 36 Véase, en este sentido, la sentencia *GE Auto Service Leasing*, apartado 60.
- 37 Véase la sentencia *Sea Chefs Cruise Services*, apartado 39 y jurisprudencia citada.
- 38 En particular, el procedimiento de recurso contra la resolución de primer grado
- 39 Véase la jurisprudencia citada en los puntos 38 y 39 de las presentes conclusiones.
- 40 Como ya he señalado en el punto 24 de las presentes conclusiones.
- 41 Como ya he advertido en los puntos 26 a 30 de las presentes conclusiones, dicha interpretación no queda desvirtuada por la posterior sentencia *GE Auto Service Leasing*, dictada sobre la base de otras disposiciones del Derecho de la Unión, menos específicas.

42 Véase, en este sentido, la sentencia GE Auto Service Leasing, punto 2 del fallo.