

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA*Sentencia de 3 de junio de 2026**Sala Segunda**Asunto T-198/25***SUMARIO:**

IVA. Devoluciones. Impuestos indebidamente facturados. La Directiva del IVA y los principios de efectividad, de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que supedita el ejercicio del derecho a la regularización del IVA indebidamente facturado por un período que ya ha sido objeto de un control fiscal a requisitos vinculados a la presentación de un nuevo elemento que pueda dar lugar a una modificación de las conclusiones de dicho control, aun cuando no exista riesgo de pérdida de ingresos fiscales, siempre que el sujeto pasivo interesado pueda ejercer efectivamente su derecho a la regularización durante un período razonable.

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto T-198/25,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría), mediante resolución de 19 de febrero de 2025, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de marzo de 2025, en el procedimiento entre

G Kft.

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces),

integrado por la Sra. N. Póltorak, Presidenta, y el Sr. G. Hesse, la Sra. G. Steinfatt y los Sres. D. Petrлік (Ponente) e I. Dimitrakopoulos, Jueces;

Abogada General: Sra. M. Brkan;

Secretaria: Sra. A. Juhász-Tóth, administradora;

vista la transmisión por el Tribunal de Justicia de la petición de decisión prejudicial al Tribunal General el 25 de marzo de 2025, con arreglo al artículo 50 *ter*, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

vista la materia contemplada en el artículo 50 *ter*, párrafo primero, letra a), del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la inexistencia de una cuestión independiente de interpretación en el sentido del artículo 50 *ter*, párrafo segundo, de dicho Estatuto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

celebrada la vista el 17 de diciembre de 2025;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de G, por el Sr. A. Németh, ügyvéd;
- en nombre del Gobierno húngaro, por el Sr. M. Fehér y la Sra. R. Kissné Berta, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Herold y A. Sipos, 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

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 167, 168, 179, 180, 183, 250 y 252 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 lo sucesivo, «Directiva del IVA»), así como de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre G Kft. y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) en relación con la regularización del impuesto sobre el valor añadido (IVA) indebidamente facturado por dicha sociedad.

Marco jurídico**Derecho de la Unión**

3 El artículo 203 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

Derecho húngaro

4 El artículo 54, apartado 5, de la az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Ley CL de 2017, de Procedimiento General Tributario) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) dispone lo siguiente:

«A partir del inicio de un control fiscal, los impuestos y las ayudas presupuestarias sujetos a comprobación no pueden ser corregidos mediante autorrectificación por lo que respecta al período comprobado. El sujeto pasivo no puede corregir los impuestos y las ayudas presupuestarias liquidados *a posteriori* por la

Síguenos en...



Administración tributaria. La corrección referida al impuesto, a la ayuda presupuestaria y al período que son objeto de comprobación se considera autorrectificación efectuada antes del inicio del control fiscal cuando el sujeto pasivo haya presentado (remitido por correo) a la Administración tributaria la declaración de autorrectificación como muy tarde el día anterior a la recepción de la comunicación previa del control fiscal o, en caso de omitirse tal comunicación, a la notificación del mandato o, a falta de tal notificación, a la entrega de este.»

5 El artículo 89, apartado 2, de la az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Ley CLI de 2017, Reguladora de la Administración Tributaria) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) dispone lo siguiente: «En las condiciones legalmente establecidas, puede efectuarse un control fiscal incluso respecto de un período cerrado por un control fiscal (repetición del control fiscal).»

6 El artículo 92 de la Ley Reguladora de la Administración Tributaria tiene el siguiente tenor: «El control fiscal de un impuesto o de una ayuda presupuestaria puede repetirse respecto de un período cerrado por un control fiscal:

[...]

b) a instancias del sujeto pasivo, cuando del esclarecimiento de un hecho o circunstancia nuevos puestos de manifiesto por el sujeto pasivo resulte la modificación de las conclusiones del control fiscal previo, siempre que anteriormente el sujeto pasivo no dispusiera ni pudiera disponer de buena fe del hecho o circunstancia nuevos, ni tuviera conocimiento de ellos ni pudiera tenerlo de buena fe,

[...].»

