

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 10 de septiembre de 2026 ([1](#))

Asunto C-167/26 RX

**I. S.A.
contra
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

« Reexamen — Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Derecho a deducción del impuesto soportado — Artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 179 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 — Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad — Vulneración de la unidad y la coherencia del Derecho de la Unión »

I. Introducción

1. El presente asunto es el segundo en el que el Tribunal de Justicia ha incoado un procedimiento de reexamen con arreglo al artículo 256 TFUE, apartado 3, párrafo tercero, contra una sentencia del Tribunal General dictada con carácter prejudicial, ([2](#)) en el caso de autos la sentencia Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ([3](#)) (en lo sucesivo, también denominada «sentencia sometida a reexamen» o «sentencia del Tribunal General»).
2. Dicha sentencia del Tribunal General, que se refiere al ámbito de la fiscalidad indirecta, aborda un elemento clave del sistema europeo del impuesto sobre el valor añadido (IVA), a saber, el derecho a deducción del impuesto soportado. Al interpretar determinadas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE ([4](#)) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), así como determinados principios generales del Derecho, el Tribunal General ha introducido —probablemente sin siquiera darse cuenta de ello— un cambio radical en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia tal y como esta se desprende, en particular, de la sentencia Terra Baubedarf-Handel ([5](#)) y, muy recientemente, de la sentencia Aptiv Services Hungary . ([6](#))
3. La divergencia jurisprudencial entre Tribunal General y el Tribunal de Justicia afecta, en esencia, a la definición del período correcto respecto al cual se considera que el sujeto pasivo debe ejercer su derecho a deducir el impuesto soportado, cuando la factura en la que se indica el importe de dicho IVA llega al sujeto pasivo con posterioridad al período en el que se realizó la operación gravada.
4. Aunque a primera vista pueda parecer más bien de carácter técnico, esta cuestión reviste una gran importancia para el buen funcionamiento del sistema común del IVA, ya que la correcta aplicación del derecho a deducción ocupa un lugar primordial en la práctica cotidiana de las empresas que operan

en el mercado interior de la Unión Europea. Por lo tanto, es necesario buscar una solución cuya aplicación no plantee dificultades ni incertidumbres relevantes.

5. Más allá de esta problemática del IVA propiamente dicha, el presente asunto también brindará la oportunidad de sentar las bases para el buen funcionamiento del mecanismo de reexamen que permite, con carácter excepcional, al Tribunal de Justicia controlar y, en su caso, rectificar las decisiones prejudiciales del Tribunal General.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

6. El artículo 63 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«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.»

7. El título X de la Directiva del IVA, relativo a las deducciones, incluye un capítulo 1, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», que se compone de los artículos 167 a 172 de dicha Directiva. El artículo 167 de dicha Directiva dispone:

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

8. El artículo 168 de la Directiva del IVA establece:

«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;

[...]».

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

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

a) para la deducción contemplada en la letra a) del artículo 168, 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 los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240;

[...]».

10. El artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA dispone:

«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.»

11. El artículo 180 de dicha Directiva preceptúa lo siguiente:

«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.»

12. El artículo 182 de dicha Directiva tiene el siguiente tenor:

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

13. El artículo 184 de la misma Directiva está redactado en los términos siguientes:

«La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.»

14. A tenor del artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA:

«La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.»

15. El título XI de la Directiva del IVA, relativo a las obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo, incluye un capítulo 5, titulado «Declaraciones», que se compone de los artículos 250 a 261 de dicha Directiva. El artículo 250, apartado 1, de esta última dispone:

«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.»

16. Por último, en virtud del artículo 273, párrafo primero, de la Directiva del IVA:

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

B. Derecho polaco

17. 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»), dispone:

«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.»

18. De conformidad con el 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 por el sujeto pasivo.»

19. 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 de la liquidación correspondiente al período en el que el sujeto pasivo haya recibido la factura o el documento aduanero;

[...]».

III. Antecedentes

A. Litigio principal y cuestión prejudicial

20. I. S.A., sociedad sujeta al IVA en Polonia, explota 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 devengado.

21. I. solicitó a la autoridad tributaria una resolución interpretativa en materia fiscal sobre la siguiente situación fáctica: recibe las facturas que documentan la adquisición de los bienes en el curso del período impositivo siguiente a aquel en el que se efectuó la entrega de dichos bienes, si bien no más tarde de la fecha límite para la presentación de la declaración tributaria correspondiente a este último período.

22. Por lo tanto, I. preguntó a la autoridad tributaria si en tal caso podía, en virtud del artículo 86, apartados 1 y 10, de la Ley del IVA, deducir el IVA soportado, indicado en las facturas debidamente emitidas por la compra de gas y electricidad, en la liquidación correspondiente al período en el que había nacido la obligación tributaria por los bienes adquiridos, pese a que las facturas no se recibían hasta después de dicho período.

23. 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, violar el principio de neutralidad del IVA.

24. I. interpuso recurso contra dicha resolución interpretativa ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia, Polonia), que lo desestimó mediante sentencia de 9 de octubre de 2020, por considerar en esencia que, si bien el derecho a deducir el impuesto ya existe respecto al período en el que nace la obligación tributaria en relación con los bienes y servicios adquiridos, el ejercicio de dicho derecho requiere estar en posesión de una factura. Según la citada sentencia, el momento en que nace el derecho a deducir el impuesto soportado, que se determina en el artículo 167 de la Directiva del IVA, queda así modificado en la práctica por el requisito formal que se establece en el artículo 178, letra a), de dicha Directiva, consistente en estar en posesión de la factura correspondiente. A juicio de dicho órgano jurisdiccional, de ello se desprende 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.

25. 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.

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

27. A juicio del órgano jurisdiccional remitente, la aplicación del artículo 86, apartado 10b, punto 1, de la Ley del IVA tiene como efecto, en el presente asunto, posponer el derecho a deducción. En efecto, señala que, tras la adquisición de un bien o un servicio, el adquirente tiene que esperar a recibir la factura correspondiente para que nazca su derecho a deducción y pueda, por tanto, ejercerlo, mientras que el vendedor, por su parte, ya ha ingresado el IVA adeudado en la Hacienda Pública.

