

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 12 de marzo de 2026

Sala Novena

Asunto C-521/24

SUMARIO:

IVA. Adquisición intracomunitaria de bienes. Deducción IVA soportado. Entrega tardía de las facturas necesarias para el ejercicio del derecho a deducir. En la presente sentencia, el TJUE interpreta los arts. 168, 178, 179, 180 y 182 de la Directiva 2006/112/CE a la luz de los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad, en un supuesto en el que una normativa nacional deniega la deducción del IVA por haberse ejercitado en un período impositivo posterior al de las operaciones. El Tribunal recuerda que el derecho a deducir constituye un principio fundamental del sistema del IVA y no puede limitarse indebidamente. Aunque nace cuando el impuesto es exigible, su ejercicio requiere el cumplimiento de requisitos materiales y formales, entre ellos la posesión de la factura, que tiene carácter formal, pero es necesaria para poder ejercer el derecho. Asimismo, señala que, si bien la deducción debe efectuarse en el período en que concurren dichos requisitos, puede ejercitarse en un período posterior conforme a la Directiva. En el caso concreto, el sujeto pasivo no pudo deducir antes por no disponer de las facturas, actuó de buena fe, no hubo fraude ni perjuicio fiscal y ejercitó el derecho dentro del plazo. En estas circunstancias, el Tribunal concluye que se opone a una normativa nacional que deniega la deducción del IVA por haberse ejercitado en un período posterior, cuando el sujeto pasivo ha actuado de buena fe y ha ejercitado ese derecho dentro del plazo de prescripción.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto C-521/24,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Győri Törvényszék (Tribunal General de Győr, Hungría), mediante resolución de 19 de julio de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de julio de 2024, en el procedimiento entre

Aptiv Services Hungary Kft.

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. M. Condlan, Presidente de Sala, y los Sres. N. Jääskinen y A. Kornezov (Ponente), Jueces;

Abogada General: Sra. L. Medina;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Aptiv Services Hungary Kft., por los Sres. A. Boros y A. Posztl, ügyvédek;
- en nombre del Gobierno húngaro, por el Sr. M. Z. Fehér y la Sra. R. Kissné Berta, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Herold y la Sra. Zs. Teleki, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

Síguenos en...



1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 168, letra c), 178, letras c) y d), y 179 a 182 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»), en relación con los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de efectividad.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Aptiv Services Hungary Kft. (en lo sucesivo, «Aptiv»), sociedad de Derecho húngaro, y 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»), en relación con la denegación del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado en concepto de facturas relativas a adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor del artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de la Directiva del IVA:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro:

i) por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en los artículos 33 y 36».

4 El artículo 69 de esa Directiva dispone:

«Para las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el IVA será exigible al expedir la factura o al expirar el plazo mencionado en el artículo 222, párrafo primero, de no haberse expedido factura alguna antes de dicha fecha.»

5 El artículo 167 de la citada Directiva establece:

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

6 Con arreglo al artículo 168, letra c), de esa misma Directiva:

«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:

[...]

c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2».

7 El artículo 178, letra c), de la Directiva del IVA prevé:

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

[...]

c) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra c), por lo que respecta a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, haber indicado en la declaración de IVA prevista en el artículo 250 todos los datos necesarios para determinar el importe del IVA devengado por sus adquisiciones de bienes y estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 5».

8 El artículo 179 de esa Directiva establece lo siguiente:

«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

Síguenos en...



a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo.

Sin embargo, los Estados miembros podrán obligar a los sujetos pasivos que efectúen las operaciones ocasionales definidas en el artículo 12 a no ejercitar el derecho a la deducción más que en el momento de la entrega.»

9 El artículo 180 de dicha Directiva enuncia:

«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 El artículo 181 de la misma Directiva dispone:

«Los Estados miembros podrán autorizar a un sujeto pasivo que no disponga de una factura emitida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 5, a aplicar la deducción contemplada en el artículo 168, letra c), para sus adquisiciones intracomunitarias de bienes.»

