Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL (Sala Prejudicial)

de 11 de febrero de 2026 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del IVA — Derecho a deducción del IVA soportado — Artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva 2006/112/CE — Expedición de la factura en la que se indica el IVA durante el período impositivo siguiente a aquel respecto al que se ejerce el derecho a deducción — Neutralidad fiscal y proporcionalidad»

En el asunto T-689/24,

que tiene por objeto una 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 GENERAL (Sala Prejudicial),

integrado, durante las deliberaciones, por el Sr. S. Papasavvas, Presidente, y la Sra. N. Półtorak, el Sr. M. Sampol Pucurull, la Sra. G. Steinfatt (Ponente) y el Sr. D. Petrlík, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Martín y Pérez de Nanclares;

Secretaria: Sra. M. Zwozdziak-Carbonne, administradora;

vista la transmisión por el Tribunal de Justicia de la petición de decisión prejudicial al Tribunal General el 8 de enero 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 28 de octubre de 2025;

* Lengua de procedimiento: polaco.

consideradas las observaciones presentadas:

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

– en nombre del Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, por la Sra. M. Kowalewska y el Sr. T. Tratkiewicz;

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

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

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado 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, 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 lo sucesivo, «Directiva del IVA»), así como de los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA), de efectividad y de proporcionalidad.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre I. S.A. y el Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Nacional de Información Tributaria, Polonia; en lo sucesivo, «autoridad tributaria»), en relación con una resolución interpretativa relativa a la deducción del IVA sobre las entregas de gas y electricidad a I., que figura en facturas recibidas por esta última en el curso del período impositivo siguiente a aquel en el que se efectuó la adquisición.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 63 de la Directiva del IVA está redactado en los siguientes términos:

«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.»

4 El título X de esta Directiva, relativo a las deducciones, contiene un capítulo I, cuyo epígrafe es «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», que está integrado por los artículos 167 a 172. El artículo 167 de dicha Directiva establece:

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

5 El artículo 168 de la Directiva del IVA 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;

[…]».

6 El capítulo 4 del título X de la Directiva del IVA, bajo el epígrafe «Condiciones para ejercer el derecho a deducir», comprende los artículos 178 a 183. A tenor del artículo 178 de esta Directiva:

«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;

[…]».

7 A tenor del artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA:

«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.»

8 El título XI de la Directiva del IVA, relativo a las obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no tienen tal condición, comprende un capítulo 5, que se titula «Declaraciones», integrado por los artículos 250 a 261. El artículo 250, apartado 1, de dicha Directiva establece:

«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.»

9 El artículo 273, párrafo primero, de la Directiva del IVA dispone:

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

Derecho polaco

10 El artículo 86, apartado 1, 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 2018, posición 2174), en su versión modificada (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para la realización de operaciones sujetas al impuesto, el sujeto pasivo a que se refiere el artículo 15 tendrá derecho a deducir el montante de las cuotas del impuesto soportadas del importe de las cuotas del impuesto devengadas, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 114, 119, apartado 4, 120, apartados 17 y 19, y 124.»

11 Con arreglo al artículo 86, apartado 10, de la Ley del IVA:

«El derecho a deducir el montante de las cuotas del impuesto soportadas del importe de las cuotas del impuesto devengadas nacerá con la liquidación correspondiente al período impositivo en el que haya nacido la obligación tributaria respecto de los bienes y servicios adquiridos o importados.»

12 El artículo 86, apartado 10b, de la Ley del IVA dispone:

«El derecho a deducir el montante de las cuotas del impuesto soportadas del importe de las cuotas devengadas en los casos 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;

[…]».

Litigio principal y cuestión prejudicial

13 I., sociedad sujeta al 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. En el marco de sus actividades, es considerada adquirente y revendedor de bienes que son objeto de operaciones bursátiles y figura como tal en las facturas. En consecuencia, está obligada a liquidar el IVA soportado y repercutido.

14 I. solicitó a la autoridad tributaria una resolución interpretativa en materia de IVA, con el fin de saber si tenía derecho a deducir el impuesto soportado indicado en las facturas debidamente emitidas por la adquisición de gas y electricidad, en virtud del artículo 86, apartados 1 y 10, de la Ley del IVA, pese a que había recibido las facturas que documentaban la adquisición en el curso del correspondiente período impositivo en el período impositivo siguiente, si bien no más tarde de la fecha en la que había presentado su declaración tributaria.

