

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

de 7 de octubre de 2026 (*)

« Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del IVA — Operaciones triangulares intracomunitarias — Artículo 42, letra a), de la Directiva 2006/112/CE — Régimen de simplificación optativo para las operaciones triangulares — Expedición tardía de la factura en la que figura la mención “inversión del sujeto pasivo” »

En el asunto T-773/25,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria), mediante resolución de 7 de octubre de 2025, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de octubre de 2025, en el procedimiento entre

Finanzamt für Großbetriebe

con intervención de:

F GmbH,

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

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

Abogada General: Sra. M. Brkan;

Secretario: Sr. V. Di Bucci;

habiendo sido transmitida por el Tribunal de Justicia la petición de decisión prejudicial al Tribunal General el 10 de noviembre de 2025, con arreglo al artículo 50 *ter*, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

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

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno austriaco, por los Sres. F. Koppensteiner y E. Pürgy, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por las Sras. L. Březinová y L. Halajová y por el Sr. J. Vlácil, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Herold y L. Hohenecker, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 42, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en 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 el Finanzamt für Großbetriebe (Administración Tributaria para Grandes Empresas, Austria) (en lo sucesivo, «Administración Tributaria») y F GmbH, en relación con la negativa de dicha Administración a tener en cuenta un importe de regularización en la liquidación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente al ejercicio 2015.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone:

«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 título V de la Directiva del IVA lleva por rúbrica «Lugar de realización del hecho imponible». En el capítulo 2 de dicho título, los artículos 40 a 42 definen el lugar de realización de una adquisición intracomunitaria de bienes.

5 A tenor del artículo 40 de la misma Directiva, «se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente».

6 El artículo 41 de la Directiva del IVA precisa:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 40, tendrá la consideración de lugar de adquisición intracomunitaria de bienes contemplada en el inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2, el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el cual el adquirente ha efectuado esta adquisición, en la medida en que el adquirente no acredite que dicha adquisición ha quedado sujeta al IVA conforme a lo dispuesto en el artículo 40.

Si en aplicación del artículo 40, la adquisición está gravada por el IVA en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes, habiéndolo sido también en aplicación de lo establecido en el párrafo primero, la base imponible debe reducirse en la cantidad procedente en el Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el que el adquirente ha efectuado esta adquisición.»

7 El artículo 42 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«El párrafo primero del artículo 41 no se aplicará y se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes ha sido gravada por el IVA de conformidad con lo dispuesto en el artículo 40 cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) que el adquirente acredite haber efectuado dicha adquisición intracomunitaria a efectos de una entrega subsiguiente, efectuada dentro del territorio de un Estado miembro determinado de conformidad con el artículo 40, respecto de la cual el destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, con arreglo a lo establecido en el artículo 197;
- b) que el adquirente haya cumplido las obligaciones relativas a la presentación del estado recapitutivo establecidas en el artículo 265.»

8 El título IX de la Directiva del IVA lleva por rúbrica «Exenciones». El capítulo 4 de ese título está dedicado a las exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias. La sección 2 de este capítulo contempla la exención de las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Dentro de dicha sección, el artículo 141 de la citada Directiva dispone:

«Los Estados miembros adoptarán medidas específicas para no someter al IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas en su territorio, en virtud del artículo 40, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) que quien realice la adquisición de bienes sea un sujeto pasivo no establecido en este Estado miembro, sino identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro;
- b) que la adquisición de bienes se realice con motivo de una entrega subsiguiente de dichos bienes efectuada en ese mismo Estado miembro por el sujeto pasivo contemplado en la letra a);
- c) que los bienes así adquiridos por el sujeto pasivo contemplado en la letra a) se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro que no sea aquel en el que se encuentre identificado a efectos del IVA y con destino a la persona para la cual se efectúe la subsiguiente entrega;
- d) que el destinatario de la entrega subsiguiente sea otro sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, identificados a efectos del IVA en ese mismo Estado miembro;
- e) que el destinatario contemplado en la letra d) haya sido designado, conforme a lo dispuesto en el artículo 197, como deudor del impuesto exigible en concepto de la entrega efectuada por el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro en que sea exigible el impuesto.»

9 En el título XI de la Directiva del IVA, rubricado «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo», el artículo 197, apartado 1, establece:

«Serán deudores del IVA los destinatarios de las entregas de bienes siempre que concurren las siguientes circunstancias:

- a) que el hecho imponible sea una entrega de bienes efectuada en las condiciones previstas en el artículo 141;
- b) que el destinatario de esta entrega de bienes sea también un sujeto pasivo o una persona jurídica no sujeta al impuesto y estén identificados a efectos del IVA en el Estado miembro en el que se efectúa la entrega;
- c) que la factura expedida por el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro del destinatario de la entrega de bienes se ajuste a lo dispuesto en el capítulo 3, secciones 3 a 5.»