11 Con arreglo al artículo 182 de la Directiva del IVA:

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

12 El artículo 222 de la citada Directiva dispone:

«Para las entregas de bienes realizadas con arreglo a las condiciones especificadas en el artículo 138 y para las prestaciones de servicios cuyo destinatario sea deudor del IVA conforme a lo establecido en el artículo 196, las facturas se expedirán a más tardar el día 15 del mes siguiente al del devengo.

Para las demás entregas de bienes o prestaciones de servicios, los Estados miembros podrán imponer a los sujetos pasivos plazos para la expedición de facturas.»

13 El artículo 250 de dicha Directiva establece lo siguiente:

«1. Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.

2. Con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros autorizarán, y podrán exigir, que la declaración a que se refiere el apartado 1 sea efectuada por vía electrónica.»

14 El artículo 273, párrafo primero, de esa Directiva dispone:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

Derecho húngaro

15 El artículo 63, apartado 1, de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del Impuesto sobre el Valor Añadido) [Magyar Közlöny 2007/155. (XI.16.)], en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece lo siguiente:

«En el caso de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el impuesto devengado se determinará en el momento de la expedición de la factura que acredite la realización de la operación o, a más tardar, el día 15 del mes siguiente a la realización de la operación.»

16 Según el artículo 119, apartado 1, de esta Ley:

«Salvo que la presente Ley disponga otra cosa, el derecho a deducción del impuesto nacerá cuando deba determinarse la cuota tributaria correspondiente al impuesto soportado (artículo 120), incluso en el supuesto de que el cálculo de dicha cuota se efectúe con arreglo a lo dispuesto en el artículo 196/B, apartado 2, letra a).»

Síguenos en...



17 El artículo 120, letra b), de la referida Ley dispone:

«En la medida en que el sujeto pasivo —actuando en tal condición— utilice o explote de otro modo los bienes o servicios para llevar a cabo entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas, tendrá derecho a deducir del impuesto del que es deudor:

[...]

b) el impuesto que deba pagarse en relación con la adquisición de bienes —incluidas las adquisiciones intracomunitarias de bienes— o servicios, incluidos los pagos anticipados, cuando el destinatario del servicio abone el impuesto de conformidad con el artículo 140, letra a);

[...]».

18 El artículo 127, apartado 1, letras b) y ba), de la misma Ley enuncia:

«El ejercicio del derecho a deducción queda supeditado al requisito objetivo de que el sujeto pasivo disponga personalmente de:

[...]

b) en los supuestos a los que se refiere el artículo 120, letra b):

ba) en el supuesto de entregas intracomunitarias, de una factura a su nombre que acredite la realización de la operación,

[...]».

19 A tenor del artículo 153/A, apartados 1 y 3, de la Ley del IVA:

«1. El sujeto pasivo registrado en el territorio nacional podrá deducir del importe total del impuesto devengado durante un período impositivo las cantidades siguientes:

a) el impuesto soportado deducible conforme al artículo 120, letras b) y c), inciso cb), originado durante el mismo período impositivo;

b) el impuesto soportado deducible, no comprendido en el ámbito de aplicación de la letra a), originado durante el mismo período impositivo o uno anterior, pero como máximo durante el año natural anterior al año natural en el que esté comprendido el período impositivo.

[...]

3. El sujeto pasivo registrado en el territorio nacional podrá tomar en consideración el importe del impuesto soportado deducible no caducado con arreglo a la Ley de Procedimiento General Tributario, y no deducido con arreglo al apartado 1, como un incremento de la cuantía del impuesto soportado en el período impositivo en el que nació el derecho a deducción.»

20 El artículo 257/J, apartados 1 a 2a, de esa Ley prevé:

«1. El sujeto pasivo podrá solicitar la devolución del importe del impuesto soportado del que sea deudor si, por razones ajenas a su voluntad, y en contra del principio de neutralidad fiscal, no se ha recuperado o no es recuperable de otro modo.

