TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA
Sentencia de 26 de noviembre de 2026
Sala Segunda
Asunto C-167/26 RX

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Requisitos formales de la deducción. Obligaciones formales. Deber de expedir y entregar factura. *La recepción de la factura en el ejercicio posterior al período en que se cumplen los requisitos materiales no permite la deducción, aunque se produzca antes de que finalice el plazo de presentación de la declaración correspondiente a dicho período. Reexamen de la sentencia del Tribunal General de 11 de febrero de 2026 (asunto T-689/24). Vulneración de la unidad y la coherencia del Derecho de la Unión.* Los arts. 167, 168, letra a), 178, letra a), y 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que el derecho a deducir debe ejercitarse, en principio, en el período impositivo en el que el sujeto pasivo cumpla por primera vez dos requisitos acumulativos: el nacimiento del derecho a deducir y la posesión de las facturas correspondientes. El nacimiento del derecho a deducir y el período en el que puede ejercerse no tienen por qué coincidir, por lo que la recepción de la factura durante un período impositivo posterior determina que el derecho no pueda ejercerse en el período anterior, aunque aquella se reciba antes de presentar la declaración correspondiente. La interpretación del Tribunal General, que permitía ejercer el derecho a deducir en el período en el que se habían realizado las operaciones cuando las facturas se recibían antes de presentar la declaración, se aparta de las exigencias de los arts. 178 y 179 de la Directiva del IVA y puede generar una carga adicional para los sujetos pasivos y las autoridades tributarias, dificultar la determinación del período pertinente y vulnerar los principios de efectividad y simplicidad del sistema del IVA. En consecuencia, el Tribunal de Justicia declara que la sentencia reexaminada vulnera la unidad y la coherencia del Derecho de la Unión, la anula y sustituye la respuesta del Tribunal General por su propia interpretación.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto C-167/26 RX,

que tiene por objeto el reexamen, con arreglo al artículo 256 TFUE, apartado 3, párrafo tercero, de la sentencia del Tribunal General de 11 de febrero de 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, EU:T:2026:113), mediante la que este se pronunció sobre la petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 2 de octubre de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de diciembre de 2024, en el procedimiento entre

I. S. A.,

y

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. K. Jürimäe, Presidenta de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Segunda, y los Sres. Z. Csehi, M. Gavalec y F. Schalin (Ponente), Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. V. Di Bucci;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de I. S. A., por los Sres. T. Michalik y J. Warnieło, doradcy podatkowi;

– en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;

– en nombre del Gobierno checo, por las Sras. L. Březinová y L. Halajová y por el Sr. J. Vláčil, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y R. Kanitz, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. P. Carlin y M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

vistos los artículos 62 bis y 62 ter, párrafo segundo, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 10 de septiembre de 2026;

dicta la siguiente

Sentencia

1 El presente procedimiento tiene por objeto el reexamen de la sentencia del Tribunal General de 11 de febrero de 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24; en lo sucesivo, «sentencia reexaminada», EU:T:2026:113), mediante la que este se pronunció sobre la petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 2 de octubre de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de diciembre de 2024.

2 El reexamen se referirá a la cuestión de si, habida cuenta, en particular, de las sentencias de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), y de 12 de marzo de 2026, Aptiv Services Hungary (C-521/24, EU:C:2026:191), la sentencia reexaminada vulnera la unidad o la coherencia del Derecho de la Unión, en la medida en que el Tribunal General declaró lo siguiente:

«Los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [(DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»)], y los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual el sujeto pasivo no puede ejercer el derecho a deducir el IVA soportado en la declaración tributaria relativa al período respecto al que haya cumplido los requisitos materiales para al ejercicio de ese derecho si no ha recibido la factura correspondiente en ese período, aun cuando la haya recibido antes de presentar dicha declaración.»

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El considerando 5 de la Directiva del IVA enuncia lo siguiente:

«Un régimen de IVA logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se recauda con la mayor generalidad posible […]»

4 A tenor del artículo 63 de esta Directiva:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

5 El artículo 167 de la mencionada Directiva establece:

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

6 El artículo 168, letra a) de la misma Directiva dispone:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo».

7 El artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6».

8 El artículo 179, párrafo primero, de esta Directiva preceptúa:

«La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo.»