28. El citado órgano jurisdiccional 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 en la declaración que presente respecto a dicho período. 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 violación del principio de neutralidad y no encuentra un fundamento directo en la Directiva del IVA.

29. En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea 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?»

B. Procedimiento prejudicial ante Tribunal General y sentencia sometida a reexamen

30. De conformidad con el artículo 50 *ter*, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Estatuto»), el presente asunto se remitió al Tribunal General a efectos del procedimiento prejudicial y de la sentencia.

31. En la sentencia sometida a reexamen, dictada tras un procedimiento prejudicial escrito y una vista oral, pero sin que se contara con las conclusiones de un Abogado General, el Tribunal General declaró:

«Los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la [Directiva del IVA] y los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad

deben interpretarse en el sentido de que

se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual el sujeto pasivo no puede ejercer el derecho a deducir el IVA soportado en la declaración tributaria relativa al período respecto al que haya cumplido los requisitos materiales para 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.» (7)

IV. Procedimiento de reexamen ante el Tribunal de Justicia

32. A propuesta del primer Abogado General, la Sala de Reexamen del Tribunal de Justicia resolvió, el 26 de marzo de 2026, iniciar un procedimiento de reexamen de la sentencia del Tribunal General (artículo 256 TFUE, apartado 3, párrafo tercero, y artículos 62 y 62 *bis* del Estatuto, en relación con el artículo 194, apartado 5, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia). (8)

33. A tenor de dicha resolución, el reexamen se refiere a la cuestión de si, habida cuenta, en particular, de las sentencias *Terra Baubedarf-Handel* (9) y *Aptiv Services Hungary*, (10) la sentencia del Tribunal General vulnera la unidad o la coherencia del Derecho de la Unión, en la medida en que el Tribunal General declaró que los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva del IVA y los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual el sujeto pasivo no puede ejercer el derecho a deducir el IVA soportado en la declaración tributaria relativa al período respecto al que haya cumplido los requisitos materiales para 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.

34. En el marco del procedimiento de reexamen ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas I., los Gobiernos checo, alemán y polaco y la Comisión Europea.

V. Análisis

35. Un procedimiento de reexamen iniciado por el Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 256 TFUE, apartados 2 o 3, puede llevar, en teoría, a tres resultados diferentes:

- Uno, el Tribunal de Justicia puede concluir, al término del procedimiento de reexamen, que la decisión del Tribunal General no adolece de ningún error de Derecho. En efecto, un análisis exhaustivo puede desvirtuar la apreciación inicial y sumaria según la cual el razonamiento del Tribunal General adolecía de un error de Derecho que suscitaba un riesgo de vulneración de la unidad o la coherencia del Derecho de la Unión. La decisión del Tribunal General pasa entonces a ser definitiva.
- Dos, el Tribunal de Justicia puede constatar la comisión de un error de Derecho por parte del Tribunal General, al tiempo que concluye que dicho error no es lo suficientemente grave como para que se vea vulnerada la unidad o la coherencia del Derecho de la Unión. También en este caso la decisión del Tribunal General pasa a ser definitiva, y corresponderá a la jurisprudencia posterior matizar o desarrollar el razonamiento subyacente, en su caso.
- Y, por último, tres, el Tribunal de Justicia puede llegar a la conclusión de que la decisión del Tribunal General adolece de un error de Derecho cuyo alcance o consecuencias son tales que, efectivamente, se vulnera la unidad o la coherencia del Derecho de la Unión, con las consecuencias descritas en el artículo 62 *ter* del Estatuto, a saber, según los casos, la anulación de la decisión del Tribunal General en caso de reexamen de un recurso de casación o la formulación de una nueva respuesta a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente en caso de reexamen de un asunto prejudicial.

36. En cada uno de los procedimientos de reexamen resueltos por el Tribunal de Justicia hasta la fecha (11) —todos ellos basados en el artículo 256 TFUE, apartado 2, párrafo segundo, y relativos a sentencias del Tribunal General dictadas en casación en materia de función pública europea—, ha prevalecido el tercero de estos posibles resultados: el Tribunal de Justicia ha constatado, sin excepción, tanto la comisión de un error de Derecho como la vulneración de la unidad y la coherencia del Derecho de la Unión.

37. En cuanto respecta al presente procedimiento de reexamen, basado en el artículo 256 TFUE, apartado 3, párrafo tercero, me propongo analizar, en primer lugar, si la sentencia sometida a reexamen adolece de un error de Derecho en lo que respecta a las normas y principios del Derecho de la Unión aplicables al ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado (parte A), antes de evaluar si dicho posible error vulnera la unidad o la coherencia del Derecho de la Unión (parte B).

38. De entrada, cabe hacer constar que las partes y los interesados que han participado en el procedimiento de reexamen sostienen tesis divergentes: mientras que los Gobiernos checo, alemán y polaco afirman que la sentencia del Tribunal General adolece de errores y vulnera efectivamente la unidad y la coherencia del Derecho de la Unión, I. y la Comisión opinan lo contrario, al considerar, en esencia, que dicha sentencia se inscribe plenamente en la línea de la jurisprudencia pertinente.

A. Error de Derecho de que adolece la sentencia sometida a reexamen

39. Cuando un sujeto pasivo del IVA ejerce su derecho a deducir el impuesto soportado, pueden distinguirse tres períodos:

- en primer lugar, el período durante el cual nace el derecho a deducción;
- en segundo lugar, el período durante el cual el sujeto pasivo realiza los trámites administrativos necesarios para ejercer dicho derecho, y
- en tercer lugar, el *período respecto al cual* se ejerce ese derecho; es decir, el período al que se imputa el importe del impuesto deducible.

Estos períodos suelen coincidir, aunque no necesariamente, tal y como ilustran precisamente los hechos del litigio principal, al igual que los hechos sobre los que versan algunas de las sentencias que se mencionan a continuación.

40. El núcleo del problema que ocupa a los órganos jurisdiccionales de la Unión en el presente asunto consiste en determinar correctamente el tercero de los períodos mencionados en el punto anterior, es decir, *el período respecto al cual se ejerce el derecho a deducir el IVA soportado*: se trata de analizar si dicho derecho a deducción debe ejercerse con respecto al período durante el cual se realizaron las operaciones gravadas o bien con respecto a un período posterior, es decir, aquel durante el cual el sujeto pasivo recibe las facturas correspondientes a dichas operaciones, en caso de que ambos períodos no coincidan.