2. El sujeto pasivo presentará la solicitud por escrito a la Administración tributaria estatal —con la excepción prevista en el apartado 2a— a más tardar seis meses antes de que prescriba el derecho a liquidar el impuesto. El sujeto pasivo podrá presentar esta solicitud en el transcurso de una inspección fiscal. Este plazo es preclusivo; en caso de incumplirse, no cabe presentar válidamente la solicitud de certificado.

2a. Si el motivo que fundamenta la presentación de la solicitud aconteció en los seis meses anteriores a la prescripción del derecho a liquidar el impuesto o una vez prescrito el derecho a liquidar el impuesto, el sujeto pasivo podrá presentar la solicitud en el plazo de un año a partir de la fecha en que se produjo dicho motivo. Si el motivo que fundamenta la presentación de la solicitud aconteció una vez prescrito el derecho a liquidar el impuesto, el sujeto pasivo solo podrá solicitar la devolución del importe del impuesto por él soportado en supuestos excepcionalmente justificables. A este respecto, se considerará excepcionalmente justificable el supuesto en el que el motivo que fundamenta la presentación de la solicitud acontece una vez prescrito el derecho a liquidar el impuesto debido a la naturaleza específica de la actividad económica

Síguenos en...

ejercida por el sujeto pasivo. En la solicitud, el sujeto pasivo debe indicar el motivo que fundamenta la solicitud y el momento en el que aconteció dicho motivo. El sujeto pasivo podrá presentar esta solicitud en el transcurso de una inspección fiscal. Este plazo es preclusivo; en caso de incumplirse, no cabe presentar válidamente la solicitud de certificado.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

21 Aptiv fue objeto de una inspección fiscal en materia de IVA en relación con el período comprendido entre el 1 de noviembre de 2020 y el 31 de diciembre de 2021.

22 En su resolución posterior a la inspección, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Vas Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Dirección Provincial de Hacienda y Aduanas de Vas, perteneciente a la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) constató que, en sus declaraciones del IVA relativas al período comprendido entre julio y septiembre de 2021, Aptiv había deducido el IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas durante los años 2016 a 2018.

23 Por lo tanto, esa Dirección denegó la deducción solicitada por Aptiv por esas adquisiciones y declaró que, en consecuencia, dicha sociedad debía pagar una deuda tributaria correspondiente, en esencia, al importe del IVA cuya deducción se había denegado.

24 La autoridad tributaria de segundo grado, ante la que se presentó un recurso administrativo contra la resolución de esa Dirección, confirmó la citada resolución al considerar, en esencia, que Aptiv solo podía ejercer su derecho a deducir el IVA relativo a las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas durante los años 2016 a 2018 mediante una declaración rectificativa de las declaraciones presentadas en relación con esos años.

25 Pues bien, dicha autoridad consideró que ya no podía efectuarse ninguna declaración rectificativa para el año 2016 y para una parte del año 2017, debido a que había expirado el plazo previsto por la normativa nacional para llevar a cabo a tal declaración rectificativa.

26 Además, denegó la solicitud de Aptiv de iniciar un procedimiento especial de devolución del IVA con arreglo al artículo 257/J de la Ley del IVA.

27 Aptiv interpuso un recurso contra la resolución de la autoridad tributaria de segundo grado ante el Győri Törvényszék (Tribunal General de Győr, Hungría), que es el órgano jurisdiccional remitente. Esa sociedad alegó, en esencia, que concurrían los requisitos materiales del derecho a deducir el IVA y que el hecho de que no se hubieran cumplido determinados requisitos formales no podía privarla de ese derecho. Dicha sociedad subrayó que el hecho de que el IVA deducible por las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas, en esencia, durante los años 2016 a 2018 se hubiera indicado en las declaraciones del IVA correspondientes al período comprendido entre julio y septiembre de 2021 se debía a un retraso en la entrega de las facturas de que se trata por parte de los proveedores y al registro tardío de esas facturas en su contabilidad. En ese sentido, Aptiv añadió que, a falta de tales facturas, no había podido ejercer su derecho a deducción en las declaraciones del IVA relativas al período impositivo durante el cual se habían efectuado esas adquisiciones.