9 El artículo 180 de la mencionada Directiva establece:

«Los Estados miembros podrán autorizar a un sujeto pasivo a proceder a una deducción que no se haya efectuado conforme a los artículos 178 y 179.»

10 En virtud del artículo 182 de la misma Directiva:

«Los Estados miembros determinarán las condiciones de aplicación y normas de desarrollo de los artículos 180 y 181.»

Derecho polaco

11 El artículo 86, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2004, n.º 54, posición 535), en su versión modificada (Dz. U. de 2018, posición 2174) (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece:

«1. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para la realización de operaciones gravadas, el sujeto pasivo a que se refiere el artículo 15 tendrá derecho a deducir el importe del impuesto soportado del importe del impuesto devengado, sin perjuicio de los artículos 114, 119, apartado 4, 120, apartados 17 y 19, y 124.

[…]

10. El derecho a minorar el importe del impuesto devengado con el importe del impuesto soportado surgirá en la liquidación correspondiente al período impositivo en el que haya nacido la obligación tributaria respecto de los bienes y servicios adquiridos o importados por el sujeto pasivo.

[…]

10b. El derecho a minorar el importe del impuesto devengado con el importe del impuesto soportado en los supuestos mencionados en:

1) el apartado 2, puntos 1 y 2, letra a), nacerá no antes la liquidación correspondiente al período en el que el sujeto pasivo haya recibido la factura o el documento aduanero;

[…]»

Antecedentes del asunto sometido a reexamen

Litigio principal y cuestión prejudicial

12 I. S. A., sociedad sujeto pasivo del IVA en Polonia, opera una cámara de compensación y de liquidación de las operaciones efectuadas por sus miembros, en particular en relación con el gas y la electricidad. A efectos de sus actividades, se la considera adquirente y revendedor de los bienes objeto de esas operaciones y figura como tal en las facturas correspondientes. De este modo, está obligada a liquidar tanto el IVA soportado como el devengado.

13 I. solicitó a la autoridad tributaria una resolución interpretativa sobre las condiciones para ejercer el derecho a deducir el IVA soportado reflejado en las facturas por la adquisición de gas y electricidad. Indicaba que esas facturas, correspondientes a operaciones realizadas en un período impositivo determinado, no le llegaban hasta el período impositivo sucesivo, pero antes de que expirara el plazo de presentación de la declaración tributaria del período en el que había nacido la obligación tributaria.

14 Por consiguiente, I. preguntó a la autoridad tributaria si en tal caso podía, en virtud del artículo 86, apartados 1 y 10, de la Ley del IVA, deducir el IVA soportado, reflejado en las facturas regularmente emitidas por la compra de gas y electricidad, en la liquidación correspondiente al período en el que había nacido la obligación tributaria por los bienes adquiridos, pese a que las facturas correspondientes no se recibieran hasta el período impositivo sucesivo.

15 En una resolución interpretativa de 12 de noviembre de 2019, la autoridad tributaria consideró incorrecta la postura de I.. Observó que el ejercicio del derecho a deducción estaba supeditado, tanto en el Derecho polaco como en el Derecho de la Unión, al cumplimiento de requisitos formales, entre los que figura la posesión de una factura, y que I. solo podía ejercer ese derecho en relación con el período en el que había recibido las facturas correspondientes. Sin embargo, según la autoridad tributaria, estos requisitos no tienen por efecto privar al sujeto pasivo del derecho a deducir el IVA soportado y, por tanto, la vulneración del principio de neutralidad del IVA.