15 En una resolución interpretativa de 12 de noviembre de 2019, la autoridad tributaria consideró que el ejercicio del derecho a deducción está supeditado, tanto en el Derecho polaco como en el Derecho de la Unión, al cumplimiento de requisitos formales, en particular la recepción de una factura. 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 un 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, por considerar, en esencia, que el derecho a deducir el impuesto soportado está vinculado generalmente al momento en el que el IVA es exigible, es decir, el momento en el que nace la obligación tributaria. No obstante, según dicho órgano jurisdiccional, para que el sujeto pasivo pueda ejercer su derecho a deducción, deben cumplirse dos requisitos, consistentes en que la operación se haya realizado y que el sujeto pasivo disponga de una factura que documente esa operación. Según el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia), el momento en el que nace el derecho a deducir el impuesto soportado, que se determina en el artículo 167 de la Directiva del IVA, es modificado en la práctica por el requisito formal que establece el artículo 178, letra a), de dicha Directiva, consistente en estar en posesión de la factura correspondiente. Según el órgano jurisdiccional remitente, de ello se deduce que el derecho a deducir el impuesto soportado nace, siempre que se cumplan los demás requisitos, en el momento de la recepción de dicha 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, Polonia), 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 alberga dudas en cuanto a una posible transposición incorrecta de los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva del IVA en el ordenamiento jurídico interno. En su opinión, el artículo 86, apartado 10b, punto 1, de la Ley del IVA establece un requisito adicional respecto a la Directiva del IVA para que nazca el derecho a deducción, a saber, estar en posesión de una factura o de un documento aduanero en la fecha de la liquidación.

19 Dicho órgano jurisdiccional señala que, en el presente asunto, la aplicación del artículo 86, apartado 10b, punto 1, de la Ley del IVA tiene como efecto que se retrase el derecho a deducción. Indica que, cuando el vendedor, en virtud de una operación que ha realizado, ya ha ingresado el IVA adeudado en la Hacienda Pública, el adquirente tiene que esperar a recibir la factura correspondiente para que nazca su derecho a deducción.

20 El órgano jurisdiccional remitente considera que, de conformidad con el Derecho de la Unión, debe ser posible deducir el impuesto soportado en 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. Estima que tal interpretación permite al sujeto pasivo de que se trate ejercer su 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 incidir directamente en la existencia de una vulneración del principio de neutralidad y no encuentra un fundamento directo en la Directiva del IVA.

21 En tales 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?».

Sobre la cuestión prejudicial

22 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva del IVA, así como los principios de neutralidad del IVA, de efectividad 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 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.

23 Según reiterada jurisprudencia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado o satisfecho por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión (véase la sentencia de 12 de septiembre de 2024, NARE-BG, C-429/23, EU:C:2024:742, apartado 45 y jurisprudencia citada).

24 En efecto, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo de la carga del IVA soportado o satisfecho 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 sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 27 y jurisprudencia citada, y de 12 de septiembre de 2024, NARE-BG, C-429/23, EU:C:2024:742, apartado 46 y jurisprudencia citada). El principio básico del sistema del IVA se basa en el hecho de que el IVA pretende gravar únicamente al consumidor final y es perfectamente neutro respecto de los sujetos pasivos que intervienen en el proceso de producción y distribución anterior a la fase de gravamen final, sea cual sea el número de transacciones producidas [véase la sentencia de 12 de septiembre de 2024, Novo Nordisk (IVA — Contribuciones pagadas en virtud de una obligación legal), C-248/23, EU:C:2024:735, apartado 32 y jurisprudencia citada].

25 El derecho a deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, siempre que los sujetos pasivos que deseen ejercitarlo cumplan las exigencias o requisitos tanto materiales como formales a los que está supeditado. En concreto, normalmente este derecho se ejercita inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas impositivas que hayan gravado las operaciones anteriores [véanse las sentencias de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA — Adquisición ficticia), C-114/22, EU:C:2023:430, apartado 27 y jurisprudencia citada, y de 12 de septiembre de 2024, NARE-BG, C-429/23, EU:C:2024:742, apartado 47 y jurisprudencia citada].