28 La autoridad tributaria de segundo grado solicitó que se desestimara el recurso de Aptiv. Subrayó que, cuando un sujeto pasivo recibe extemporáneamente las facturas necesarias para ejercer el derecho a deducir el IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, no puede efectuar esa deducción en una declaración del IVA correspondiente al período impositivo en el que se recibieron las facturas. Considera que, en tales circunstancias, mientras no haya expirado el plazo de prescripción, el sujeto pasivo solo podría presentar una solicitud de declaración rectificativa relativa al período impositivo durante el cual se realizaron esas adquisiciones.

29 El órgano jurisdiccional remitente considera que la resolución de la autoridad tributaria de segundo grado es contraria al Derecho de la Unión.

30 A este respecto, dicho órgano jurisdiccional señala que de las sentencias de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), y de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción) (C-895/19, EU:C:2021:216), se desprende, en esencia, que, de conformidad con el principio de neutralidad fiscal, debe autorizarse la deducción del IVA soportado si concurren los requisitos materiales del derecho a deducción, aun cuando el sujeto pasivo de que se trate no haya cumplido determinadas formalidades. Así pues, siempre que la Administración tributaria disponga de los datos necesarios para determinar que se cumplen estos requisitos, no puede supeditar el derecho del sujeto pasivo a deducir dicho impuesto a otros requisitos formales cuyo efecto sea la imposibilidad absoluta de ejercer ese derecho, como la utilización del procedimiento de declaración rectificativa.

31 En estas circunstancias, dicho órgano jurisdiccional considera, en esencia, que es contraria al Derecho de la Unión una normativa nacional que, en caso de retraso por parte de los proveedores en la entrega de las facturas necesarias para ejercer el derecho a la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, no permite el ejercicio de ese derecho en el marco de las declaraciones del IVA correspondientes al período impositivo en el que se recibieron esas facturas, debido a que, en tal caso, el sujeto pasivo puede realizar una declaración rectificativa de las declaraciones correspondientes al período impositivo en el que se realizaron esas adquisiciones.

32 Por último, el órgano jurisdiccional remitente subraya que, en el caso de autos, el derecho de Aptiv a deducir el IVA no había prescrito en virtud de la normativa nacional.

33 En estas circunstancias, el Győri Törvényszék (Tribunal General de Győr) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 168, letra c), 178, letras c) y d), y 179 a 182 de la Directiva [del IVA] y los principios de neutralidad fiscal, proporcionalidad y efectividad en el sentido de que son conformes con ellos la legislación y la práctica de un Estado miembro con arreglo a las cuales se deniega y excluye definitivamente la deducción del IVA soportado por adquisiciones intracomunitarias de bienes (imposibilidad de presentar una declaración rectificativa y denegación de la solicitud de procedimiento de devolución tributaria especial) por la razón de que el sujeto pasivo, por motivos de índole administrativa, no ejerció su derecho a la deducción durante el mismo período impositivo que el correspondiente a la liquidación del impuesto devengado, aunque sí dentro del plazo de caducidad, en circunstancias en las que, en inspecciones anteriores, la Administración tributaria del Estado miembro no había formulado ninguna objeción a tal ejercicio del derecho?»

Sobre la cuestión prejudicial

Sobre la admisibilidad

34 El Gobierno húngaro alega que, para resolver el litigio principal, no es necesario responder a la única cuestión planteada y que los elementos de hecho y de Derecho que figuran en la resolución de remisión no permiten pronunciarse sobre la legalidad de la resolución de la autoridad tributaria de segundo grado.

