

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 18 de marzo de 2021 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad indirecta — IVA — Directiva 2006/112/CE — Adquisición intracomunitaria de bienes — Deducción del impuesto soportado por esa adquisición — Requisitos formales — Requisitos materiales — Plazo de presentación de la declaración tributaria — Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad»

En el asunto C-895/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Gliwice, Polonia), mediante resolución de 4 de noviembre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de diciembre de 2019, en el procedimiento entre

**A.**

y

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,**

con intervención de:

**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. N. Piçarra, Presidente de Sala, y el Sr. S. Rodin y la Sra. K. Jürimäe (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. H. Saugmandsgaard Øe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de A., por el Sr. M. Bielawski, doradca podatkowy;
- en nombre del Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, por el Sr. P. Chrupek, radca prawny;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Siekierzyńska y J. Jokubauskaitė, 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 y 178 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre 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»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre A. y el Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional, Polonia; en lo sucesivo, «autoridad tributaria»), en relación con la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por determinadas adquisiciones intracomunitarias.

### 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 68 de esa Directiva dispone:

«El impuesto se devengará en el momento en que se efectúe la adquisición intracomunitaria de bienes.

La adquisición intracomunitaria de bienes se considerará realizada en el momento en que se entienda efectuada la entrega de bienes similares en el territorio del Estado miembro.»

- 5 El artículo 69 de dicha Directiva establece:

«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.»

- 6 Con arreglo al artículo 167 de esa misma Directiva:

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

- 7 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:

[...]

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

[...]».

8 El artículo 178 de dicha Directiva señala lo siguiente:

«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;

[...]».

9 A tenor del artículo 179 de la citada Directiva:

«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.

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.»

10 El artículo 180 de la misma Directiva es del siguiente tenor:

«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.»

11 El artículo 181 de la Directiva del IVA 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.»

12 El artículo 182 de esta Directiva señala lo siguiente:

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

13 A tenor del artículo 222, párrafo primero, de la citada Directiva:

«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.»

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 [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***

15 El artículo 86 de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre los Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2018, posición 2174), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«1. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para efectuar operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho a minorar el importe del impuesto devengado con el importe del impuesto soportado [...]

[...]

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

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

[...]

2) el apartado 2, punto 4, letra c), surgirá, con arreglo al apartado 10, a condición de que el sujeto pasivo:

a) reciba una factura que acredite la entrega de los bienes que constituye para él una adquisición intracomunitaria de bienes en los tres meses siguientes a la expiración del mes en el que haya nacido la obligación tributaria respecto de los bienes adquiridos;

b) incluya el importe del impuesto devengado por la adquisición intracomunitaria de bienes en la declaración tributaria mediante la cual deba liquidar ese impuesto no más tarde de tres meses desde el transcurso del mes en el que nació la obligación tributaria respecto de los bienes adquiridos.

[...]

10i. Cuando el sujeto pasivo incluya el importe del impuesto devengado en la declaración tributaria mediante la cual deba liquidar ese impuesto en un plazo posterior al establecido en el apartado 10b, puntos 2, letra b), y 3, el sujeto pasivo podrá incrementar proporcionalmente el importe del impuesto soportado en la liquidación del período impositivo respecto del cual todavía no haya concluido el plazo para presentar la declaración tributaria.

[...]

13. Cuando el sujeto pasivo no haya minorado el importe del impuesto devengado con el importe del impuesto soportado en los plazos mencionados en los apartados 10, 10d, 10e y 11, podrá hacerlo mediante la rectificación de la declaración tributaria correspondiente al período en el que surgió el derecho a minorar el importe del impuesto devengado, si bien no más tarde de los cinco años desde el inicio del año en el que surgió el derecho a la minoración del importe del impuesto devengado, con la salvedad del apartado 13a.

13a. Cuando el sujeto pasivo, respecto de la adquisición y entrega de bienes y de la prestación de servicios intracomunitarias en que, con arreglo al artículo 17, sea sujeto pasivo el adquirente de los bienes o de los servicios, no haya minorado el importe del impuesto devengado con el importe del impuesto soportado en los plazos mencionados en los apartados 10 y 11, podrá hacerlo mediante la rectificación de la declaración tributaria correspondiente al período en el que surgió el derecho a minorar el importe del impuesto devengado, si bien no más tarde de los cinco años desde el final del año en el que surgió el derecho a la minoración del importe del impuesto devengado.»