41. Es cierto que las disposiciones pertinentes de la Directiva del IVA que permiten determinar el período respecto al cual se ejerce el derecho a deducción no están exentas de ambigüedad. En efecto, del conjunto de los artículos 167 y 63 de la Directiva del IVA se desprende que el derecho a deducir el impuesto soportado surge en el momento en que es exigible el impuesto deducible, es decir, en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios. (12) Por otra parte, según lo dispuesto en el artículo 179 de dicha 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 [de dicha Directiva], en el curso del mismo período impositivo». Por último, para que el sujeto pasivo pueda ejercer efectivamente su derecho a deducción, el artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA exige que dicho sujeto pasivo esté en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6, de la referida Directiva.

42. Ante esta situación, y sin dejar de reconocer que el derecho a deducir el impuesto soportado está supeditado al cumplimiento de exigencias o requisitos tanto materiales como formales establecidos por la Directiva del IVA, (13) el Tribunal General señaló, en la sentencia sometida a reexamen, que el nacimiento del derecho a deducción solo puede supeditarse a los requisitos materiales establecidos en la Directiva del IVA y que, por lo tanto, dicho derecho nace con independencia de la posesión de una factura, ya que esta última solo representa un requisito formal relativo a su ejercicio. (14) Sobre esta base, el Tribunal General concluyó a continuación 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, se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, 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 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. (15)

43. Al formular tal conclusión, el Tribunal General se apartó, sin embargo, de la jurisprudencia pertinente y reiterada del Tribunal de Justicia, en particular de la sentencia *Terra Baubedarf-Handel*, (16) que establece, sobre la base del artículo 18, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva 77/388/CEE (17) —al que corresponde actualmente el artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA— que el derecho a deducir el impuesto soportado *debe ejercerse en el período impositivo en el que concurren los dos requisitos exigidos* en dicha disposición, a saber, que se haya realizado la entrega de bienes o la prestación de servicios y que el sujeto pasivo esté en posesión de la factura (o de un documento equivalente). (18)

44. Tal y como explicó el Tribunal de Justicia en esa misma sentencia, (19) la exigencia de que el derecho a deducir el impuesto soportado se ejerza respecto al período en el que concurren no solo los requisitos materiales para el nacimiento de dicho derecho, sino también el requisito formal de estar en posesión de una factura, responde al objetivo de garantizar la percepción y el control efectivos del IVA; esta exigencia tiene en cuenta el hecho de que el pago de la operación gravada y, por lo tanto, el abono del IVA deducible que debe soportarse no se efectúan normalmente antes de que se reciba la factura.

45. La interpretación adoptada en la sentencia *Terra Baubedarf-Handel* fue confirmada posteriormente en las sentencias *Senatex* (20) y *A. (Ejercicio del derecho a la deducción)*, (21) así

como, muy recientemente, en la sentencia *Aptiv Services Hungary*, (22) basadas, respectivamente, en circunstancias fácticas y procesales ligeramente diferentes.

46. Si bien la sentencia *Aptiv Services Hungary* es posterior a la sentencia sometida a reexamen, no hace más que confirmar lo que las demás sentencias citadas, empezando por la sentencia *Terra Baubedarf-Handel*, ya habían reconocido. En cualquier caso, las sentencias del Tribunal de Justicia dictadas con carácter prejudicial no hacen más que aclarar y precisar, en lo necesario, el significado y el alcance de una norma del Derecho de la Unión, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor, (23) es decir, en el presente asunto, el artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA (anteriormente, artículo 18, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva 77/388).

47. Por lo tanto, en lo que respecta al artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, existe una clara divergencia entre la sentencia del Tribunal General y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, divergencia que puede resumirse de la siguiente manera: el período respecto al cual debe ejercerse el derecho a deducir el impuesto soportado no es el mismo, según se siga al Tribunal General o al Tribunal de Justicia. En la sentencia sometida a reexamen, el Tribunal General considera, en efecto, que el derecho a deducción siempre debe ejercerse respecto al período en el que se haya efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios, con independencia del momento en que el sujeto pasivo haya recibido la factura en la que se indique el importe del IVA en cuestión. Por el contrario, a juicio del Tribunal de Justicia, el derecho a deducción del sujeto pasivo debe ejercerse respecto al período durante el cual haya recibido efectivamente dicha factura (o un documento equivalente), aun cuando dicho período sea posterior a aquel en el que se realizó la operación gravada.

Sobre la distinción establecida por el Tribunal General entre el presente asunto y el asunto que dio lugar a la sentencia Terra Baubedarf-Handel

48. En la sentencia sometida a reexamen, el Tribunal General intenta justificar su cambio de postura con respecto a la sentencia *Terra Baubedarf-Handel* (24) estableciendo una distinción entre los hechos del asunto que dio lugar a dicha sentencia y los del presente asunto. En efecto, según el Tribunal General, la sentencia *Terra Baubedarf-Handel* «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 [...] en el momento en que ejerció su derecho a la deducción del IVA». (25)

49. Sin embargo, esta afirmación del Tribunal General (26) es errónea. Tal y como se desprende inequívocamente de la propia sentencia *Terra Baubedarf-Handel*, a la demandante en el asunto que dio lugar a dicha sentencia «se le prestaron servicios durante el año 1999», y «aunque las facturas relativas a dichos servicios se expidieron en diciembre de ese mismo año, no las recibió hasta el mes de enero de 2000». (27)

50. Si se analiza más detenidamente, y contrariamente a lo que sostiene el Tribunal General en la sentencia sometida a reexamen, los hechos que subyacen al asunto *Terra Baubedarf-Handel* y los pertinentes en el presente asunto son, por lo tanto, totalmente comparables: en efecto, ambos asuntos se caracterizan precisamente por el hecho de que los sujetos pasivos sí estaban en posesión de las facturas necesarias para ejercer su derecho a deducir el impuesto soportado, facturas que simplemente se recibieron en un período distinto al de la realización de las operaciones gravadas y posterior a este.