Litigio principal y cuestión prejudicial

7 G es una sociedad húngara cuya actividad principal consiste en alquilar bandejas y palés retornables y reutilizables (en lo sucesivo, «bienes de que se trata») a productores de fruta y a minoristas, mayoristas y empresas de transformación de productos alimenticios.

8 En el marco de la actividad mencionada en el apartado 7 anterior, G practicaba un sistema de depósito en virtud del cual, en el momento de la entrega de los bienes de que se trata, facturaba gastos de depósito a sus clientes para que estos le devolvieran los bienes entregados en el plazo establecido. Si el cliente solo devolvía una parte de dichos bienes, se rectificaban las facturas relativas a los gastos de depósito. Si el cliente devolvía la totalidad de dichos bienes, dichas facturas se anulaban. Las facturas de gastos de depósito emitidas por G mencionaban el IVA.

9 Mediante decisiones fiscales anticipadas de 1 de junio de 2015 (en lo sucesivo, «decisiones fiscales anticipadas»), el Nemzetgazdasági Minisztérium (Ministerio de Economía, Hungría) consideró que las operaciones de depósito de que se trata no estaban comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA y que, al tratarse de operaciones de depósito por las que se había facturado indebidamente el IVA, G tenía derecho a emitir facturas rectificativas sin mención del IVA y a corregir sus declaraciones del IVA mediante una «autorrectificación». A partir del 9 de noviembre de 2015, G dejó de mencionar el IVA en sus facturas de gastos de depósito.

10 El 12 de diciembre de 2017, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Administración Nacional de Hacienda y Aduanas — Dirección de Impuestos y Aduanas, provincia de Heves, Hungría; en lo sucesivo, «autoridad tributaria de primer grado») inició ante G un control fiscal en materia de IVA relativo al período comprendido entre enero de 2015 y julio de 2017 (en lo sucesivo, «período examinado»). En virtud de la normativa nacional aplicable, G ya no podía, a partir del inicio de ese control, corregir sus declaraciones del IVA correspondientes a dicho período por medio de una «autorrectificación».

11 Mediante resolución de 19 de julio de 2018, la autoridad tributaria de primer grado dio por concluido el control fiscal sin alcanzar conclusiones en materia de IVA. Dado que G no presentó ninguna reclamación contra dicha resolución, esta adquirió firmeza el 22 de agosto de 2018. Por consiguiente, el período examinado debía considerarse, en virtud de la normativa nacional aplicable, como un «período cerrado por un control fiscal».

12 El 13 de noviembre de 2020, G solicitó a la autoridad tributaria de primer grado que procediera a un nuevo control fiscal del IVA correspondiente al período examinado. En apoyo de su solicitud, G se refirió, en particular, a las decisiones fiscales anticipadas e indicó que, tras el cierre del control fiscal anterior, había comprobado que algunas de las facturas rectificativas de gastos de depósito que había emitido no habían sido incluidas en las declaraciones del IVA correspondientes al período examinado y que otras no se habían emitido hasta después del inicio de ese control. Estimaba que los elementos así actualizados le debían dar derecho, en el marco de un nuevo control fiscal, a la devolución del IVA correspondiente a ese período.

13 Mediante resolución de 26 de noviembre de 2020, la autoridad tributaria de primer grado denegó la solicitud de un nuevo control fiscal, sin examen en cuanto al fondo, al entender que no se cumplían los requisitos establecidos en el artículo 92, letra b), de la Ley Reguladora de la Administración Tributaria. Consideró que las decisiones fiscales anticipadas no constituían elementos de hecho nuevos ni circunstancias nuevas, en el sentido de esta disposición, que justificaran un nuevo control fiscal, debido a que G había tenido la posibilidad de efectuar una «autorrectificación» del IVA antes del control fiscal anterior, a raíz de la emisión de esas decisiones. Asimismo, estimó que las facturas no incluidas en las declaraciones del IVA correspondientes al período examinado no constituían elementos de hecho nuevos ni circunstancias nuevas, en la medida en que los documentos justificantes relativos a esas facturas ya habían estado a disposición de G en el momento del control fiscal anterior.