16 La redacción del artículo 86, apartado 10b, punto 2, letra b), de la Ley del IVA resulta de una modificación legislativa que entró en vigor el 1 de enero de 2017. Como consecuencia de esta

modificación, se incluyó en dicha disposición el inciso «no más tarde de tres meses desde el transcurso del mes en el que nació la obligación tributaria respecto de los bienes adquiridos». Con anterioridad a dicha fecha, esa disposición no consideraba ningún plazo. Mediante esa misma modificación, se añadió el apartado 10i al artículo 86 de dicha Ley.

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

- 17 A. es una sociedad que efectúa, en el marco de su actividad mercantil, en particular, adquisiciones intracomunitarias de bienes en territorio polaco. Utiliza estos bienes para operaciones sujetas al IVA en dicho territorio.
- 18 A. presentó ante la autoridad tributaria una consulta vinculante en relación con la situación fáctica siguiente. Afirma que, en determinadas circunstancias, no puede mencionar el IVA devengado resultante de adquisiciones intracomunitarias en la declaración tributaria presentada en el plazo de tres meses desde el transcurso del mes en el que nació la obligación tributaria respecto de los bienes adquiridos. En ese caso, menciona dicho IVA una vez expirado el citado plazo mediante una rectificación de su declaración tributaria. Lo mismo puede suceder en caso de recepción extemporánea de una factura, de clasificación incorrecta de la operación por A. o de error por parte de la persona encargada de los registros y declaraciones de IVA.
- 19 En concreto, A. preguntó a la autoridad tributaria si, en ese caso, podía deducir el IVA soportado por una adquisición intracomunitaria de bienes en idéntico período impositivo que aquel en el que se declaró el IVA devengado, aun cuando hubiese rectificado la declaración del IVA con posterioridad al plazo de tres meses establecido en el artículo 86, apartado 10b, punto 2, letra b), de la Ley del IVA. Según A., esta pregunta exige una respuesta afirmativa, puesto que dicha disposición añade un requisito adicional a las condiciones a las que se halla sometido el derecho a la deducción, establecidas por la Directiva del IVA, y es contraria a los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad.
- 20 Como se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, el 27 de diciembre de 2018, la autoridad tributaria adoptó una respuesta tributaria vinculante, según la cual el plazo de tres meses establecido en el artículo 86, apartado 10b, punto 2, letra b), de la Ley del IVA no limita el derecho a la deducción ni puede ser considerado, por tanto, incompatible con la Directiva del IVA ni con los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad. Además, el artículo 178 de esta Directiva autoriza a los Estados miembros a introducir formalidades que condicionen el derecho a la deducción, tales como ese plazo de tres meses.
- 21 A. interpuso ante el tribunal remitente, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Gliwice, Polonia), un recurso de anulación de dicha respuesta tributaria vinculante. En apoyo de su recurso, alegó que el artículo 86, apartado 10b, punto 2, letra b), de la Ley del IVA es incompatible con los artículos 167 y 178 de la Directiva del IVA y con los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad.
- 22 El tribunal remitente alberga dudas en cuanto a la compatibilidad del artículo 86, apartado 10b, punto 2, letra b), de la Ley del IVA con el Derecho de la Unión.
- 23 Precisa que, desde el 1 de enero de 2017, esta disposición establece una nueva condición de plazo, conforme a la cual el derecho a la deducción se supedita a la presentación de una declaración tributaria en el plazo de tres meses desde el transcurso del mes en el que nació la obligación tributaria respecto de los bienes adquiridos. Transcurrido este plazo, el sujeto pasivo debe rectificar la declaración presentada con anterioridad y solo puede deducir el IVA soportado por la adquisición intracomunitaria de bienes por el período en curso, de conformidad con el artículo 86, apartado 10i, de la Ley del IVA. De este modo, el sujeto pasivo soporta la carga económica del IVA devengado y, en su caso, del pago de intereses.
- 24 Según la exposición de motivos de la citada modificación legislativa, esta habría de permitir un mejor control de los intercambios intracomunitarios, en relación con los cuales se habían apreciado irregularidades, y de la autoliquidación del IVA.