35 A este respecto, debe recordarse que el procedimiento prejudicial establecido por el artículo 267 TFUE es un instrumento de cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales, por medio del cual el primero aporta a los segundos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión necesarios para la adopción de una decisión en el litigio del que conocen. Con arreglo a reiterada jurisprudencia, recogida actualmente en el artículo 94, letras a) y b), del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la necesidad de lograr una interpretación del Derecho de la Unión que sea útil para el juez nacional exige que este defina el contexto fáctico y normativo en el que se inscriben las cuestiones prejudiciales que plantea o que, al menos, explique los supuestos de hecho en los que se basan tales cuestiones. Por otro lado, es indispensable, como se establece en el artículo 94, letra c), del Reglamento de Procedimiento, que la petición de decisión prejudicial indique las razones que han llevado al órgano jurisdiccional remitente a preguntarse sobre la interpretación o la validez de determinadas disposiciones del Derecho de la Unión, así como la relación que, a su juicio, existe entre dichas disposiciones y la normativa nacional aplicable en el litigio principal (sentencia de 21 de diciembre de 2023, Royal Antwerp Football Club, C-680/21, EU:C:2023:1010, apartado 31).

36 Asimismo, la información proporcionada en la resolución de remisión no solo debe servir para que el Tribunal de Justicia pueda dar respuestas útiles, sino también para que los Gobiernos de los Estados miembros, así como las demás partes interesadas, tengan la posibilidad de presentar observaciones conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia de 21 de diciembre de 2023, Royal Antwerp Football Club, C-680/21, EU:C:2023:1010, apartado 32).

37 En el caso de autos, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno húngaro, la petición de decisión prejudicial cumple los requisitos recordados en los dos apartados anteriores de la presente sentencia. En efecto, es preciso señalar que la resolución de remisión presenta, de manera suficientemente detallada, el marco fáctico y normativo en el que se inscribe la cuestión planteada al Tribunal de Justicia. Además, dicha resolución expone claramente las razones de hecho y de Derecho que llevaron al órgano jurisdiccional remitente a considerar necesario plantear esta cuestión.

38 Además, el tenor de las observaciones escritas presentadas por Aptiv, el Gobierno húngaro y la Comisión Europea ante el Tribunal de Justicia pone de manifiesto que sus autores, incluido ese Gobierno, no han tenido ninguna dificultad para entender el marco fáctico y jurídico en el que se inscribe la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente, para comprender el sentido y el alcance de los antecedentes de hecho que subyacen a la misma, para colegir las razones por las que el órgano

jurisdiccional remitente ha estimado necesario plantearla y, en definitiva, para tomar posición de forma completa y útil a este respecto.

39 Por consiguiente, la petición de decisión prejudicial es admisible.

Sobre el fondo

40 Según reiterada jurisprudencia, en el marco de la cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, establecida por el artículo 267 TFUE, corresponde a este 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. A este respecto, le corresponde deducir del conjunto de elementos aportados por el órgano jurisdiccional nacional y especialmente de la motivación de la resolución de remisión los elementos de Derecho de la Unión que requieren una interpretación, habida cuenta del objeto del litigio (sentencia de 23 de octubre de 2025, Zlakov, C-744/23, EU:C:2025:816, apartado 17).

41 En el caso de autos, resulta, de entrada, que hasta 2021 Aptiv no recibió, de sus proveedores, las facturas necesarias para ejercer su derecho a la deducción del IVA correspondiente a adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas durante los años 2016 a 2018, de modo que solo podía hacer valer ese derecho por primera vez en el marco de las declaraciones del IVA presentadas en relación con el período impositivo en el que efectivamente recibió y registró esas facturas en su contabilidad.

42 A continuación, de la resolución de remisión se desprende que Aptiv parece haber actuado de buena fe. En efecto, el órgano jurisdiccional remitente subraya expresamente que la autoridad tributaria de segundo grado no ha demostrado la existencia de un fraude fiscal y que, en el caso de autos, el presupuesto del Estado no se ha visto perjudicado por el comportamiento de Aptiv.

43 Además, dicho órgano jurisdiccional subraya que el plazo de prescripción para invocar el derecho a deducir el IVA en virtud de la normativa nacional no había expirado en el momento en que Aptiv ejerció ese derecho.