51. Por lo tanto, me parece que el Tribunal General ha incurrido en un error al distinguir los hechos del presente asunto de los que subyacían a la sentencia *Terra Baubedarf-Handel* y, de este modo, aun de forma inconsciente, ha cambiado radicalmente el criterio jurisprudencial con respecto a la sentencia *Terra Baubedarf-Handel*.

Sobre los demás argumentos invocados por el Tribunal General en apoyo de su solución

52. En cuanto a los (demás) argumentos esgrimidos por el Tribunal General en apoyo de la solución adoptada en la sentencia sometida a reexamen, tampoco me parecen pertinentes.

53. En primer término, el Tribunal General se basa en determinadas sentencias del Tribunal de Justicia (28) según las cuales debe concederse la deducción del impuesto soportado si se cumplen los

requisitos materiales y aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido requisitos formales. (29) El Tribunal General deduce de ello que «el nacimiento del derecho a la deducción solo puede supeditarse a los requisitos materiales establecidos en la Directiva del IVA». (30) Afirma, además, que «el derecho a deducción nace con independencia de la posesión de una factura, que solo representa un requisito formal relativo a su ejercicio». (31)

54. Si bien es cierto que el Tribunal de Justicia, en las sentencias invocadas por el Tribunal General, se ha mostrado indulgente en cuanto al cumplimiento de determinadas formalidades en materia de IVA, ha de señalarse que nunca ha renunciado al requisito fundamental de disponer de una factura (o de un documento equivalente) que se ajuste a los requisitos legales en el momento de ejercer el derecho a deducir el impuesto soportado, tal y como exige expresamente, por otra parte, el artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA. A mi juicio, no se ha producido ninguna evolución de la jurisprudencia en este punto.

55. Es más, resulta poco convincente, e incluso contradictorio, admitir que el derecho a deducir el IVA soportado dependa tanto de requisitos materiales como de requisitos formales, al tiempo que se afirma, a fin de cuentas, que solo el cumplimiento de los requisitos materiales es verdaderamente decisivo.

56. En realidad, tanto los requisitos materiales como los formales revisten una importancia indudable para el derecho a deducir el impuesto soportado, ya que los requisitos materiales permiten identificar *el momento en que nace* el derecho a la deducción, mientras que los requisitos formales (y, en particular, la posesión de una factura conforme a las exigencias legales) determinan *el momento a partir del cual puede ejercerse* dicho derecho a la deducción. Ahora bien, ni los requisitos materiales ni los formales bastan, por sí solos, para identificar con precisión *el período respecto al cual* debe ejercerse el derecho a deducción. De conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y en particular con las sentencias Terra Baubedarf-Handel, (32) Senatex, (33) A. (Ejercicio del derecho a la deducción) (34) y Aptiv Services Hungary, (35) el período respecto al cual se ejerce el derecho a deducción es precisamente aquel durante el cual se cumplen por primera vez tanto los requisitos materiales como los formales. Por lo tanto, si la factura se recibe durante un período posterior a aquel en el que se realizó la operación gravada, ese es el período con respecto al cual debe ejercerse el derecho a deducción del impuesto soportado.

57. En segundo término, según el Tribunal General, el período durante el cual nace el derecho a deducir el impuesto soportado «debe coincidir con el período en el que se ejerza el derecho a deducción», y ello con el fin de evitar que el sujeto pasivo «soport[e] temporalmente la carga del IVA, de modo que no qued[e] 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». (36)

58. Este argumento tampoco resulta convincente. En efecto, tal y como explicó con precisión el Tribunal de Justicia en la sentencia Terra Baubedarf-Handel, (37) «en principio, los sujetos pasivos no efectúan ningún pago y, por tanto, no abonan el IVA, que están obligados a soportar, antes de recibir una factura [...]». Y el Tribunal General añade: «no puede considerarse que una operación determinada ha sido gravada con el IVA antes de que este se haya abonado». En estas circunstancias, no concurre ninguna razón objetiva para retrotraer el ejercicio del derecho a deducir el impuesto soportado a un período anterior a aquel en el que el sujeto pasivo haya recibido la factura correspondiente.

59. Aun suponiendo que un sujeto pasivo pueda verse obligado, en determinadas circunstancias, a pagar un anticipo a su proveedor antes de recibir los bienes o servicios contratados, normalmente solo lo hará si dispone de una factura del pago a cuenta o de un documento equivalente que detalle el importe exacto del IVA incluido en dicho pago.

60. Por último, en tercer término, el Tribunal General intenta fundamentar su solución en la sentencia Senatex, en la que el Tribunal de Justicia declaró que, a efectos del derecho a deducción del impuesto soportado, la rectificación de determinados datos obligatorios de una factura tiene efecto retroactivo al momento de la emisión de la factura inicial. (38) Según el Tribunal General, «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». (39)

61. Sin embargo, a mi juicio, la citada jurisprudencia Senatex, invocada por el Tribunal General, aboga más bien por la conclusión contraria. En efecto, si bien el Tribunal de Justicia consideró, en la sentencia Senatex, que la rectificación de determinados datos obligatorios en una factura tenía efecto retroactivo al momento de la emisión de la factura inicial, me parece que ello confirma que el período respecto al cual se ejerce el derecho a deducir el impuesto soportado es, efectivamente, aquel en el que el sujeto pasivo dispuso por primera vez de una factura, aunque fuera incorrecta o imprecisa en lo que atañe a determinados datos obligatorios, es decir, el período durante el cual se cumplieron por primera vez tanto los requisitos materiales como los formales del derecho a deducción, en el sentido de la jurisprudencia Terra Baubedarf-Handel.

Argumentos prácticos a favor del mantenimiento de la jurisprudencia Terra Baubedarf-Handel

62. Me permito añadir que importantes consideraciones prácticas y de seguridad jurídica abogan asimismo por el mantenimiento, o incluso la confirmación, de la jurisprudencia Terra Baubedarf-Handel. (40)

63. Tal y como ya se ha expuesto anteriormente, (41) en virtud de esta jurisprudencia, el período respecto al cual se ejerce el derecho a deducir el impuesto soportado es siempre aquel durante el cual se cumplen por primera vez tanto los requisitos materiales como los formales. Si la factura se recibe durante un período posterior a aquel en el que se realizó la operación gravada, ese es el período con respecto al cual deberá ejercerse el derecho a deducir el impuesto soportado.