- 25 El tribunal remitente también subraya que el artículo 86 de la Ley del IVA insta un plazo de cinco años para la rectificación del IVA devengado, mientras que este artículo establece dos plazos para el ejercicio del derecho a la deducción, a saber, por una parte, un plazo de caducidad de tres meses para liquidar el impuesto y, por otra parte, un plazo de prescripción de cinco años. Ese plazo de caducidad podría plantear dificultades a la luz del Derecho de la Unión.
- 26 En efecto, según el tribunal remitente, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en principio, los Estados miembros pueden establecer plazos de caducidad para el ejercicio del derecho a la deducción, siempre que respeten los principios de equivalencia y de efectividad. Además, tales plazos no deben menoscabar el principio de neutralidad fiscal y han de ser proporcionados, en el sentido de que no introduzcan formalidades excesivas en relación con los objetivos perseguidos ni supongan una carga económica para el sujeto pasivo. Para apreciar que se respetan estos principios, habrá que considerar las razones que hayan motivado el retraso en la declaración tributaria, según sean independientes del sujeto pasivo o reflejen errores a él imputables.
- 27 En el caso de autos, el tribunal remitente subraya que, por una parte, el establecimiento de un plazo de caducidad de tres meses, cuya duración parece, en principio, suficiente, puede incitar al sujeto pasivo a la disciplina, al tiempo que se lucha contra los abusos jurídicos. Así, el objetivo de ese plazo es evitar aquellas situaciones en las que, con cuotas de IVA soportado igual a las de IVA devengado, los sujetos pasivos utilizan las posibilidades de rectificación tardía con fines de optimización fiscal y de abuso de derecho. Por otra parte, existen, no obstante, situaciones en las que el sujeto pasivo no puede observar ese plazo de tres meses, en particular, en caso de emisión extemporánea o irregular de la factura o de irregularidades imputables a los operadores postales. Sin embargo, el artículo 86, apartado 10b, punto 2, letra b), de la Ley del IVA no distingue en función de la buena o mala fe del sujeto pasivo.
- 28 El mencionado tribunal llega a la conclusión de que los artículos 167 y 178 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como el artículo 86, apartado 10b, punto 2, letra b), de la Ley del IVA, en la medida en que dicho plazo de tres meses se aplica a sujetos pasivos de buena fe.
- 29 En esas circunstancias, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Gliwice) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 167 de la Directiva [del IVA], en relación con el artículo 178 de esta, en el sentido de que se opone a las disposiciones del Derecho nacional que condicionan el ejercicio del derecho a la deducción del impuesto soportado en el mismo período impositivo en el que deba liquidarse el impuesto devengado en relación con operaciones que constituyan una adquisición comunitaria de bienes a la declaración del impuesto devengado en concepto de estas operaciones en la correspondiente declaración tributaria, presentada dentro de un plazo preclusivo que, en Polonia, es de tres meses desde el transcurso del mes en el que nació la obligación tributaria respecto de los bienes y servicios adquiridos?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

- 30 Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 167 y 178 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el ejercicio del derecho a la deducción del IVA correspondiente a una adquisición intracomunitaria, en el mismo período impositivo que aquel en el que se devenga el IVA, está supeditado a la mención del IVA devengado en la declaración tributaria presentada en el plazo de tres meses desde el transcurso del mes en el que nació la obligación tributaria respecto de los bienes adquiridos.
- 31 Con carácter preliminar, es preciso recordar que, en el marco de las adquisiciones intracomunitarias, con arreglo al régimen de autoliquidación, 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartado 33).