26 Según el artículo 167 de la Directiva del IVA, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, y, según el artículo 63 de esa Directiva, tal exigibilidad se produce en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios [sentencia de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA — Adquisición ficticia), C-114/22, EU:C:2023:430, apartado 31]

27 Como se ha mencionado en el anterior apartado 25, el derecho a deducir está supeditado al cumplimiento de exigencias o requisitos tanto materiales como formales establecidos por la Directiva del IVA.

28 Los requisitos materiales del derecho a deducción son los que regulan el propio fundamento y el alcance de este derecho, como se establecen en el capítulo 1 del título X de la Directiva del IVA, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir». Así pues, con arreglo al artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, los bienes respecto de los que el sujeto pasivo tenga intención de invocar el derecho a deducir deben haber sido adquiridos por este en esa condición en el momento de la adquisición. Además, es necesario que dichos bienes sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que hayan sido entregados por otro sujeto pasivo [sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 28; véase, también, la sentencia de 14 de octubre de 2021, Finanzamt N y Finanzamt G (Comunicación de la afectación), C-45/20 y C-46/20, EU:C:2021:852, apartado 34 y jurisprudencia citada].

29 Los requisitos formales del derecho a deducir regulan las modalidades y el control del ejercicio de este, así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración [véase la sentencia de 14 de octubre de 2021, Finanzamt N y Finanzamt G (Comunicación de la afectación), C-45/20 y C-46/20, EU:C:2021:852, apartado 35 y jurisprudencia citada]. En particular, del artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA resulta que para poder ejercer tal derecho es necesario estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6, de esta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 29 y jurisprudencia citada).

30 Esa distinción entre los requisitos materiales y los formales que regulan el derecho a deducir es importante, puesto que, según jurisprudencia reiterada, los principios fundamentales de neutralidad del IVA y de proporcionalidad exigen que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales [véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de octubre de 2021, Finanzamt N y Finanzamt G (Comunicación de la afectación), C-45/20 y C-46/20, EU:C:2021:852, apartado 36 y jurisprudencia citada, y de 16 de febrero de 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, C-519/21, EU:C:2023:106, apartado 98 y jurisprudencia citada]. El Tribunal de Justicia también ha precisado que el incumplimiento de exigencias formales que pueden subsanarse no desvirtúa el buen funcionamiento del sistema del IVA (sentencia de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, apartado 46).

31 De la jurisprudencia citada en los anteriores apartados 28 a 30 se desprende que el nacimiento del derecho a la deducción solo puede supeditarse a los requisitos materiales establecidos en 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 45].

32 Por lo tanto, el derecho a deducción nace con independencia de la posesión de una factura, que solo representa un requisito formal relativo a su ejercicio (véanse los anteriores apartados 28 a 31). En cambio, 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).

33 Pues bien, según la normativa nacional controvertida en el litigio principal, el derecho a deducir el montante de las cuotas del IVA soportadas del importe de las cuotas del IVA devengadas nace con la liquidación relativa al período impositivo en el que el sujeto pasivo recibió la factura correspondiente, y no antes de tal liquidación. Así pues, con arreglo a esta normativa, si dicha factura se recibió en el período impositivo siguiente a aquel en el que tuvo lugar la operación imponible, el derecho a deducir nace en ese período posterior. Como también señala el órgano jurisdiccional remitente, esta normativa establece así un requisito adicional para el nacimiento del derecho a deducción, a saber, que se esté en posesión de una factura o de un documento aduanero en la fecha de la liquidación correspondiente al período respecto al cual se ejerce tal derecho, aun cuando, en esa fecha, se hayan cumplido los requisitos materiales, entre ellos, la realización del hecho imponible.

34 De la jurisprudencia se desprende que el derecho a deducción se ejerce, en principio, durante el mismo período en el que se originó, es decir, de conformidad con el artículo 167 de la Directiva del IVA, en el momento en que el impuesto resulta exigible (sentencias de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 44; de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, apartado 36, y de 21 de octubre de 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, apartado 84).