16 I. interpuso recurso contra dicha resolución interpretativa ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia, Polonia), que lo desestimó mediante sentencia de 9 de octubre de 2020, al declarar en esencia que, si bien el derecho a deducir el impuesto ya existe respecto al período en el que nace la obligación tributaria en relación con los bienes y servicios adquiridos, el ejercicio de dicho derecho requiere estar en posesión de una factura. De ello dedujo que el requisito formal establecido en el artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA, relativo a la posesión de una factura, modifica así, en la práctica, el momento en el que puede ejercerse el derecho a deducción establecido en el artículo 167 de esa Directiva. Según ese órgano jurisdiccional, el derecho a deducir el impuesto soportado nace, siempre que se cumplan los demás requisitos, en el momento de la recepción de la referida factura.

17 I. interpuso recurso de casación contra la sentencia de 9 de octubre de 2020 ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), que es el órgano jurisdiccional remitente, alegando, en particular, la interpretación errónea de los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva del IVA.

18 El órgano jurisdiccional remitente considera que la posesión de una factura constituye un requisito no para el nacimiento, sino para el ejercicio del derecho a deducción, que se deriva de la presentación de una declaración tributaria. Por lo tanto, se pregunta si el artículo 86, apartado 10b, punto 1, de la Ley del IVA, en la medida en que supedita el nacimiento del derecho a deducción a la posesión de una factura o de un documento aduanero en la fecha de la liquidación, es conforme con los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva del IVA.

19 A juicio de ese órgano jurisdiccional, la aplicación del artículo 86, apartado 10b, punto 1, de la Ley del IVA tiene por efecto, en el presente asunto, posponer el derecho a deducción cuando la factura correspondiente a la operación no se recibe hasta el período impositivo sucesivo. En este sentido, señala que el adquirente de un bien o un servicio tiene que esperar a recibir la factura correspondiente para que nazca el derecho a deducción y pueda, por tanto, ejercerlo, mientras que el vendedor, por su parte, ya ha ingresado el IVA adeudado en la Hacienda Pública.

20 El citado órgano jurisdiccional considera que, de conformidad con el Derecho de la Unión, debe ser posible, por el contrario, deducir el impuesto soportado por un determinado período impositivo cuando el derecho a deducción haya nacido en ese período y, además, el sujeto pasivo disponga de una factura o de un documento aduanero en el momento en que ejerza ese derecho en la declaración que presente respecto al referido período. Según ese órgano, tal interpretación permite al sujeto pasivo de que se trate ejercer el derecho a deducir el impuesto soportado sin dilaciones innecesarias y sin crear, no obstante, un riesgo de abuso. Precisa que diferir el momento de la deducción del IVA puede vulnerar el principio de neutralidad y no encuentra un fundamento directo en la Directiva del IVA.

21 En esas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva [del IVA], así como los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad, en el sentido de que se oponen a una disposición nacional, como el artículo 86, apartado 10b, punto 1, de [la Ley del IVA], con arreglo a la cual el sujeto pasivo no puede ejercer el derecho a deducir el impuesto soportado en la declaración tributaria correspondiente al período en el que haya cumplido los requisitos materiales para ejercer ese derecho si todavía no ha recibido la factura en ese período, aunque haya recibido esa factura antes de presentar la referida declaración?»

Sentencia reexaminada

22 En la sentencia reexaminada, el Tribunal General recordó, en primer lugar, en sus apartados 31 a 33, que el nacimiento del derecho a deducción solo podía supeditarse a los requisitos materiales establecidos en la Directiva del IVA y que, por lo tanto, tal derecho nacía con independencia de la posesión de una factura, que solo representa un requisito formal relativo al ejercicio de ese derecho. Señaló que la normativa nacional controvertida en el litigio principal supeditaba, no obstante, el nacimiento del derecho a deducción a la posesión de una factura, aun cuando concurrieran los requisitos materiales para el nacimiento de ese derecho.

23 En segundo lugar, en los apartados 34 a 36 de dicha sentencia, el Tribunal General recordó que el derecho a deducir el IVA se ha de ejercer, en principio, durante el mismo período en el que se originó, es decir, en el momento en que el impuesto resulta exigible. A este respecto, añadió, en primer término, que el hecho de que, en los apartados 34 y 38 de la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), el Tribunal de Justicia considerara que, en principio, el derecho a deducción debía ejercerse en el período en el que ese derecho hubiera nacido y el sujeto pasivo estuviera en posesión de una factura se explicaba por el hecho de que, en el asunto que dio lugar a esa sentencia, la parte demandante en el litigio principal no disponía de una factura en el momento en que ejerció el derecho a deducir el IVA. Señaló que, sin embargo, en el presente asunto no era así.