10 El contenido de las facturas se detalla en la sección 4 del capítulo 3 del título XI de la Directiva del IVA. Dentro de dicha sección, el artículo 226 de dicha Directiva establece:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[...]

11 *bis*) en caso de que el adquirente o el destinatario sea deudor del impuesto, la mención “inversión del sujeto pasivo”;

[...]».

Derecho austriaco

11 El artículo 3, apartado 8, de la Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994), de 23 de agosto de 1994 (BGBl. 663/1994; en lo sucesivo, «UStG 1994»), en su versión aplicable al caso de autos, titulado «Lugar de la adquisición intracomunitaria», está redactado como sigue:

«La adquisición intracomunitaria se efectúa en el territorio del Estado miembro en el que se encuentre el bien una vez finalizados la expedición o el transporte. Si el adquirente utiliza con el proveedor un número de identificación a efectos del [IVA] atribuido por otro Estado miembro, la adquisición se considerará efectuada en el territorio de dicho Estado miembro hasta que el adquirente acredite que la adquisición ha tributado en el Estado miembro indicado en la primera frase [...]».

12 El artículo 25 de la UStG 1994, con la rúbrica «Operación triangular», establece:

«Definición [...]

(1) Tiene lugar una operación triangular cuando tres empresarios en tres Estados miembros diferentes realizan operaciones comerciales sobre el mismo bien, pasando este bien directamente del primer proveedor al último comprador, y siempre que se cumplan los requisitos enumerados en el apartado 3. Esto se aplicará también cuando el último comprador sea una persona jurídica que no sea empresario o que no adquiriera el bien para su empresa.

Lugar de las adquisiciones intracomunitarias en operaciones triangulares

(2) La adquisición intracomunitaria en el sentido del artículo 3, apartado 8, segunda frase, se considerará gravada cuando el empresario (adquirente) acredite que existe una operación triangular y que ha cumplido su obligación de declaración conforme al apartado 6. Si el empresario no cumple su obligación de declaración, se suprimirá la exención fiscal con efecto retroactivo.

Exención de las adquisiciones intracomunitarias de bienes

(3) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes quedarán exentas de [IVA] cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) que el empresario (adquirente) no tenga su domicilio social o sede en el territorio nacional, estando sin embargo identificado a efectos del [IVA] en el territorio comunitario;
- b) que la adquisición tenga lugar para la subsiguiente entrega por el empresario (adquirente) en el territorio nacional a un empresario o persona jurídica identificados a efectos del [IVA] en dicho territorio;
- c) que los bienes adquiridos procedan de un Estado miembro diferente a aquel en el cual el empresario (adquirente) esté identificado a efectos del [IVA];
- d) que el poder de disposición sobre los bienes adquiridos pase directamente del primer empresario o primer comprador al último comprador (destinatario);
- e) que el destinatario sea deudor del impuesto con arreglo a lo establecido en el apartado 5.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 13 F es una sociedad de responsabilidad limitada establecida en Austria que ejerce una actividad de mayorista de ropa de trabajo por cuenta de diferentes marcas.
- 14 Entre 2011 y 2014, F realizó entregas de bienes a empresarios establecidos en otros Estados miembros (en lo sucesivo, «clientes de F»). Encargó los bienes suministrados, utilizando su número de identificación a efectos del IVA austriaco, a empresarios establecidos en Suecia y Dinamarca (que operaban con el número de identificación a efectos del IVA de su Estado de establecimiento), que expidieron los bienes directamente a los clientes de F. Así, los bienes suministrados se enviaron directamente desde Suecia o desde Dinamarca a otros Estados miembros de la Unión Europea, a excepción de Austria. Los clientes de F utilizaron el número de identificación a efectos del IVA del Estado miembro de destino de las mercancías.
- 15 F declaró inicialmente estas operaciones en Austria como entregas intracomunitarias, tanto en las declaraciones del IVA como en los estados recapitulativos y en las facturas a sus clientes. Las facturas iniciales de F a sus clientes se expidieron sin la indicación del IVA y no contenían ninguna referencia a la existencia de una operación triangular ni al traslado de la deuda tributaria al destinatario de la entrega.
- 16 Durante una comprobación fiscal, la Administración Tributaria concluyó que no se cumplían los requisitos para acogerse al régimen de simplificación para las operaciones triangulares debido a la falta de mención alguna de la operación triangular en las facturas. Por tanto, la Administración Tributaria calificó estas operaciones como «operaciones triangulares fallidas», a las que aplicó las disposiciones generales relativas a las operaciones en cadena. En consecuencia, se declaró la existencia de adquisiciones intracomunitarias acumulativas en Austria en el sentido del artículo 3, apartado 8, segunda frase, de la UStG 1994, y se denegó la deducción del IVA soportado relativo a dichas adquisiciones.
- 17 En 2015, F rectificó las facturas en cuestión añadiendo una mención de la existencia de una operación triangular y del traslado de la deuda tributaria. Asimismo, corrigió los estados recapitulativos relativos al período comprendido entre 2011 y 2014, mencionando la existencia de una operación triangular. En la declaración provisional del IVA de marzo de 2015, F consignó un importe de regularización correspondiente al importe del IVA soportado (acumulado) relativo a las adquisiciones intracomunitarias.
- 18 La Administración Tributaria no tuvo en cuenta el importe de la regularización al practicar su liquidación del IVA.
- 19 F interpuso un recurso contencioso-administrativo contra la resolución de la Administración Tributaria ante el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria), en el que alegó que, mediante la rectificación de las facturas en cuestión y de los estados recapitulativos, se habían subsanado todas las deficiencias. Por este motivo, se cumplían todos los requisitos para acogerse al régimen de simplificación.
- 20 El Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) estimó el recurso contencioso-administrativo de F. Consideró que, basándose en las muestras obtenidas de una parte de los clientes y en otras pruebas, como un aumento masivo de los gastos de franqueo en marzo de 2015, podía suponerse que los clientes habían recibido efectivamente las facturas rectificadas.
- 21 El Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) concluyó que las facturas emitidas en marzo de 2015 no podían tener efecto retroactivo para los años 2011 a 2014. Consideró, no obstante, que dichas facturas tenían efectos *ex nunc*, por lo que debía reconocerse el importe de la regularización en 2015.
- 22 La Administración Tributaria interpuso un recurso de casación contra la anterior sentencia ante el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria), que es el órgano jurisdiccional remitente, dirigido a obtener la anulación de la sentencia del Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario).