- 32 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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 (sentencias de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartado 30 y jurisprudencia citada, y de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 26 y jurisprudencia citada). 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 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 37 y jurisprudencia citada).
- 33 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 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 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 27 y jurisprudencia citada).
- 34 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.
- 35 Además, el derecho a la deducción del IVA está supeditado al respeto de los requisitos materiales y formales previstos por la Directiva del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, apartado 35).
- 36 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.
- 37 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 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartado 42).
- 38 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.
- 39 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».
- 40 Lo cual implica, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que el derecho a la deducción del IVA debe ejercitarse, en principio, en el período impositivo en el que, primero, se ha originado el derecho a deducir y, segundo, el sujeto pasivo está en posesión de la factura (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, apartado 34, y de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 35).

- 41 Por consiguiente, el derecho a deducir se ejerce, en principio, durante el mismo período en el que se originó, es decir, con arreglo al artículo 167 de la Directiva del IVA, en el momento en que el impuesto resulta exigible (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, apartado 36).
- 42 Sin embargo, en virtud de los artículos 180 y 182 de la Directiva del IVA, un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción, aunque no haya ejercitado su derecho durante el período en el que nació este, siempre que se cumplan los requisitos y las reglas establecidas en la normativa nacional (sentencias de 12 de julio de 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 46 y jurisprudencia citada, y de 26 de abril de 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, apartado 37).
- 43 A este respecto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 273 de la Directiva del IVA, los Estados miembros están facultados para adoptar medidas con el fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude. Sin embargo, dichas medidas no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni cuestionar la neutralidad del IVA (sentencias de 12 de julio de 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 47 y jurisprudencia citada, y de 15 de septiembre de 2016, *Barlis 06 — Inwestycje Imobylnościowe i Turystyczne*, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 47 y jurisprudencia citada).
- 44 En el caso de autos, según la normativa nacional controvertida en el litigio principal, el derecho a la deducción del IVA correspondiente a una adquisición intracomunitaria nace siempre que, en un plazo de tres meses desde el transcurso del mes en el que nació la obligación tributaria respecto de los bienes adquiridos, el sujeto pasivo, por una parte, reciba una factura que acredite la entrega de los bienes que constituye para él una adquisición intracomunitaria de bienes y, por otra parte, mencione el importe del IVA devengado por esa adquisición en la declaración tributaria mediante la cual deba liquidar ese impuesto. Sin esa mención en la declaración presentada en dicho plazo, el sujeto pasivo sigue pudiendo rectificar su declaración en un plazo de cinco años desde el final del año en el que surgió el derecho a la minoración del IVA devengado por la adquisición intracomunitaria. En ese caso, el sujeto pasivo deberá liquidar retroactivamente el IVA devengado por esa adquisición, pudiendo en cambio deducir únicamente el IVA correspondiente a esa adquisición por el período impositivo en curso.
- 45 A este respecto, en primer término, en la medida en que esa normativa parece supeditar el nacimiento mismo del derecho a la deducción a ciertos requisitos de obtención de una factura y de declaración, procede señalar que, habida cuenta de los apartados 34 y 36 de la presente sentencia, el nacimiento del derecho a la deducción solo puede supeditarse a los requisitos materiales establecidos en la Directiva del IVA, que, para una adquisición intracomunitaria, se relacionan en el artículo 168, letra c), de dicha Directiva. En cambio, no depende necesariamente de la obtención de una factura ni de la declaración y liquidación del IVA devengado por esa adquisición en un plazo concreto.
- 46 En segundo término, una normativa nacional como la descrita en el apartado 44 de la presente sentencia puede tener como consecuencia que la liquidación de una cuota de IVA exigible y de una idéntica cuota de IVA deducible, correspondientes a una única adquisición intracomunitaria, no tenga lugar en el mismo período impositivo, con independencia de las circunstancias del caso de autos, de la buena fe del sujeto pasivo y de las razones de la declaración extemporánea del IVA devengado por dicha adquisición. La aplicación de esta normativa retrasa, por el mero incumplimiento de un requisito formal, el ejercicio del derecho a la deducción del IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias. De este modo, hace recaer temporalmente en el sujeto pasivo la carga del IVA.
- 47 Sin embargo, por una parte, de la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia resulta que, en el marco del régimen de autoliquidación, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando el sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales. Desde el momento en que la Administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer —por lo que respecta al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA— requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (sentencias de 12 de julio de 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 62 y jurisprudencia citada, y de 11 de diciembre de 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartados 38 y 40 y jurisprudencia citada). 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 (sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 71 y jurisprudencia citada, y de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartados 39).