24 En segundo término, en el apartado 38 de la sentencia reexaminada, el Tribunal General consideró que, si un sujeto pasivo no puede deducir el IVA soportado correspondiente a las operaciones efectuadas durante el período en el que haya nacido el derecho a deducción, aun cuando disponga de las facturas correspondientes en el momento de la declaración del IVA referida a dicho período, resulta de ello que soporta temporalmente la carga del IVA. Según el Tribunal General, tal situación vulnera los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad, así como el carácter inmediato de la deducción del IVA soportado.

25 En tercer término, en los apartados 40 y 41 de esa sentencia, el Tribunal General recordó, basándose en el apartado 43 de la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), que un sujeto pasivo puede, a raíz de una rectificación de una factura, ejercer el derecho a deducción con referencia al período impositivo en el que se expidió inicialmente dicha factura, pese a que no existiera una factura regular en el momento de la declaración tributaria inicial. De ello dedujo que estas consideraciones debían aplicarse, a fortiori, a un sujeto pasivo que presenta una factura válida al presentar la mencionada declaración.

26 En consecuencia, en los apartados 42 y 47 de la sentencia reexaminada, el Tribunal General consideró que los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva del IVA, así como los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el procedimiento principal, con arreglo a la cual el sujeto pasivo no puede ejercer el derecho a deducir el impuesto soportado en una declaración relativa al período respecto al que haya cumplido los requisitos materiales para el ejercicio de ese derecho si no ha recibido la factura correspondiente en ese período, aun cuando la haya recibido antes de presentar dicha declaración.

27 Por último, también estimó, en los apartados 43 y 45 de dicha sentencia, que el hecho de que la normativa nacional controvertida en el litigio principal tenga por objeto evitar problemas de verificación del pago de las facturas, por el hecho que pudiera deducirse el IVA en una fase posterior de la comercialización antes de que se declarara en la fase anterior, no se oponía a la interpretación antes mencionada. En efecto, según el Tribunal General, el sujeto pasivo disponía efectivamente, en el presente asunto, de una factura conforme al presentar su declaración, lo que permitía a la autoridad tributaria llevar a cabo las comprobaciones necesarias.

Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

28 A raíz de la propuesta del primer Abogado General, la Sala de reexamen del Tribunal de Justicia consideró, mediante Decisión de 26 de marzo de 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-167/26 RX, EU:C:2026:288), adoptada con arreglo al artículo 62 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y al artículo 194, apartado 5, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, que procedía reexaminar la sentencia reexaminada, puesto que existía un riesgo grave de vulneración de la unidad o la coherencia del Derecho de la Unión.

29 La cuestión sobre la que, a tenor de dicha Decisión, debe versar el reexamen se reproduce en el apartado 2 de la presente sentencia.

Sobre el reexamen

30 Como se desprende de la Decisión de 26 de marzo de 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-167/26 RX, EU:C:2026:288), y del apartado 2 de la presente sentencia, procede examinar inicialmente, en esencia, si, habida cuenta, en particular, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a las «condiciones para ejercer el derecho a deducir el IVA», establecidas en el artículo 179, párrafo primero, de

la Directiva del IVA, en relación con el artículo 178 de esa Directiva, la interpretación adoptada por el Tribunal General en la respuesta que dio a la cuestión prejudicial en la sentencia reexaminada es compatible con el tenor de esas disposiciones, su contexto y los objetivos perseguidos por la referida Directiva.

31 De no ser así, procedería examinar, posteriormente, si dicha sentencia vulnera la unidad o la coherencia del Derecho de la Unión (sentencia de 8 de octubre de 2026, Reexamen, C-108/26 RX, EU:C:2026:838, apartado 25).