44 Por último, de la resolución de remisión se deduce que el litigio principal no se refiere ni a una situación que pueda estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 178, letra d), de la Directiva del IVA, puesto que se refiere exclusivamente a adquisiciones intracomunitarias de bienes y no a operaciones asimiladas, ni a una situación que pueda estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 181 de esa Directiva, el cual implica que la deducción del IVA se haya solicitado a falta de una factura que cumpla los requisitos de tal Directiva. Por lo tanto, los artículos 178, letra d), y 181 de la Directiva del IVA carecen de pertinencia para responder a la cuestión planteada.

45 En estas circunstancias, procede entender la cuestión prejudicial planteada en el sentido de que solicita al Tribunal de Justicia que determine si los artículos 168, letra c), 178, letra c), 179, 180 y 182 de la Directiva del IVA, en relación con los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de efectividad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional y a una práctica administrativa en virtud de las cuales se deniega la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes debido a que el sujeto pasivo ejerció su derecho a deducción en el período impositivo en el que recibió efectivamente las facturas necesarias para el ejercicio de ese derecho, que era posterior al período en el que se habían realizado esas adquisiciones, aun cuando el sujeto pasivo haya ejercido ese derecho de buena fe y dentro del plazo de prescripción previsto por la normativa nacional para hacer valer ese derecho.

46 Con carácter preliminar, es preciso recordar que, en el marco de las adquisiciones intracomunitarias, con arreglo al régimen de inversión del sujeto pasivo, no procede ningún pago de IVA entre el proveedor y el adquirente de un bien, el cual es deudor del IVA soportado por las adquisiciones intracomunitarias realizadas, a la vez que, en principio, puede deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración tributaria [sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 31 y jurisprudencia citada].

47 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 el Tribunal de Justicia ha subrayado en numerosas ocasiones, este derecho forma parte del mecanismo del IVA y no puede, en principio, limitarse [sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 32 y jurisprudencia citada].

48 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que

Síguenos en...



sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA [sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 33 y jurisprudencia citada].

49 En virtud del artículo 167 de la Directiva del IVA, el derecho a deducir el IVA soportado nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Según el artículo 69 de esta Directiva, para las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el IVA será exigible al expedir la factura o al expirar el plazo mencionado en su artículo 222, párrafo primero, de no haberse expedido factura alguna antes de dicha fecha [sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 34].

50 Además, el derecho a la deducción del IVA está supeditado al respeto de los requisitos materiales y formales previstos por la Directiva del IVA [sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 35 y jurisprudencia citada].

51 Los requisitos materiales exigidos para el nacimiento del derecho a la deducción del IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de esta Directiva se relacionan en su artículo 168, letra c). Dichos requisitos exigen que esas adquisiciones hayan sido efectuadas por un sujeto pasivo, que este sea también el deudor del IVA correspondiente a las citadas adquisiciones y que los bienes de que se trate sean utilizados para las necesidades de sus operaciones gravadas [sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 36].

52 Los requisitos formales del derecho a la deducción del IVA regulan, en cambio, las modalidades y el control del ejercicio de este, así como el buen funcionamiento del sistema común del IVA, como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración [sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 37 y jurisprudencia citada].

53 Por lo que respecta al IVA devengado por adquisiciones intracomunitarias, del artículo 178, letra c), de la Directiva del IVA se desprende que el ejercicio del derecho a la deducción está supeditado al requisito de que el sujeto pasivo haya indicado en la declaración de IVA prevista en el artículo 250 de la citada Directiva todos los datos necesarios para determinar el importe del IVA devengado por sus adquisiciones de bienes y de que esté en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 5, de dicha Directiva [sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 38]. Pues bien, el requisito de estar en posesión de una factura en la que consten todos los datos enunciados en el artículo 226 de la Directiva del IVA constituye no un requisito material sino un requisito formal del derecho a la deducción del IVA (sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 38).

54 Además, según el apartado 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, 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» [sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 39].