23 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si la emisión, varios años después de la realización de las entregas que ya fueron objeto de las facturas iniciales en las que no figuraba la mención «inversión del sujeto pasivo», de una factura que contiene por primera vez dicha mención, exigida para la aplicación del régimen de simplificación referente a las operaciones triangulares, genera las consecuencias jurídicas de este régimen excepcional con efectos *ex nunc*. En caso afirmativo, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la aplicación de este régimen de simplificación con efectos *ex nunc* podría depender de la fecha en la que se emitió dicha factura, y, en particular, de si la operación de que se trata ya ha sido gravada, o de si aún es posible, en los Estados miembros de destino, proceder a eventuales modificaciones relativas a la determinación del IVA adeudado por los destinatarios de las entregas correspondiente a los años en que se realizaron estas últimas. Además, en caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, dicho órgano jurisdiccional desea que se dilucide si debe aportarse una prueba efectiva de la recepción por los clientes de las facturas nuevamente emitidas o si tal recepción también puede presumirse a la luz de la experiencia general.

24 En tales circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 42, letra a), de la Directiva [del IVA] en el sentido de que la primera expedición de la factura requerida para la aplicación de la excepción aplicable a las operaciones triangulares que solo se ha expedido varios años después de la realización de las entregas, produce *ex nunc* las consecuencias jurídicas del régimen de simplificación administrativa?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿depende la eficacia *ex nunc* de la primera expedición de dicha factura de que el emisor de la factura haya procedido a la tributación con arreglo a las disposiciones generales del Estado miembro de destino respecto al período anterior a su emisión?
- 3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿de qué forma debe acreditar el adquirente intermedio que la factura necesaria expedida por primera vez ha sido efectivamente recibida por el adquirente final?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

25 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 42, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 197, apartado 1, letra c), de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la emisión, varios años después de la realización de entregas que ya fueron objeto de facturas en las que no figura la mención «inversión del sujeto pasivo» a que se refiere el artículo 226, punto 11 *bis*, de la misma Directiva, de facturas que contienen por primera vez esta mención exigida a efectos de aplicar la excepción prevista para las operaciones triangulares, por dichas entregas, genera las consecuencias jurídicas de ese régimen de simplificación administrativa, de modo que puede declararse el importe de regularización del IVA correspondiente a dichas entregas por el período impositivo en curso o por un período impositivo futuro.