Sobre la interpretación del artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 178 de dicha Directiva, relativos a las condiciones para ejercer el derecho a deducir el IVA

32 Con carácter preliminar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el ejercicio del derecho a la deducción del IVA está supeditado al cumplimiento de exigencias o de requisitos tanto materiales como formales [sentencias de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 38; de 12 de septiembre de 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, apartado 31, y de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA — Adquisición ficticia), C-114/22, EU:C:2023:430, apartado 29].

33 Por lo que respecta a las exigencias o a los requisitos materiales exigidos para que nazca ese derecho, del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA se desprende que, para poder disfrutar del derecho a deducción, es necesario, por un lado, que el interesado sea un «sujeto pasivo» en el sentido de la citada Directiva. Por otro lado, que los bienes o servicios invocados como base del referido derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que, en una fase anterior, esos bienes hayan sido entregados o esos servicios prestados por otro sujeto pasivo [sentencias de 6 de septiembre de 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, apartado 26; de 12 de septiembre de 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, apartado 32, y de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA — Adquisición ficticia), C-114/22, EU:C:2023:430, apartado 30].

34 Cuando se cumplen los requisitos para el nacimiento del derecho a deducir, del artículo 167 de la Directiva del IVA se desprende que dicho derecho nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Con arreglo al artículo 63 de esta Directiva, el impuesto se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.

35 Procede recordar que los requisitos formales regulan las condiciones y el control del ejercicio del derecho a la deducción, así como el buen funcionamiento del sistema común del IVA, mediante las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración [sentencias de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartado 42, y de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 37].

36 A este respecto, el artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA establece que la deducción se practicará globalmente mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo.

37 Pues bien, el artículo 178, letra a), de la referida Directiva obliga expresamente al sujeto pasivo a estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6 de esta.

38 Así pues, aunque el derecho a deducción del IVA nace, según el artículo 167 de la Directiva del IVA, en el momento en que es exigible el impuesto deducible, su ejercicio solo es posible, en principio, a tenor del artículo 178 de esa misma Directiva, desde que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, apartado 34; de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 35; de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 43, y de 12 de marzo de 2026, Aptiv Services Hungary, C-521/24, EU:C:2026:191, apartado 55).

39 De lo anterior resulta que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducir el IVA debe ejercitarse, en principio, en relación con el período impositivo en el que el sujeto pasivo cumpla por primera vez los dos requisitos acumulativos relativos, por un lado, al nacimiento del derecho a deducir el IVA y, por otro lado, a la posesión de las facturas correspondientes [véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, apartado 38; de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 35; de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 40, y de 12 de marzo de 2026, Aptiv Services Hungary, C-521/24, EU:C:2026:191, apartado 56].

40 Esta interpretación del artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA es conforme con el principio fundamental de neutralidad del IVA, puesto que el régimen de deducción establecido por el título X de dicha Directiva permite a los eslabones intermedios de la cadena de distribución deducir de la base de su propio impuesto las cantidades pagadas por cada uno de ellos a sus respectivos proveedores en concepto de IVA sobre la operación correspondiente y entregar así a la Administración tributaria la parte del IVA que corresponde a la diferencia entre el precio al que cada uno ha vendido la mercancía a sus compradores y el precio que ha pagado a sus proveedores (véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, apartado 33; de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, apartado 36, y de 22 de febrero de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, apartado 24).

41 Asimismo, la mencionada interpretación también es conforme con el principio de proporcionalidad, ya que, por un lado, responde a uno de los objetivos perseguidos por la Directiva del IVA, que consiste en garantizar la percepción de dicho impuesto y su control por la administración tributaria y, por otro lado, el pago de una entrega de bienes o de una prestación de servicios y, por tanto, el abono del IVA que debe soportarse no se efectúan normalmente antes de que se reciba la factura (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, apartado 37).