14 Mediante resolución de 18 de enero de 2021, la Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas confirmó, sin examen en cuanto al fondo, la resolución de la autoridad tributaria de primer grado. En particular, señaló que, entre la adopción de las decisiones fiscales anticipadas, el 1 de

junio de 2015, y el inicio del control fiscal anterior, el 12 de diciembre de 2017, G había tenido posibilidad de corregir el IVA indebidamente facturado mediante una «autorrectificación».

15 G interpuso recurso contra la resolución de 18 de enero de 2021 ante el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría), órgano jurisdiccional remitente, alegando que dicha resolución violaba los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad. En particular, sostuvo que las rectificaciones que pretendía efectuar se referían a un período para el que aún no había expirado el plazo de prescripción y que no había podido impugnar su liquidación del IVA dentro del plazo legal por no haber dispuesto en aquel momento de los justificantes de las rectificaciones efectuadas.

16 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de los requisitos, establecidos en el artículo 92, letra b), de la Ley Reguladora de la Administración Tributaria, que debe cumplir una solicitud de nuevo control fiscal respecto de un período cerrado por un control fiscal.

17 Dicho órgano jurisdiccional señala que, en virtud del artículo 92, letra b), de la citada Ley, solo puede efectuarse un nuevo control fiscal si el contribuyente actualiza un elemento de hecho nuevo o una circunstancia nueva que implique una modificación de las conclusiones del control anterior y que no estuviera a su disposición anteriormente ni pudiera estar a disposición del contribuyente que actuaba de buena fe, o que no fuera conocido anteriormente por él ni pudiera ser conocido por el contribuyente que actuaba de buena fe. Añade que, según la interpretación de la Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, tal elemento de hecho nuevo o circunstancia nueva solo puede invocarse válidamente en el caso de que el contribuyente, debido a una circunstancia externa y sin culpa por su parte, no haya podido aportar las rectificaciones necesarias hasta un momento posterior.

18 En estas circunstancias, el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 167, 168, 179, 180, 183, 250 y 252 de la [Directiva del IVA], así como los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad, en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional —en este caso el artículo 92, letra b), de la [Ley CLI de 2017, Reguladora de la Administración Tributaria]— o a una interpretación y aplicación de esta normativa con arreglo a las cuales, en relación con un período cerrado por un control fiscal, la rectificación y la devolución del [IVA] facturado indebidamente solo resultan posibles si existen hechos o circunstancias nuevos de los que anteriormente el sujeto pasivo no disponía ni podía disponer de buena fe, o de los que el sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo de buena fe, al margen de que no hubiera riesgo de pérdida de ingresos tributarios por haberse ingresado en la Hacienda Pública el impuesto indebidamente facturado que se pretende rectificar?»

Sobre la cuestión prejudicial

19 Con carácter preliminar, en primer lugar, es preciso señalar que el hecho de que un órgano jurisdiccional nacional, en el plano formal, haya formulado su petición de decisión prejudicial refiriéndose a determinadas disposiciones del Derecho de la Unión no impide que el juez de la Unión le proporcione todos los elementos de interpretación que puedan permitirle resolver el litigio de que conoce, aun cuando no haya hecho referencia a ellos al redactar sus cuestiones prejudiciales. A este respecto, corresponde al juez de la Unión deducir del conjunto de datos aportados por el órgano jurisdiccional nacional, y especialmente de la motivación de la resolución de remisión, los puntos del Derecho de la Unión que requieren una interpretación, habida cuenta del objeto del litigio (sentencia de 14 de febrero de 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, apartado 28).