64. Esta solución presenta la gran ventaja de ser fácil de aplicar y, sobre todo, de hacer que el período durante el cual el sujeto pasivo abona efectivamente el IVA soportado coincida siempre con el período respecto al cual ejerce su derecho a deducción, en perfecta conformidad con el principio fundamental de neutralidad del IVA.

65. Por el contrario, la solución adoptada por el Tribunal General en la sentencia sometida a reexamen parece manifiestamente más compleja y, sobre todo, puede crear un riesgo real de incoherencia entre los dos hechos pertinentes, a saber, el pago del IVA soportado y la deducción del mismo, dado que el Tribunal General insiste en que el derecho a deducción se ejerza con respecto al período durante el cual se realizó la operación gravada, mientras que la recepción de la factura —y, por tanto, el pago efectivo del IVA soportado— puede tener lugar durante un período posterior, como ocurría precisamente en el asunto principal. Tal incoherencia, inherente a la solución adoptada por el Tribunal General, me parece difícilmente conciliable con el principio de neutralidad del IVA.

66. Es más, la solución adoptada por el Tribunal General en la sentencia sometida a reexamen podría complicar en exceso el ejercicio efectivo del derecho a deducir el impuesto soportado y supeditarlos a los azares del calendario. Un sujeto pasivo que ya hubiera presentado su declaración del IVA correspondiente a un período impositivo determinado (véase, a este respecto, el artículo 250, apartado 1, de la Directiva del IVA) podría, así, verse forzado a rectificar o completar continuamente dicha declaración, a medida que fuera recibiendo facturas tardías relativas a operaciones gravadas realizadas durante el período impositivo en cuestión.

67. Por otra parte, la sentencia sometida a reexamen no se pronuncia sobre el destino de las eventuales facturas que el sujeto pasivo pudiera seguir recibiendo *tras la expiración del plazo* para presentar su declaración del IVA o para rectificarla. (42) Si bien es cierto que los hechos del asunto principal no exigen necesariamente tener en cuenta este aspecto, me parecería poco oportuno, e incluso lamentable, que el Tribunal General adoptara una solución de la que ya se puede prever que corre el riesgo de resultar inadecuada para determinados supuestos que podrían darse con regularidad.

68. Por todas estas razones prácticas, nada desdeñables, me parece claramente preferible confirmar la jurisprudencia del asunto Terra Baubedarf-Handel y, por consiguiente, no ratificar el radical cambio de criterio introducido por el Tribunal General en la sentencia sometida a reexamen.

Conclusión provisional

69. A la luz de todas estas consideraciones, procede declarar que la sentencia sometida a reexamen no tiene en cuenta la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia y, por consiguiente, que el Tribunal General realiza una interpretación errónea de las disposiciones y principios del Derecho de la Unión que regulan el ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado. Por lo tanto, el Tribunal General ha incurrido en un error de Derecho en dicha sentencia.

B. Vulneración de la unidad o la coherencia del Derecho de la Unión

70. Dado que la sentencia sometida a reexamen adolece, según el análisis anterior, de un error de derecho, queda por evaluar si dicha sentencia vulnera la unidad o la coherencia del Derecho de la Unión.

Concepto de «Derecho de la Unión» en el contexto del artículo 256 TFUE, apartado 3, párrafo tercero

71. En primer lugar, conviene aclarar el concepto de «Derecho de la Unión», cuya unidad o coherencia puede haberse visto vulnerada en el sentido del artículo 256 TFUE, apartado 3, párrafo tercero. En efecto, el significado de este concepto puede variar en función del contexto procesal en el que se utilice, ya que cada procedimiento especial sigue su propia lógica (véase, en particular, el procedimiento análogo de reexamen en materia de recursos de casación contemplado en el artículo 256 TFUE, apartado 2, párrafo segundo, y —menos semejante— el mecanismo de admisión de determinados recursos de casación previsto en el artículo 58 *bis*, párrafo tercero, del Estatuto).

72. A primera vista, cabría considerar la posibilidad de interpretar el concepto de Derecho de la Unión, en el sentido del artículo 256 TFUE, apartado 3, de manera amplia, de modo que fuera necesaria una vulneración de la unidad o la coherencia del Derecho de la Unión en su conjunto, y no solo en una materia concreta y bien delimitada, como el sistema común del IVA.

73. Sin embargo, tras un examen más detenido, me parece que una concepción claramente más restrictiva del concepto de Derecho de la Unión se ajusta mejor a los objetivos y a la sistemática general del mecanismo de reexamen en materia prejudicial, tal y como ha quedado establecido en el artículo 256 TFUE, apartado 3, párrafo tercero.

74. En primer lugar, con arreglo al artículo 256 TFUE, apartado 3, párrafo primero, el Tribunal General solo es competente para conocer de las cuestiones prejudiciales en materias específicas determinadas por el Estatuto. Además, del artículo 50 *ter*, párrafo primero, del Estatuto se desprende que siempre se trata de asuntos prejudiciales que estén comprendidos exclusivamente en una o varias de las materias allí enumeradas, entre las que se incluye el sistema común del IVA. Además, la transferencia de la competencia prejudicial queda expresamente excluida, en virtud del artículo 50 *ter*, párrafo segundo, del Estatuto, cuando un asunto suscite cuestiones independientes de interpretación del Derecho primario, el Derecho internacional público, los principios generales del Derecho de la Unión o la Carta de los Derechos Fundamentales. De ello se desprende que los asuntos prejudiciales remitidos al Tribunal General no pueden, en principio, suscitar cuestiones transversales o cuestiones de Derecho que trasciendan el ámbito de ninguna de las materias específicas de que se trate. Si, no obstante, se exigiera que un posible error de Derecho del Tribunal General vulnerase la unidad o a la coherencia del Derecho de la Unión en su conjunto, el ámbito de aplicación del control por parte del Tribunal de Justicia correría el riesgo de quedar reducido prácticamente a la nada.

75. En segundo lugar, una de las funciones esenciales del mecanismo de reexamen consiste en eliminar tensiones o divergencias importantes que pudieran surgir en la jurisprudencia, (43) en una materia específica, entre el Tribunal de Justicia y el Tribunal General, o incluso en el seno del propio Tribunal General, ya que tales tensiones o divergencias pueden generar inseguridad jurídica y menoscabar la autoridad y la imagen de los órganos jurisdiccionales de la Unión en su conjunto. Cabe pensar que este aspecto ocupará un lugar central cada vez que se trate de someter a reexamen del Tribunal de Justicia una decisión prejudicial del Tribunal General.