26 Según la jurisprudencia, una operación triangular es una operación mediante la cual un proveedor, identificado a efectos del IVA en un primer Estado miembro, entrega un bien a un adquirente intermedio, identificado a efectos del IVA en un segundo Estado miembro, quien a su vez entrega ese bien a un adquirente final, identificado a efectos del IVA en un tercer Estado miembro, y el bien se transporta directamente desde el primer Estado miembro al tercer Estado miembro (sentencias de 8 de diciembre de 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 41, y de 3 de diciembre de 2025, *MS KLJUČAROVCI*, T-646/24, EU:T:2025:1081, apartado 33).

27 Estas operaciones triangulares pueden acogerse a un régimen de excepción a la regla del artículo 2, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, conforme a la cual estarán sujetas al IVA las adquisiciones

intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro (sentencias de 8 de diciembre de 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 42, y de 3 de diciembre de 2025, *MS KLJUČAROVCI*, T-646/24, EU:T:2025:1081, apartado 34).

- 28 Este régimen de excepción consiste, por un lado, en la exención de la adquisición intracomunitaria efectuada por el adquirente intermedio, quien está identificado a efectos del IVA en el segundo Estado miembro, y, por otro lado, en el traslado de la tributación por la adquisición al adquirente final, establecido e identificado a efectos del IVA en el tercer Estado miembro, dispensándose al adquirente intermedio de la obligación de identificarse a efectos del IVA en este último Estado miembro. Dicho régimen se desprende de la articulación entre la regla establecida en el artículo 40 de la Directiva del IVA y la excepción prevista en el artículo 42 de esta Directiva (sentencias de 8 de diciembre de 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 43, y de 3 de diciembre de 2025, *MS KLJUČAROVCI*, T-646/24, EU:T:2025:1081, apartado 35).
- 29 En efecto, el artículo 40 de la Directiva del IVA establece la regla de que el lugar de tributación de una adquisición intracomunitaria es el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente. Con el fin de garantizar la correcta aplicación de esta regla, el artículo 41 de dicha Directiva dispone que, en caso de que el adquirente no acredite que la adquisición ha quedado sujeta al IVA conforme al artículo 40 de la Directiva, tendrá la consideración de lugar de adquisición intracomunitaria el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el cual el adquirente ha efectuado la adquisición (sentencias de 8 de diciembre de 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 44, y de 3 de diciembre de 2025, *MS KLJUČAROVCI*, T-646/24, EU:T:2025:1081, apartado 36).
- 30 El artículo 42 de la Directiva del IVA prevé una excepción a la aplicación de dicha regla con respecto a las operaciones triangulares definidas en el artículo 141 de la misma Directiva cuando, por un lado, el adquirente acredite haber efectuado la adquisición intracomunitaria a efectos de una entrega subsiguiente, efectuada dentro del territorio de un Estado miembro determinado de conformidad con el artículo 40 de la Directiva y respecto de la cual el destinatario haya sido designado como deudor del impuesto con arreglo a lo establecido en el artículo 197 de la Directiva, y, por otro lado, el adquirente haya cumplido las obligaciones relativas a la presentación del estado recapitulativo establecidas en el artículo 265 de la Directiva (sentencias de 8 de diciembre de 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 45, y de 3 de diciembre de 2025, *MS KLJUČAROVCI*, T-646/24, EU:T:2025:1081, apartado 37).
- 31 Con arreglo al artículo 197, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, la factura expedida por el adquirente intermedio debe ajustarse a lo dispuesto en las secciones 3 a 5 del capítulo 3 del título XI de la Directiva. Entre estas disposiciones, el artículo 226, punto 11 *bis*, de dicha Directiva exige que la factura contenga la mención «inversión del sujeto pasivo» en caso de que el adquirente o el destinatario sea deudor del impuesto. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha precisado que este requisito es un requisito material que debe cumplirse necesariamente para que una adquisición efectuada en el ámbito de una operación triangular se considere sujeta al IVA de conformidad con el artículo 40 de dicha Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de abril de 2018, *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, apartado 49, y de 8 de diciembre de 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 49).
- 32 En el supuesto de que inicialmente no se cumpla este requisito, pero se haya emitido posteriormente una factura completada con la mención «inversión del sujeto pasivo», el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el cumplimiento *a posteriori* de un requisito de aplicación necesario para el traslado de la deuda del IVA al destinatario de una entrega no constituye una rectificación. Se trata de la primera expedición de la factura requerida, que no puede tener efectos retroactivos (sentencia de 8 de diciembre de 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 61).
- 33 La primera cuestión prejudicial plantea la cuestión de si una factura emitida varios años después de la realización de las entregas en las condiciones mencionadas en el anterior apartado 32 genera las consecuencias jurídicas del régimen de simplificación con efectos *ex nunc*, es decir, si el adquirente intermedio, tras haber emitido, por primera vez y varios años después de las operaciones de que se

trata, la factura que cumple los requisitos que permiten la aplicación de este régimen simplificado excepcional, puede declarar un importe de regularización del IVA por el período impositivo en curso o por un período impositivo futuro.