42 Así, a la luz de estas consideraciones, parece que el Tribunal General incumplió las exigencias del artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 178 de esta Directiva, y la jurisprudencia citada en los apartados 39 a 41 de la presente sentencia, al considerar, en esencia, en los apartados 42 y 47 de la sentencia reexaminada, que un sujeto pasivo podía ejercer el derecho a deducir por el período en el que se habían efectuado las operaciones gravadas, aun cuando no hubiera recibido las facturas correspondientes hasta el período impositivo sucesivo, pero antes de la presentación de la declaración relativa a ese primer período.

43 En efecto, en primer lugar, contrariamente a lo que se desprende del apartado 35 de la sentencia reexaminada, el asunto que dio lugar a la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), no se refería a la situación de un sujeto pasivo que no disponía de factura o de documento de esta naturaleza cuando ejerció el derecho a deducción. En efecto, de los apartados 9 y 10 de dicha sentencia se desprende que, si bien el sujeto pasivo de que se trata no había recibido las facturas durante el período impositivo en el que se habían efectuado las operaciones gravadas, disponía de ellas en el período impositivo sucesivo. Ahora bien, este no deseaba ejercer el derecho a deducción por el período en el que recibió las facturas, sino por el período en el que habían tenido lugar las operaciones gravadas. En estas circunstancias, la interpretación literal, contextual y teleológica a la que llegó el Tribunal de Justicia en dicha sentencia, recordada en el apartado 39 de la presente sentencia, no puede depender del hecho de que un sujeto pasivo esté o no en posesión de facturas cuando ejerce el derecho a deducción, ya que la posesión de estas constituye, en cualquier caso, un requisito para el ejercicio de ese derecho, en virtud del artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA.

44 En segundo lugar, la interpretación adoptada por el Tribunal General, recordada en el apartado 42 de la presente sentencia, implica vincular el período en el que el sujeto pasivo puede ejercer el derecho a deducción, no con aquel en el que recibe la factura, sino con la circunstancia de que el sujeto pasivo aún pueda presentar una declaración correspondiente al período deseado.

45 Tal interpretación infringe, en primer término, el artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 178 de dicha Directiva, puesto que separa el período impositivo por el que se ejerce el derecho a deducción de aquel en el que concurren los requisitos a los que está supeditado dicho ejercicio.

46 En segundo término, también puede vulnerar el principio de efectividad y el objetivo de simplicidad del sistema del IVA enunciado en el considerando 5 de la citada Directiva. En efecto, por un lado, obliga a tener en cuenta no solo la fecha de recepción de la factura, sino también la posibilidad de que el sujeto pasivo aún presente una declaración por el período deseado y la fecha de presentación de dicha declaración. De ello se deriva una carga adicional tanto para los sujetos pasivos como para las autoridades tributarias a la hora de determinar el período pertinente, en particular cuando las operaciones dan lugar a un número considerable de facturas. Por otro lado, dado que las facturas relativas al período en que nace el derecho a deducción podrían tenerse en cuenta hasta la presentación efectiva de la declaración correspondiente, los sujetos pasivos no podrían determinar con precisión, antes de la presentación de dicha declaración, el alcance de su derecho a deducción.

47 Por último, en tercer término, como se desprende del punto 65 de las conclusiones de la Abogada General, esta misma interpretación puede vulnerar el principio de neutralidad del IVA, en la medida en que permitiría a un sujeto pasivo deducir el IVA por el período en el que se realizaron las operaciones gravadas también en el supuesto de que solo pagara efectivamente ese IVA en un período posterior, cuando hubiera recibido las facturas correspondientes.

48 Por consiguiente, la respuesta dada por el Tribunal General en el apartado 47 de la sentencia reexaminada, sobre la base de las apreciaciones que figuran en los apartados 35 a 46 de esta, a la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente contraviene la interpretación literal, contextual y teleológica del artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 178 de dicha Directiva, así como las normas resultantes en cuanto a las condiciones para ejercer el derecho a deducir el IVA.

Sobre la existencia de una vulneración de la unidad o la coherencia del Derecho de la Unión

49 Procede recordar, como se desprende, en particular, del considerando 5 de la Directiva IVA, que esta tiene por objeto instaurar un sistema de IVA que logre un máximo de sencillez y de neutralidad.