55 El Tribunal de Justicia ha precisado además que, aunque, según el artículo 167 de la Directiva del IVA, el derecho a deducción del IVA se origina simultáneamente a la exigibilidad del impuesto, 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 (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 43).

56 De ello se deduce que el derecho a deducción debe ejercerse, en principio, en relación con el período impositivo en el que se cumplen los dos requisitos acumulativos mencionados en los apartados 54 y 55 de la presente sentencia, a saber, el nacimiento del derecho a deducir el IVA y la posesión, por el sujeto pasivo, de las facturas pertinentes [véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, apartado 38, y de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 40].

57 Además, como se desprende de los artículos 180 y 182 de la Directiva del IVA, puede admitirse el ejercicio del derecho a deducción aun cuando no se haya realizado en el período impositivo en el que se originó ese derecho, siempre que se cumplan los requisitos y las reglas previstas por las normativas nacionales [véase la sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 42].

58 En el caso de autos, y sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente, resulta que hasta 2021 no se cumplieron acumulativamente los requisitos materiales y formales que confieren el derecho a la deducción del IVA, ya que hasta ese año Aptiv no estuvo

en posesión de las facturas necesarias para ejercer el derecho a deducir el IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas durante los años 2016 a 2018, de modo que no podía ejercer ese derecho mediante declaraciones del IVA correspondientes a estos últimos períodos impositivos.

59 No obstante, según la normativa nacional controvertida en el litigio principal, cuando un sujeto pasivo recibe extemporáneamente las facturas necesarias para ejercer el derecho a deducir el IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, no puede efectuar dicha deducción en una declaración del IVA correspondiente al período impositivo en el que se recibieron dichas facturas.

60 En tales circunstancias, siempre según la normativa nacional controvertida en el litigio principal, el sujeto pasivo podría, mientras no haya expirado el plazo de prescripción, presentar una solicitud de declaración rectificativa con el fin de reducir el importe total del IVA devengado por un período impositivo del importe de cualquier impuesto soportado deducible que se haya devengado durante el período en el que se realizaron dichas adquisiciones o con anterioridad, pero no más allá de un período de un año natural anterior al año natural que incluya ese período impositivo.

61 A este respecto, se ha determinado que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Desde el momento en que la Administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo, como destinatario de las operaciones de que se trate, es deudor del IVA, no puede imponer, por lo que respecta al derecho de este último a deducir ese impuesto, requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho. La situación podría ser distinta si el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales [sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 47 y jurisprudencia citada].

62 En estas circunstancias, procede considerar que el ejercicio del derecho a deducir el IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes durante el período impositivo en el que el sujeto pasivo, actuando de buena fe y dentro del plazo de prescripción aplicable, recibió efectivamente las facturas necesarias para el ejercicio de ese derecho, parece conforme con los artículos 168, letra c), 178, letra c), y 179 de la Directiva del IVA, en relación con el principio de neutralidad fiscal, aun cuando ese período impositivo sea posterior a aquel en el que se realizaron esas adquisiciones y el ejercicio del derecho a la deducción del IVA se produzca más allá del plazo en el que pudiera aplicarse el procedimiento de declaración rectificativa previsto por el Derecho nacional y recordado en el apartado 60 de la presente sentencia.

63 No cabe extraer ninguna conclusión diferente de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual los Estados miembros pueden establecer, por motivos de seguridad jurídica, un plazo de caducidad cuyo vencimiento tiene como consecuencia sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que no ha reclamado la deducción del IVA soportado, privándole del derecho a deducción, siempre que dicho plazo respete los principios de equivalencia y de efectividad (véase, en ese sentido, la sentencia de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, apartado 38 y jurisprudencia citada).

64 En efecto, el principio de efectividad, mencionado por el órgano jurisdiccional remitente, exige, según reiterada jurisprudencia, que la regulación procesal para el ejercicio del derecho a deducir el IVA establecida en el Derecho nacional no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de ese derecho (véanse, en ese sentido, las sentencias de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478, apartado 28, y de 24 de febrero de 2022, SC Cridar Cons, C-582/20, EU:C:2022:114, apartado 42).