20 En el caso de autos, según las indicaciones que figuran en la resolución de remisión, el litigio principal versa únicamente sobre una solicitud de regularización del IVA indebidamente facturado. Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente se refiere, en su cuestión prejudicial, a los artículos 167, 168, 179, 180 y 183 de la Directiva del IVA, que contemplan el derecho a deducir el IVA, y a los artículos 250 y 252 de dicha Directiva, que establecen la obligación del sujeto pasivo de presentar declaraciones del IVA y delimitan el derecho de los Estados miembros en lo que respecta a los plazos para cumplir esa obligación. En la medida en que el litigio principal no versa sobre esos aspectos y la resolución de remisión no precisa las razones por las que se solicita la interpretación de estas disposiciones, no procede que el Tribunal General se pronuncie sobre ellas.

21 En segundo lugar, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en una situación como la del litigio principal, en la que un sujeto pasivo ha pagado un importe correspondiente a un IVA indebidamente facturado por el que se ha generado una deuda fiscal en virtud del artículo 203 de la Directiva del IVA, corresponde, en principio, al emisor de la factura proceder a la regularización de esta, entendiéndose que, a falta de una disposición en la Directiva del IVA relativa a la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado, corresponde, en principio, a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse dicho IVA (véase la sentencia de 13 de marzo de 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, apartado 35 y jurisprudencia citada).

22 Más concretamente, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer en sus ordenamientos jurídicos internos la posibilidad de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe (véase la sentencia de 13 de marzo de 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, apartado 36 y jurisprudencia citada) o cuando este haya eliminado completamente, a su debido tiempo, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de mayo de 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, apartado 33 y jurisprudencia citada).

23 Por lo que respecta a la relación entre los dos requisitos mencionados en el anterior apartado 22, el Tribunal de Justicia declaró que, cuando quien expide la factura eliminó por completo, en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, los Estados miembros no podían supeditar la regularización del IVA a la buena fe de quien expide dicha factura (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 28).

24 En el caso de autos, como se desprende del propio tenor de la cuestión prejudicial, esta fue formulada por el órgano jurisdiccional remitente partiendo de la premisa de que en el litigio principal había sido eliminado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

25 En la medida en que incumbe al Tribunal General tener en cuenta el contexto fáctico y normativo en el que se inserta la cuestión prejudicial, tal como lo define el órgano jurisdiccional remitente (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de marzo de 2022, Daimler, C-232/20, EU:C:2022:196, apartado 92 y jurisprudencia citada), no corresponde al Tribunal General comprobar la exactitud de la apreciación del órgano jurisdiccional remitente mencionada en el anterior apartado 24.

26 En tercer lugar, como se desprende de la resolución de remisión y de las precisiones aportadas en la vista ante el Tribunal General, la disposición nacional a la que se refiere la cuestión prejudicial, a saber, el artículo 92, letra b), de la Ley del Régimen de la Administración Tributaria, establece los requisitos procesales con arreglo a los cuales un sujeto pasivo puede ejercer su derecho a la regularización del IVA correspondiente a un período que ya haya sido objeto de un control fiscal.

27 Según el artículo 92, letra b), de la Ley del Régimen de la Administración Tributaria, cabe, por un período que ya haya sido objeto de un control fiscal, regularización del IVA en el marco de un nuevo control fiscal, cuya apertura está supeditada, no obstante, al requisito de que el sujeto pasivo invoque un nuevo elemento de hecho o una nueva circunstancia que implique una modificación de las conclusiones del control fiscal anterior y que no le fuera conocido ni estuviera a su disposición con anterioridad ni pudiera ser conocido o estar a disposición de un sujeto pasivo que actuara de buena fe.