35 A diferencia de lo que sostiene el Gobierno polaco, la conclusión contraria a la mencionada en el apartado 34 anterior no puede deducirse de la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268). El hecho de que el Tribunal de Justicia declarase, en los apartados 34 y 38 de dicha sentencia, que, en principio, el derecho a deducción debe ejercerse con referencia al período en el que, por una parte, ese derecho haya nacido y, por otra parte, el sujeto pasivo estuviera en posesión de una factura o de un documento equivalente se explica 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 o de tal documento en el momento en que ejerció su derecho a la deducción del IVA (sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 39).

36 Pues bien, contrariamente a la parte demandante en el litigio principal en el asunto que dio lugar a la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), y al igual que la parte demandante en el litigio principal en el asunto que dio lugar a la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), el sujeto pasivo de que se trata disponía de facturas en el momento del ejercicio de su derecho a la deducción del IVA.

37 Asimismo, el carácter inmediato de la deducción recordada en el apartado 35 de la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), tiene por objeto, en particular, garantizar la neutralidad del sistema común del IVA y evitar que los sujetos pasivos corran un riesgo financiero al soportar total o parcialmente el peso de dicho impuesto. Por esta razón, con arreglo al artículo 179 de la Directiva del IVA, el período durante el cual el bien adquirido o el servicio prestado haya sido gravado por el IVA, dando origen al derecho a deducción, debe coincidir con el período en el que se ejerza el derecho a deducción.

38 Así pues, en el supuesto de que un sujeto pasivo no pueda deducir el IVA soportado, respecto a las operaciones efectuadas durante el período en el que hubiera nacido el derecho a deducción, aunque las facturas correspondientes estuvieran disponibles en el momento de la presentación de la declaración del IVA referida a dicho período, soportará temporalmente la carga del IVA, de modo que no queda totalmente liberado del peso de dicho impuesto, vulnerándose de ese modo los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad, así como del carácter inmediato de la deducción del IVA soportado [véase, por analogía, sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartados 46 y 49].

39 Esta conclusión se ve confirmada por la jurisprudencia relativa a los efectos en el tiempo de la rectificación de una factura.

40 Así, de la jurisprudencia se desprende que las disposiciones de la Directiva del IVA se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual la rectificación de una factura no tiene efectos retroactivos, de tal forma que el derecho a la deducción del IVA repercutido en la factura rectificada únicamente puede ejercitarse el año en el que se ha rectificado la factura inicial, y no en el que se expidió esta inicialmente (sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 43).

41 Por tanto, si un sujeto pasivo puede, a raíz de una rectificación de la factura correspondiente, 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, tales consideraciones son válidas con mayor razón en el caso de un sujeto pasivo que presente una factura regular al presentar dicha declaración.

42 En consecuencia, 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 que es objeto del 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.

43 Esta conclusión no queda desvirtuada por las alegaciones del Gobierno polaco y de la autoridad tributaria basadas en el artículo 273 de la Directiva del IVA.

44 En virtud del 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 es, en efecto, un objetivo reconocido y promovido por dicha Directiva. Sin embargo, en virtud del principio de proporcionalidad, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud de dicha disposición no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar tales objetivos (sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 47, y de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 38).

45 En la vista, la autoridad tributaria sostuvo, concretamente, que la disposición nacional controvertida permite evitar, en casos particulares, que se deduzca el IVA en una fase posterior de la comercialización antes de que se declare en la fase anterior, con el fin de evitar problemas de verificación del pago de las facturas. Sin embargo, este riesgo no se presenta en una situación como la que dio lugar al litigio principal, en la que el sujeto pasivo disponía efectivamente de una

factura conforme en el momento de presentar su declaración, lo que permitía a la autoridad tributaria llevar a cabo las comprobaciones necesarias. Pues bien, un Estado miembro no puede perseguir el objetivo de garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude mediante una medida general que no prevea la toma en consideración de todas las circunstancias pertinentes y que, en particular, pueda obstaculizar sistemáticamente el derecho a deducción de todos los sujetos pasivos [véase, en este sentido, la sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 54].

46 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, no es necesario examinar la cuestión de si el principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone también a una disposición nacional como la controvertida en el litigio principal.

47 Por tanto, procede responder a la cuestión prejudicial 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 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.

Costas

48 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 GENERAL (Sala Prejudicial)

declara:

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, 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.

Papasavvas Półtorak Sampol Pucurull

Steinfatt Petrlík

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 11 de febrero de 2026.

Firmas