- 48 Por otra parte, se ha de señalar que la exigencia, recordada en el apartado 41 de la presente sentencia, según la cual el derecho a la deducción se ejerce, en principio, en el período en el que sea exigible el impuesto puede garantizar la neutralidad fiscal. En efecto, permite garantizar que el abono del IVA y su deducción tengan lugar en el mismo período, de modo que se libera por completo al sujeto pasivo de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, apartados 35 a 37).
- 49 Sería contrario a esta lógica hacer recaer temporalmente en el sujeto pasivo la carga del IVA devengado por una adquisición intracomunitaria, *a fortiori* cuando, como se desprende del apartado 31 de la presente sentencia, no se debe ningún importe a la Administración tributaria por tal adquisición.
- 50 Por tanto, y siempre que concurren los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA que corresponde comprobar al tribunal remitente, la aplicación de una normativa nacional no puede impedir, de modo automático y porque se incumpla un requisito formal, el ejercicio del derecho a la deducción del IVA devengado por una adquisición intracomunitaria en el mismo período que aquel en el que se liquida idéntica cuota de IVA, sin tener en cuenta todas las circunstancias pertinentes y, en particular, la buena fe del sujeto pasivo.
- 51 No cabe extraer una conclusión distinta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual los Estados miembros pueden establecer, por motivos de seguridad jurídica, un plazo de preclusión cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad) (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, apartado 38 y jurisprudencia citada).
- 52 En efecto, de lo expuesto en los apartados 44 y 46 de la presente sentencia se desprende que el plazo de tres meses establecido por la normativa nacional controvertida en el litigio principal para la declaración del IVA correspondiente a una adquisición intracomunitaria no puede asimilarse a un plazo de preclusión, en el sentido de dicha jurisprudencia, que suponga la pérdida del derecho a deducir.
- 53 Aun así, como resulta de la jurisprudencia citada en el apartado 43 de la presente sentencia, los Estados miembros son competentes para establecer, respetando el principio de proporcionalidad, sanciones en caso de incumplimiento de los requisitos formales relativos al ejercicio del derecho a deducir el IVA en virtud del artículo 273 de la Directiva del IVA. En particular, el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción con objeto de sancionar el incumplimiento de los requisitos formales (sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inverimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 48 y jurisprudencia citada).
- 54 En cambio, una normativa nacional que prohíba sistemáticamente el ejercicio del derecho a deducir el IVA correspondiente a una adquisición intracomunitaria en el mismo período que aquel en el que debe liquidarse idéntica cuota de IVA, sin establecer que se consideren todas las circunstancias pertinentes y, en particular, la buena fe del sujeto pasivo, va más allá de lo necesario, por una parte, para garantizar la correcta recaudación del IVA, en el supuesto de que, como resulta de la jurisprudencia mencionada en el apartado 31 de la presente sentencia, no se deba ningún importe de IVA a la Administración tributaria, y, por otra parte, para evitar el fraude fiscal.
- 55 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 167 y 178 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el ejercicio del derecho a la deducción del IVA

correspondiente a una adquisición intracomunitaria, en el mismo período impositivo que aquel en el que se devenga el IVA, está supeditado a la mención del IVA devengado en la declaración tributaria presentada en el plazo de tres meses desde el transcurso del mes en el que nació la obligación tributaria respecto de los bienes adquiridos.

### **Costas**

56 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 167 y 178 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre 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, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el ejercicio del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a una adquisición intracomunitaria, en el mismo período impositivo que aquel en el que se devenga el IVA, está supeditado a la mención del IVA devengado en la declaración tributaria presentada en el plazo de tres meses desde el transcurso del mes en el que nació la obligación tributaria respecto de los bienes adquiridos.**

Firmas

---

\* Lengua de procedimiento: polaco.