65 Pues bien, una normativa o una práctica administrativa nacionales consistentes en denegar el derecho a la deducción del IVA por el mero hecho de que este se haya ejercido en un período impositivo posterior a aquel en el que se efectuaron las adquisiciones intracomunitarias de bienes puede hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de ese derecho cuando el sujeto pasivo no podía hacer valer el citado derecho en los períodos impositivos anteriores, por no haber estado en posesión de las facturas necesarias para ejercer dicho derecho.

66 Por otra parte, de la resolución de remisión se desprende que a Aptiv le resultaba imposible hacer valer su derecho a deducción en el marco de otros mecanismos procesales previstos por el Derecho nacional, como, por un lado, el procedimiento de declaración rectificativa, mencionado en el apartado 60 de la presente sentencia, debido a que, en el momento en que Aptiv recibió las facturas en cuestión, estaba fuera de plazo para efectuar una declaración rectificativa de ese tipo, y, por otro lado, el procedimiento especial de devolución, puesto que, como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, la autoridad tributaria de segundo grado desestimó la solicitud en este sentido de Aptiv.

67 En estas circunstancias, procede considerar que una normativa nacional que no permite a un sujeto pasivo que actúa de buena fe y dentro del plazo de prescripción ejercer su derecho a la deducción del IVA en el período impositivo en el que recibió efectivamente las facturas necesarias para ejercer ese derecho hace dicho ejercicio prácticamente imposible o, cuando menos, excesivamente difícil, de modo que no se respeta el principio de efectividad.

68 En lo que atañe al principio de proporcionalidad, también mencionado por el órgano jurisdiccional remitente, debe recordarse en particular que, con arreglo al artículo 273 de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. La lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los posibles abusos constituye, en efecto, un objetivo reconocido y promovido por dicha Directiva. Sin embargo, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud de su artículo 273 no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar tales objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 48).

69 Pues bien, aun suponiendo que una normativa o una práctica administrativa nacionales que no permitan a un sujeto pasivo ejercer su derecho a deducir el IVA durante el período impositivo en el que ha estado efectivamente en posesión de las facturas necesarias para ejercer ese derecho tengan por objeto luchar contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos, basta con señalar que, en el caso de autos, como se desprende del apartado 42 de la presente sentencia, Aptiv parece haber actuado de buena fe y la autoridad tributaria de segundo grado no ha demostrado la existencia de un fraude fiscal.

70 En estas circunstancias, una normativa o una práctica administrativa nacional de ese tipo parecen poder poner en entredicho sistemáticamente el ejercicio del derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA, aun cuando el sujeto pasivo de que se trate haya actuado de buena fe y dentro del plazo de prescripción aplicable.

71 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 168, letra c), 178, letra c), 179, 180 y 182 de la Directiva del IVA, en relación con los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de efectividad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional y a una práctica administrativa en virtud de las cuales se deniega la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes debido a que el sujeto pasivo ejerció su derecho a deducción en el período impositivo en el que recibió efectivamente las facturas necesarias para el ejercicio de ese derecho, que era posterior al período en el que se habían realizado esas adquisiciones, aun cuando el sujeto pasivo haya ejercido ese derecho de buena fe y dentro del plazo de prescripción.

Costas

72 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 Novena) declara:

Los artículos 168, letra c), 178, letra c), 179, 180 y 182 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, en relación con los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de efectividad,

deben interpretarse en el sentido de que

se oponen a una normativa nacional y a una práctica administrativa en virtud de las cuales se deniega la deducción del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes debido a que el sujeto pasivo ejerció su derecho a deducción en el período impositivo en el que recibió efectivamente las facturas necesarias para el ejercicio de ese derecho, que era posterior al período en el que se habían realizado esas adquisiciones, aun cuando el sujeto pasivo haya ejercido ese derecho de buena fe y dentro del plazo de prescripción.

Firmas

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

Síguenos en...