50 Además, según reiterada jurisprudencia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental inherente al sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión. Como ha subrayado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, dicho derecho forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse [sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, EU:C:1997:623, apartado 47; de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 32, y de 12 de marzo de 2026, Aptiv Services Hungary, C-521/24, EU:C:2026:191, apartado 47]. Las condiciones de aplicación y normas de desarrollo para ejercer este derecho son un componente esencial del mismo.

51 En este contexto, como se desprende de los apartados 39 a 41 de la presente sentencia, el artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 178 de la referida Directiva, establece un marco claro y objetivo para el ejercicio y el control del derecho a deducción, conforme a los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad.

52 Pues bien, al considerar, sobre la base de los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva del IVA, que un sujeto pasivo podía ejercer el derecho a deducción por el período impositivo en el que había nacido ese derecho, debido a que disponía de la factura en el momento de la presentación de la declaración relativa a ese período, aun cuando no la hubiera recibido hasta el período impositivo sucesivo, el Tribunal General, como se desprende de los apartados 43 a 48 de la presente sentencia, infringió el artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 178 de la Directiva citada, así como los principios antes mencionados. De este modo, el Tribunal General vulneró las condiciones para ejercer y controlar el derecho a deducir el IVA y, por tanto, el funcionamiento del sistema común del IVA en su conjunto.

53 En estas circunstancias, tal interpretación, que afecta a disposiciones esenciales relativas a un principio fundamental de la Directiva del IVA, a saber, el derecho a deducción, puede vulnerar la unidad y la coherencia del Derecho de la Unión.

54 Habida cuenta de estas circunstancias, consideradas en su conjunto, procede declarar que la sentencia reexaminada vulnera la unidad y la coherencia del Derecho de la Unión en la medida en que el Tribunal General declaró lo siguiente:

«Los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva [del IVA], [en su versión modificada por la Directiva 2010/45], y los principios de neutralidad del [IVA] y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual el sujeto pasivo no puede ejercer el derecho a deducir el IVA soportado en la declaración tributaria relativa al período respecto al que haya cumplido los requisitos materiales para al ejercicio de ese derecho si no ha recibido la factura correspondiente en ese período, aun cuando la haya recibido antes de presentar dicha declaración.»

Sobre las consecuencias que deben extraerse del reexamen y sobre la petición de decisión prejudicial

55 El artículo 62 ter, párrafo segundo, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dispone que, si el Tribunal de Justicia declarase que la resolución del Tribunal General vulnera la unidad o la coherencia del Derecho de la Unión, la respuesta del Tribunal de Justicia a las cuestiones objeto de reexamen sustituirá a la respuesta dada por el Tribunal General.

56 Por lo tanto, en el presente asunto, corresponde al Tribunal de Justicia responder a la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

Sobre la cuestión prejudicial

57 Con carácter preliminar, debe recordarse que, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este último proporcionar al juez nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del

que conoce. Desde este punto de vista, incumbe, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular las cuestiones prejudiciales que se le han planteado. Además, el Tribunal de Justicia puede verse obligado a tomar en consideración normas y principios de Derecho de la Unión a los que el juez nacional no se haya referido en el enunciado de su cuestión prejudicial (sentencias de 20 de marzo de 1986, Tissier, 35/85, EU:C:1986:143, apartado 9, y de 13 de marzo de 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, apartado 30).

58 En el presente asunto, procede señalar que la cuestión del órgano jurisdiccional remitente solo versa formalmente, por lo que respecta a las condiciones para ejercer el derecho a deducir, sobre el artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA. No obstante, de los fundamentos de la resolución de remisión y del tenor de esa cuestión prejudicial se desprende que, mediante esta, el órgano jurisdiccional remitente desea que se le aclaren las condiciones en las que un sujeto pasivo puede ejercer el derecho a deducción por el período en el que nació ese derecho.

59 Por lo tanto, para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, también procede tener en cuenta el artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA.