28 En lo que atañe, más concretamente, al concepto de «buena fe» previsto en dicha disposición, y como confirmaron todas las partes interesadas que participaron en la vista ante el Tribunal General, este concepto no se refiere a la cuestión de si el sujeto pasivo actuó de buena fe cuando emitió una factura que mencionaba erróneamente el IVA, sino a la de si el sujeto pasivo que invoca un elemento nuevo para obtener la apertura de un nuevo control fiscal no podía, con anterioridad, conocer dicho elemento o disponer de él. De ello se deduce que el requisito de buena fe establecido por la disposición nacional contemplada en la cuestión prejudicial no se corresponde con el concepto de «buena fe» en el sentido de la jurisprudencia mencionada en el anterior apartado 23.

29 Habida cuenta de lo anterior, procede considerar que, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva del IVA y los principios de efectividad, de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que supedita el ejercicio del derecho a la regularización del IVA indebidamente facturado por un período que ya ha sido objeto de un control fiscal a requisitos vinculados a la presentación de un nuevo elemento que pueda dar lugar a una modificación de las conclusiones de ese control, aun cuando no exista riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

30 Para responder a esta cuestión prejudicial, procede recordar que, a falta de normativa de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, la determinación de la regulación procesal destinada a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión genera a favor de los justiciables corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros, y las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que no sean menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estén estructuradas de una forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (véase la sentencia de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, apartado 39 y jurisprudencia citada).

31 Por lo que respecta al principio de efectividad, sobre el que versan las dudas del órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, habida cuenta de sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria, no pueda cuestionarse indefinidamente. A este respecto, de la jurisprudencia se desprende, en particular, que no se vulnera el principio de efectividad cuando el sujeto pasivo dispone, en virtud de la regulación procesal prevista por el Derecho nacional, de un período razonable para ejercer sus derechos, al término del cual dicho ejercicio ya no es posible, en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración interesados. En efecto, la existencia de tales limitaciones temporales no hace imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, aun cuando su aplicación pueda conducir a la desestimación, total o parcial, de la acción ejercitada (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 32 y jurisprudencia citada).

32 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar la compatibilidad de las disposiciones procesales nacionales con el principio de efectividad teniendo en cuenta todas las circunstancias del litigio principal. No obstante, el Tribunal General puede proporcionarle cualquier indicación útil al respecto (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de febrero de 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, apartado 27 y jurisprudencia citada).

33 A este respecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la cuestión de si una disposición procesal nacional hace imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos a los particulares por el Derecho de la Unión debe analizarse teniendo en cuenta el lugar que ocupa dicha disposición dentro del conjunto del procedimiento, el desarrollo de este y sus peculiaridades ante las diversas instancias nacionales (véase la sentencia de 14 de febrero de 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, apartado 40 y jurisprudencia citada).

34 En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que, según la normativa nacional aplicable al litigio principal, el sujeto pasivo puede regularizar el IVA indebidamente facturado presentando una declaración de «autorrectificación» a tal efecto. Es cierto que, a partir del inicio de un control fiscal relativo a un período determinado, ya no cabe «autorrectificación» en relación con dicho período, aun cuando el plazo de prescripción para solicitar la devolución de dicho IVA aún no haya expirado.

35 No obstante, como precisó el órgano jurisdiccional remitente en su respuesta a la solicitud de aclaraciones del Tribunal General, por una parte, en virtud de la normativa nacional aplicable, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de obtener la regularización del IVA indebidamente facturado correspondiente al período objeto del control fiscal presentando las facturas rectificativas durante este. Por otra parte, ese sujeto pasivo también puede obtener tal regularización presentando esas facturas en el marco de una reclamación contra la resolución por la que se da por concluido el control fiscal.

36 A este respecto, de las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente se desprende, habida cuenta de la normativa nacional aplicable, que G había dispuesto, antes de la apertura del control fiscal, de más de dos años y medio para regularizar el IVA indebidamente facturado mediante una «autorrectificación». Además, el control fiscal, durante el cual dicho sujeto pasivo también podía obtener la regularización del IVA mediante la presentación de facturas rectificativas, se prolongó durante más de siete meses. Por añadidura, G dispuso de un plazo adicional para obtener dicha regularización presentando tales facturas en el marco de una eventual reclamación contra la resolución por la que se dio por concluido el control fiscal.