76. Es cierto, sin duda, que todas las revisiones llevadas a cabo hasta la fecha por el Tribunal de Justicia en el ámbito afín de los recursos de casación, con arreglo al artículo 256 TFUE, apartado 2,

párrafo segundo, (44) se referían, de una u otra forma, a principios generales, fundamentales o transversales susceptibles de afectar al conjunto del Derecho de la Unión y no solo a una materia específica. Sin embargo, ello no excluye que también se lleve a cabo un reexamen y que se constate una vulneración de la unidad o la coherencia del Derecho de la Unión cuando el error de Derecho cometido por el Tribunal General se refiera únicamente a una cuestión técnica específica de dicho Derecho. Excluir tal posibilidad equivaldría a privar al mecanismo de reexamen de gran parte de su razón de ser. (45)

77. Por consiguiente, considero que el concepto de «Derecho de la Unión» en el sentido del artículo 256 TFUE, apartado 3, párrafo tercero, debe interpretarse en el sentido de que incluso una cuestión técnica de Derecho comprendida en alguna de las materias específicas del Derecho de la Unión sujetas a la competencia prejudicial del Tribunal General puede justificar la apertura de un procedimiento de reexamen y, en última instancia, la declaración de la existencia de una vulneración de la unidad o la coherencia del Derecho de la Unión.

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

78. A continuación, procede evaluar si la sentencia sometida a reexamen vulnera efectivamente la unidad o la coherencia del Derecho de la Unión.

79. En las sentencias de reexamen dictadas hasta la fecha —ciertamente todas ellas al amparo del artículo 256 TFUE, apartado 2, sobre resoluciones del Tribunal General relativas a recursos en materia de función pública europea—, el Tribunal de Justicia se ha basado concretamente en el hecho de que el Tribunal General había violado un principio importante del Derecho de la Unión. (46) En algunas de dichas sentencias de reexamen se destacaba, además, que el Tribunal General se había apartado de una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia (47) o que la resolución reexaminada podía constituir un precedente para asuntos futuros. (48)

80. Estos criterios, no exhaustivos, (49) son fácilmente extrapolables *mutatis mutandis* al contexto de un reexamen en el ámbito prejudicial con arreglo al artículo 256 TFUE, apartado 3, párrafo tercero. Aplicados al presente asunto permiten concluir sin dificultad que la sentencia sometida a reexamen vulnera la unidad y, sobre todo, la coherencia del Derecho de la Unión en materia de IVA.

81. En efecto, tal y como se ha expuesto anteriormente, (50) el Tribunal General se ha apartado de la consolidada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, establecida en la sentencia *Terra Baubedarf-Handel* (51) y confirmada posteriormente en las sentencias *Senatex*, (52) A. (Ejercicio del derecho a la deducción) (53) y *Aptiv Services Hungary*. (54)

82. Es cierto que actualmente el desarrollo de la jurisprudencia en materia de IVA está confiado, en principio, al Tribunal General (55) y que cualquier corrección por parte del Tribunal de Justicia en el marco de un procedimiento de reexamen reviste necesariamente un carácter excepcional. (56) Por lo tanto, el Tribunal de Justicia no puede sustituir sistemáticamente la apreciación jurídica del Tribunal General sobre una cuestión prejudicial por la suya propia. No obstante, el mecanismo de reexamen debe permitir al Tribunal de Justicia rectificar ocasionalmente una decisión prejudicial del Tribunal General, en particular cuando esta pueda generar inseguridad jurídica o establecer una nueva línea jurisprudencial contraria a los principios fundamentales que rigen la materia en cuestión.

83. Tal es precisamente el caso en el presente asunto. En efecto, el error de Derecho en que ha incurrido el Tribunal General se refiere al derecho a deducir el impuesto soportado y afecta, por tanto, al núcleo del sistema común del IVA. La correcta regulación de este derecho a deducción es fundamental, ya que dicho derecho —piedra angular del sistema común del IVA— (57) es la expresión de la neutralidad del IVA, (58) que constituye, a su vez, uno de los principios fundamentales de la materia en cuestión. (59)

84. Es más, la coexistencia de la sentencia sometida a reexamen con una jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia en sentido contrario —que, por otra parte, este último ha vuelto a confirmar con posterioridad al momento en que se dictó la sentencia sometida a reexamen— (60) podría generar inseguridad jurídica y provocar confusión entre los justiciables y los profesionales del Derecho, sobre

todo teniendo en cuenta que la solución propuesta por el Tribunal General plantea importantes interrogantes en cuanto a su aplicabilidad en la práctica cotidiana. (61)

85. A la luz de todas estas consideraciones, estimo que la sentencia sometida a reexamen vulnera la unidad y la coherencia del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 256 TFUE, apartado 3, párrafo tercero.

VI. Consecuencias para el procedimiento prejudicial pendiente

86. Dado que la sentencia sometida a reexamen adolece de un error de Derecho importante que vulnera la unidad y la coherencia del Derecho de la Unión, procede hacer constar tal circunstancia y formular, además, una nueva respuesta a la cuestión prejudicial que sustituya a la dada por el Tribunal General (artículo 62 *ter*, párrafo segundo, última frase, del Estatuto).

87. En concreto, y con el fin de disipar cualquier duda que pudiera subsistir aún en la mente de los justiciables y los profesionales del Derecho, la nueva respuesta a la cuestión prejudicial debería hacer referencia también al artículo 179 de la Directiva del IVA —que fue omitido por el Tribunal General— y podría dividirse en dos partes:

- una primera parte, de carácter más general, podría inspirarse en la sentencia *Terra Baubedarf-Handel* y precisar que el derecho a deducir el IVA soportado debe ejercitarse respecto al período durante el cual se cumplan *por primera vez* los dos requisitos exigidos, a saber, por un lado, que se haya efectuado la entrega de los bienes o la prestación de los servicios y, por otro, que el sujeto pasivo esté en posesión de la factura correspondiente;
- una segunda parte, más específica, podría recoger la respuesta formulada por el Tribunal General en la sentencia sometida a reexamen, añadiéndole una negación, en el sentido de que las disposiciones y principios en cuestión *no se oponen* a una normativa nacional como la polaca, objeto del procedimiento principal.