60 En estas circunstancias, procede considerar que, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, en relación con los principios de neutralidad, de efectividad y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual un sujeto pasivo no puede ejercer el derecho a deducir el IVA soportado mediante la imputación de este al IVA devengado en el período impositivo en el que nació ese derecho, cuando recibe la factura correspondiente antes de la presentación de la declaración relativa a ese período, pero en un período impositivo sucesivo.

61 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que la normativa nacional controvertida en el litigio principal tiene por objeto vincular, por un lado, el nacimiento del derecho a deducir el IVA soportado y el período en el que puede ejercerse ese derecho con, por otro lado, el período en el que el sujeto pasivo recibe la factura relativa a la operación gravada.

62 A este respecto, procede recordar que el nacimiento del derecho a la deducción solo puede supeditarse a los requisitos establecidos en la Directiva del IVA, en particular los de su artículo 168, y no puede depender necesariamente de la recepción de una factura [véase, en este sentido, la sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 45]. Como se ha recordado en el apartado 34 de la presente sentencia, del artículo 167 de esta Directiva se desprende expresamente que ese derecho nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, a saber, conforme al artículo 63 de dicha Directiva, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.

63 Dicho esto, parece que una normativa como la controvertida en el litigio principal tiene por efecto que un sujeto pasivo que solo recibe las facturas relativas a operaciones gravadas durante un período impositivo sucesivo a aquel en el que se realizaron dichas operaciones, pero antes de la presentación de la declaración relativa a ese primer período, solo pueda ejercer el derecho a deducir el IVA soportado imputándolo al IVA devengado durante el período de recepción de las facturas.

64 Pues bien, de la reiterada jurisprudencia recordada en el apartado 39 de la presente sentencia se desprende que el derecho a deducir el IVA debe ejercerse, en principio, en el período impositivo en el que el sujeto pasivo cumpla por primera vez los dos requisitos acumulativos relativos, por un lado, al nacimiento del derecho a deducir el IVA y, por otro lado, a la posesión de las facturas correspondientes.

65 Solo excepcionalmente los artículos 180 y 182 de la Directiva del IVA establecen que un Estado miembro podrá autorizar a un sujeto pasivo a proceder a una deducción que no se haya efectuado conforme a los artículos 178 y 179 de dicha Directiva, respetando las condiciones de aplicación y normas de desarrollo establecidas por el Derecho de ese Estado miembro [véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 46; de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 42, y de 12 de marzo de 2026, Aptiv Services Hungary, C-521/24, EU:C:2026:191, apartado 57].

66 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, en relación con los principios de neutralidad, de efectividad y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual un sujeto pasivo no puede ejercer el derecho a deducir el IVA soportado mediante la imputación de este al IVA devengado en el período impositivo en el que nació ese derecho, cuando recibe la factura correspondiente antes de la presentación de la declaración relativa a ese período, pero durante un período impositivo sucesivo.

Costas

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

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) decide:

1) La sentencia del Tribunal General 11 de febrero de 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, EU:T:2026:113), vulnera la unidad y la coherencia del Derecho de la Unión, en la medida en que el Tribunal General declaró, en respuesta a la cuestión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), lo siguiente:

«Los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), 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 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010,] y los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual el sujeto pasivo no puede ejercer el derecho a deducir el IVA soportado en la declaración tributaria relativa al período respecto al que haya cumplido los requisitos materiales para al ejercicio de ese derecho si no ha recibido la factura correspondiente en ese período, aun cuando la haya recibido antes de presentar dicha declaración.»

2) Anular esa sentencia.

3) Procede sustituir la respuesta dada por el Tribunal General a la cuestión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) por la siguiente respuesta:

Los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 179, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, en relación con los principios de neutralidad, de efectividad y de proporcionalidad,

deben interpretarse en el sentido de que

no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual un sujeto pasivo no puede ejercer el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado mediante la imputación de este al IVA devengado en el período impositivo en el que nació ese derecho, cuando recibe la factura correspondiente antes de la presentación de la declaración relativa a ese período, pero durante un período impositivo sucesivo.

Firmas

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la web oficial de la Unión Europea (CURIA).