37 De ello se deduce, por una parte, que el sujeto pasivo interesado había dispuesto de un lapso de tiempo superior a tres años durante el cual podía solicitar la regularización del IVA indebidamente facturado. Pues bien, tal plazo presenta, en principio, carácter razonable a la luz del principio de efectividad (véase, por analogía, la sentencia de 15 de diciembre de 2011, *Banca Antoniana Popolare Veneta*, C-427/10, EU:C:2011:844, apartado 25).

38 Por otra parte, nada en los autos que obran en poder del Tribunal General indica la existencia de circunstancias particulares que hubieran impedido objetivamente al sujeto pasivo interesado obtener la regularización del IVA en cuestión. A este respecto, G se limitó a alegar, en esencia, que el número de facturas que debía rectificar era elevado. Sin embargo, no parece que esta mera circunstancia pueda haberle impedido solicitar la regularización del IVA durante el período mencionado en el anterior apartado 37.

39 Por consiguiente, en circunstancias como las del litigio principal, en las que el sujeto pasivo dispone de un lapso de tiempo suficiente para regularizar el IVA indebidamente facturado antes de la apertura del control fiscal, durante este o en el marco de la reclamación contra la resolución por la que aquel se da por concluido, la aplicación de una normativa nacional como la contemplada en la cuestión prejudicial, aunque pueda dar lugar a la imposibilidad de obtener la regularización de dicho IVA en el marco de un nuevo control fiscal, no parece que pueda hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la regularización del IVA.

40 Esta apreciación no queda desvirtuada por el hecho de que el plazo de prescripción de las operaciones de que se trata en el litigio principal aún no hubiera expirado en el momento de la presentación de la solicitud del nuevo control fiscal. En efecto, el mero hecho de que la normativa nacional establezca, además del plazo de prescripción general, otra regulación procesal que delimita el ejercicio del derecho a la regularización del IVA no es contrario al principio de efectividad, siempre que la aplicación de esa regulación no haga prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de ese derecho, como se desprende de la jurisprudencia citada en el anterior apartado 31.

41 A este respecto, de la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que, en virtud de la normativa nacional aplicable, la apertura de un control fiscal por un período determinado modifica, con independencia del plazo de prescripción, la regulación con arreglo a la cual el sujeto pasivo puede obtener la regularización del IVA correspondiente a dicho período. Así pues, tal regularización ya no cabe mediante una «autorrectificación», sino que el sujeto pasivo debe solicitar a la Administración tributaria que tenga en cuenta las facturas rectificativas en el marco bien de ese control fiscal, bien de una eventual reclamación contra la resolución por la que este se da por concluido, bien de un nuevo control cuya apertura está supeditada, no obstante, a los requisitos previstos por la disposición nacional contemplada en la cuestión prejudicial.

42 Pues bien, la aplicación de la regulación procesal mencionada en el anterior apartado 41, que existe con independencia del plazo de prescripción general, no puede, en circunstancias como las del litigio principal, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la regularización del IVA, puesto que, como se ha señalado en el anterior apartado 37, el lapso de tiempo durante el cual el sujeto pasivo podía obtener dicha regularización —antes de la apertura del control fiscal, durante este o en el marco de la reclamación contra la resolución por la que aquel se da por concluido— presentaba, en principio, carácter razonable.

43 Del mismo modo, las apreciaciones expuestas en el anterior apartado 39 no quedan desvirtuadas por las sentencias de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), y de 2 de julio de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520). En efecto, las soluciones adoptadas en esas sentencias se referían a situaciones caracterizadas por el hecho de que el sujeto pasivo disponía de un plazo o de un período de tiempo muy corto para ejercer sus derechos (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, apartado 41, y de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 34). Pues bien, como se ha recordado en el anterior apartado 36, en circunstancias como las del litigio principal, el sujeto pasivo dispuso de un período de tiempo mucho más prolongado para ejercer su derecho a la regularización del IVA indebidamente facturado, tanto antes de la apertura del control fiscal como durante este y en el marco de una reclamación contra la resolución por la que aquel se dio por concluido.