VII. Conclusión

88. Habida cuenta de todas las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que resuelva del siguiente modo:

«1) La sentencia del Tribunal General de 11 de febrero de 2026, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (T-689/24, EU:T:2026:113), vulnera la unidad y la coherencia del Derecho de la Unión.

2) Los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 179, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, y los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido y de proporcionalidad

deben interpretarse en el sentido de que

a) el derecho a deducir el IVA soportado debe ejercitarse respecto al período durante el cual se cumplan por primera vez los dos requisitos exigidos, a saber, que se haya efectuado la entrega de los bienes o la prestación de los servicios y que el sujeto pasivo esté en posesión de la factura correspondiente;

b) estas disposiciones y principios no 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.»

¹ Lengua original: francés.

² El primero de estos asuntos de reexamen es el asunto D (Decisión de gestión del tráfico aéreo, C-108/26 RX), en el que el Abogado General Norkus también presenta sus conclusiones el día de hoy.

³ Sentencia de 11 de febrero de 2026 (T-689/24, EU:T:2026:113).

-
- [4](#) Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1).
-
- [5](#) Sentencia de 29 de abril de 2004 (C-152/02, EU:C:2004:268).
-
- [6](#) Sentencia de 12 de marzo de 2026 (C-521/24, EU:C:2026:191).
-
- [7](#) Sentencia de 11 de febrero de 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, EU:T:2026:113), apartado 47 y fallo.
-
- [8](#) Resolución de 26 de marzo de 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-167/26 RX, EU:C:2026:288).
-
- [9](#) Sentencia de 29 de abril de 2004 (C-152/02, EU:C:2004:268).
-
- [10](#) Sentencia de 12 de marzo de 2026 (C-521/24, EU:C:2026:191).
-
- [11](#) Sentencias de 17 de diciembre de 2009, Reexamen M/EMEA (C-197/09 RX-II, EU:C:2009:804); de 28 de febrero de 2013, Reexamen Arango Jaramillo y otros/BEI (C-334/12 RX-II, EU:C:2013:134); de 19 de septiembre de 2013, Reexamen Comisión/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570); de 10 de septiembre de 2015, Reexamen Missir Mamachi di Lusignano/Comisión (C-417/14 RX-II, EU:C:2015:588), y de 26 de marzo de 2020, Reexamen Simpson/Consejo y HG/Comisión (C-542/18 RX-II y C-543/18 RX-II, EU:C:2020:232).
-
- [12](#) Véase también la 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.
-
- [13](#) Sentencia de 11 de febrero de 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, EU:T:2026:113), apartados 25 y 27.
-
- [14](#) Sentencia de 11 de febrero de 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, EU:T:2026:113), apartados 31 y 32.
-
- [15](#) Sentencia de 11 de febrero de 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, EU:T:2026:113), apartados 42 y 47 y fallo.
-
- [16](#) Sentencia de 29 de abril de 2004 (C-152/02, EU:C:2004:268), apartados 34 y 38 y fallo.
-
- [17](#) Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54); las disposiciones pertinentes de dicha Directiva han quedado incorporadas en lo esencial a la actual Directiva del IVA.
-
- [18](#) Cabe señalar que la solución contraria, defendida ahora por el Tribunal General en la sentencia sometida a reexamen, ya se había planteado y debatido en la época de la sentencia Terra Baubedarf-Handel (véanse las conclusiones de la Abogada General Stix-Hackl presentadas en el asunto Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2003:557, puntos 44, 45, 54 y 55), pero, al parecer, no fue aceptada por el Tribunal de Justicia.
-
- [19](#) Sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 37.
-
- [20](#) Sentencia de 15 de septiembre de 2016 (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 35.
-
- [21](#) Sentencia de 18 de marzo de 2021 (C-895/19, EU:C:2021:216), apartado 40.
-
- [22](#) Sentencia de 12 de marzo de 2026 (C-521/24, EU:C:2026:191), apartados 56 y 58.
-

- [23](#) Sentencias de 27 de marzo de 1980, Denkvit italiana (61/79, EU:C:1980:100), apartado 16; de 2 de febrero de 1988, Barra y otros (309/85, EU:C:1988:42), apartado 11, y de 12 de marzo de 2026, Magyar Telekom (C-514/24, EU:C:2026:184), apartado 38.
-
- [24](#) Sentencia de 29 de abril de 2004 (C-152/02, EU:C:2004:268), apartados 34 y 38 y fallo.
-
- [25](#) Sentencia de 11 de febrero de 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, EU:T:2026:113), apartado 35.
-
- [26](#) La interpretación que hizo el Tribunal General de la sentencia Terra Baubedarf-Handel se vio sin duda sesgada por una imprecisión terminológica contenida en la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 39, en la que se afirma —erróneamente, a nuestro juicio— que el asunto que dio lugar a la sentencia Terra Baubedarf-Handel «afecta[ba] a una empresa que no poseía la factura en el momento en que *ejerció* el derecho a la deducción» (el subrayado es mío). En realidad, el asunto Terra Baubedarf-Handel se refería a una empresa que, si bien disponía de una factura en el momento en que *ejerció* su derecho a deducir el impuesto soportado, no había dispuesto de dicha factura durante el período impositivo anterior *respecto al cual deseaba ejercer* dicho derecho a la deducción.
-
- [27](#) Sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 9.
-
- [28](#) En la sentencia sometida a reexamen, el Tribunal General se remite, en particular, a las sentencias de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283); 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), y de 16 de febrero de 2023, DGRFP Cluj (C-519/21, EU:C:2023:106); además, el Tribunal General cita, respaldando con carácter más general su razonamiento, las sentencias de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204); de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción) (C-895/19, EU:C:2021:216), y de 21 de octubre de 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870).
-
- [29](#) Sentencia de 11 de febrero de 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, EU:T:2026:113), apartados 30 a 34.
-
- [30](#) Sentencia de 11 de febrero de 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, EU:T:2026:113), apartado 31.
-
- [31](#) Sentencia de 11 de febrero de 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, EU:T:2026:113), apartado 32.
-
- [32](#) Sentencia de 29 de abril de 2004 (C-152/02, EU:C:2004:268), apartados 34 y 38 y fallo.
-
- [33](#) Sentencia de 15 de septiembre de 2016 (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 35.
-
- [34](#) Sentencia de 18 de marzo de 2021 (C-895/19, EU:C:2021:216), apartado 40.
-
- [35](#) Sentencia de 12 de marzo de 2026 (C-521/24, EU:C:2026:191), apartados 56 y 58.
-
- [36](#) Sentencia de 11 de febrero de 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, EU:T:2026:113), apartados 37 y 38.
-
- [37](#) Sentencia de 29 de abril de 2004 (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 35, segunda frase.
-
- [38](#) Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), en particular apartado 43 y fallo.
-
- [39](#) Sentencia de 11 de febrero de 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, EU:T:2026:113), apartado 41.
-
- [40](#) Sentencia de 29 de abril de 2004 (C-152/02, EU:C:2004:268), apartados 34 y 38 y el fallo.
-

[41](#) Punto 43 de las presentes conclusiones.

[42](#) Véase, a este respecto, la sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción) (C-895/19, EU:C:2021:216).

[43](#) Así, en la sentencia de 19 de septiembre de 2013, Reexamen Comisión/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570), apartado 58, el Tribunal de Justicia declara, en esencia, que el Tribunal General vulneró la coherencia del Derecho de la Unión al apartarse de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

[44](#) Sentencias de 17 de diciembre de 2009, Reexamen M/EMEA (C-197/09 RX-II, EU:C:2009:804); de 28 de febrero de 2013, Reexamen Arango Jaramillo y otros/BEI (C-334/12 RX-II, EU:C:2013:134); de 19 de septiembre de 2013, Reexamen Comisión/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570); de 10 de septiembre de 2015, Reexamen Missir Mamachi di Lusignano/Comisión (C-417/14 RX-II, EU:C:2015:588), y de 26 de marzo de 2020, Reexamen Simpson/Consejo y HG/Comisión (C-542/18 RX-II y C-543/18 RX-II, EU:C:2020:232).

[45](#) Véase ya, en este sentido, mi opinión de 11 de junio de 2013 presentada en el asunto Reexamen Comisión/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:573), puntos 22 y 23, aunque en un contexto algo diferente.

[46](#) Sentencias de 17 de diciembre de 2009, Reexamen M/EMEA (C-197/09 RX-II, EU:C:2009:804), apartado 65; de 28 de febrero de 2013, Reexamen Arango Jaramillo y otros/BEI (C-334/12 RX-II, EU:C:2013:134), apartado 53; de 19 de septiembre de 2013, Reexamen Comisión/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570), apartado 58; de 10 de septiembre de 2015, Reexamen Missir Mamachi di Lusignano/Comisión (C-417/14 RX-II, EU:C:2015:588), apartado 57, y de 26 de marzo de 2020, Reexamen Simpson/Consejo y HG/Comisión (C-542/18 RX-II y C-543/18 RX-II, EU:C:2020:232), apartados 57, 71 y 86.

[47](#) Sentencias de 17 de diciembre de 2009, Recurso de reexamen M/EMEA (C-197/09 RX-II, EU:C:2009:804), apartado 63, y de 28 de febrero de 2013, Reexamen Arango Jaramillo y otros/BEI (C-334/12 RX-II, EU:C:2013:134), apartado 51.

[48](#) Sentencias de 17 de diciembre de 2009, Reexamen M/EMEA (C-197/09 RX-II, EU:C:2009:804), apartado 62; de 28 de febrero de 2013, Reexamen Arango Jaramillo y otros/BEI (C-334/12 RX-II, EU:C:2013:134), apartado 50, y de 26 de marzo de 2020, Reexamen Simpson/Consejo y HG/Comisión (C-542/18 RX-II y C-543/18 RX-II, EU:C:2020:232), apartado 85.

[49](#) Véase, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Mengozzi de 21 de noviembre de 2012 presentadas en el asunto Reexamen Arango Jaramillo y otros/BEI (C-334/12 RX-II, EU:C:2012:733), punto 70, así como mi opinión de 11 de junio de 2013 presentada en el asunto Reexamen Comisión/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:573), punto 59.

[50](#) Véanse los puntos 43 y siguientes de las presentes conclusiones.

[51](#) Sentencia de 29 de abril de 2004 (C-152/02, EU:C:2004:268), apartados 34 y 38 y el fallo.

[52](#) Sentencia de 15 de septiembre de 2016 (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 35.

[53](#) Sentencia de 18 de marzo de 2021 (C-895/19, EU:C:2021:216), apartado 40.

[54](#) Sentencia de 12 de marzo de 2026 (C-521/24, EU:C:2026:191), apartados 56 y 58.

[55](#) Véase, por analogía, la resolución de 8 de febrero de 2011, Reexamen Comisión/Petrilli (C-17/11 RX, EU:C:2011:55), apartado 4.

[56](#) Véase el propio texto del artículo 256 TFUE, apartado 3, párrafo tercero: «con carácter excepcional».

[57](#) Véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Supergaz (C-62/93, EU:C:1995:223), apartado 18; de 10 de febrero de 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollastraße 136 (C-9/20, EU:C:2022:88), apartado 47, y de 12 de septiembre de 2024, NARE-BG (C-429/23, EU:C:2024:742), apartado 45.

[58](#) Sentencias de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87, EU:C:1988:429), apartado 15; de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 27; de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción) (C-895/19, EU:C:2021:216), apartados 33, y de 12 de marzo de 2026, Aptiv Services Hungary (C-521/24, EU:C:2026:191), apartado 48.

[59](#) Sentencias de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 59, segunda frase; de 12 de marzo de 2026, Aptiv Services Hungary (C-521/24, EU:C:2026:191), apartado 61, y de 12 de marzo de 2026, Harry et Associés (C-527/24, EU:C:2026:192), apartado 44.

[60](#) Sentencia de 12 de marzo de 2026, Aptiv Services Hungary (C-521/24, EU:C:2026:191), apartados 56 y 58.

[61](#) Véanse, a este respecto, las explicaciones anteriores (en particular, en los puntos 64 a 66 de las presentes conclusiones).