44 Por lo demás, por lo que respecta a los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, a los que también se refiere la cuestión prejudicial, procede recordar, por una parte, que el principio de neutralidad fiscal no es una norma de Derecho primario, sino un principio de interpretación que debe aplicarse junto con otros principios, entre los que figura el principio de seguridad jurídica (véase la sentencia de 7 de julio de 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, apartado 49 y jurisprudencia citada).

45 Por consiguiente, el principio de neutralidad fiscal no puede tener como efecto, por sí solo, permitir a un sujeto pasivo regularizar el IVA indebidamente facturado en una situación en la que no ha ejercido su derecho a tal regularización según las normas procesales previstas por el Derecho nacional, cuando tales normas no pueden hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de ese derecho (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 7 de julio de 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, apartado 50).

46 Por otra parte, es cierto que el Tribunal de Justicia declaró que, aun cuando la solicitud de devolución del IVA indebidamente pagado hubiera resultado de la propia negligencia del sujeto pasivo, el Estado miembro en cuestión debería recurrir a medios que, al tiempo que permitieran alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por la normativa nacional, causarían el menor menoscabo posible a los principios establecidos por la legislación de la Unión, como el principio de neutralidad del IVA, y que, habida cuenta del lugar que ocupaba este principio en el sistema común del IVA, una sanción consistente en la denegación absoluta del derecho a la devolución del IVA erróneamente facturado e indebidamente pagado resultaría desproporcionada (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartados 36 y 37 y jurisprudencia citada).

47 Sin embargo, aunque la aplicación de una normativa nacional como la contemplada en la cuestión prejudicial pueda dar lugar, en determinados casos, a la denegación del derecho a la devolución del IVA en el marco de un nuevo control fiscal, no es menos cierto que, en circunstancias como las del litigio principal, el sujeto pasivo no se vio privado de la posibilidad de ejercer ese derecho, de manera efectiva, ni antes del inicio del control fiscal anterior ni durante este ni en el marco de una reclamación contra la resolución por la que aquel se dio por concluido. Por consiguiente, no puede considerarse que dicha aplicación sea constitutiva de una denegación absoluta del derecho a la devolución del IVA erróneamente facturado que sea desproporcionada en relación con el objetivo consistente en garantizar el respeto del principio de seguridad jurídica, tal como se ha recordado en el anterior apartado 31.

48 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la cuestión prejudicial que la Directiva del IVA y los principios de efectividad, de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que supedita el ejercicio del derecho a la regularización del IVA indebidamente facturado por un período que ya ha sido objeto de un control fiscal a requisitos vinculados a la presentación de un nuevo elemento que pueda dar lugar a una modificación de las conclusiones de dicho control, aun cuando no exista riesgo de pérdida de ingresos fiscales, siempre que el sujeto pasivo interesado pueda ejercer efectivamente su derecho a la regularización durante un período razonable.

Costas

49 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 General no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces)
declara:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y los principios de efectividad, de neutralidad fiscal y de proporcionalidad

deben interpretarse en el sentido de que

no se oponen a una normativa nacional que supedita el ejercicio del derecho a la regularización del impuesto sobre el valor añadido indebidamente facturado por un período que ya ha sido objeto de un control fiscal a requisitos vinculados a la presentación de un nuevo elemento que pueda dar lugar a una modificación de las conclusiones de dicho control, aun cuando no exista riesgo de pérdida de ingresos fiscales, siempre que el sujeto pasivo interesado pueda ejercer efectivamente su derecho a la regularización durante un período razonable.

Póttorak	Hesse	Steinfatt
----------	-------	-----------

Síguenos en...



Petrík		Dimitrakopoulos
--------	--	-----------------

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 3 de junio de 2026.

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...