- 34 Con el fin de responder a la primera cuestión prejudicial, no solo debe tenerse en cuenta el tenor del artículo 42, letra a), de la Directiva del IVA, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que ese precepto forma parte (sentencia de 8 de diciembre de 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 47).
- 35 Por lo que respecta al tenor del artículo 42, letra a), de la Directiva del IVA, este no ofrece una respuesta clara a la cuestión de si el adquirente intermedio, tras haber emitido, por primera vez y varios años después de las operaciones de que se trata, la factura que cumple los requisitos para la aplicación del régimen de simplificación, puede declarar un importe de regularización del IVA por el período impositivo en curso o un período impositivo futuro.
- 36 En efecto, el artículo 42, letra a), de la Directiva del IVA no establece ningún plazo para acogerse al régimen de simplificación en cuestión. Del mismo modo, la utilización de un verbo en pasado («haya sido designado») en los artículos 42, letra a), y 141, letra e), de la Directiva del IVA solo permite concluir que debe emitirse una factura que contenga la mención «inversión del sujeto pasivo» antes de que pueda aplicarse este régimen de simplificación. Sin embargo, el tenor de estas disposiciones no indica hasta qué momento esa factura debe ser emitida.
- 37 En lo relativo al contexto del artículo 42 de la Directiva del IVA, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que este artículo precisa y completa los requisitos de aplicación de la medida de simplificación prevista en el artículo 141 de la Directiva (sentencia de 8 de diciembre de 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 50). Pues bien, el artículo 42, letra a), de la Directiva del IVA supedita la aplicación de este régimen a que el destinatario de la entrega subsiguiente haya sido designado deudor del impuesto de conformidad con el artículo 197 de dicha Directiva. A tenor del artículo 197, apartado 1, letra c), de la citada Directiva, la factura expedida por el adquirente intermedio debe ajustarse a lo dispuesto en las secciones 3 a 5 del capítulo 3 del título XI de dicha Directiva. Entre estas disposiciones, el artículo 226, punto 11 *bis*, de la misma Directiva exige que la factura contenga la mención «inversión del sujeto pasivo» en caso de que el adquirente o el destinatario sea deudor del impuesto.
- 38 Por lo que respecta al objetivo perseguido por el artículo 42 de la Directiva del IVA, es preciso examinarlo conjuntamente con el del artículo 141 de dicha Directiva, ya que ambas disposiciones forman de manera conjunta el régimen de simplificación de que se trata (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de diciembre de 2025, *MS KLJUČAROVCI*, T-646/24, EU:T:2025:1081, apartado 49).
- 39 Mientras que el objeto del artículo 141 de la Directiva del IVA consiste en evitar que el operador intermedio tenga que identificarse y presentar declaración en el Estado miembro de destino de los bienes, los artículos 41 y 42 de la Directiva pretenden garantizar la sujeción al IVA de la adquisición intracomunitaria de que se trate en la fase del adquirente final, destinatario de la entrega subsiguiente, evitando simultáneamente la doble imposición de esa operación. (véanse las sentencias de 8 de diciembre de 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 53 y jurisprudencia citada, y de 3 de diciembre de 2025, *MS KLJUČAROVCI*, T-646/24, EU:T:2025:1081, apartado 49 y jurisprudencia citada).
- 40 Por lo que respecta al primer objetivo, a saber, evitar que el adquirente intermedio tenga que identificarse y presentar declaración en el Estado miembro de destino de los bienes, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la expedición *a posteriori* de una factura que contenga por primera vez la mención «inversión del sujeto pasivo» no puede tener efectos retroactivos (sentencia de 8 de diciembre de 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 61). No puede deducirse de esta jurisprudencia que, cuando una entrega ya ha sido objeto de una factura en la que no figura esa mención, el régimen de simplificación pase a ser aplicable a esa misma entrega a partir de la emisión, varios años más tarde, de una factura que contenga dicha mención. En efecto, por lo que respecta al período comprendido entre la realización de las entregas de que se trata y la emisión de las facturas, el régimen previsto en los artículos 40 y 41 de la Directiva del IVA sigue siendo aplicable en cualquier caso y la aplicación de dicho régimen no será suprimida con efectos

retroactivos a partir del momento de la emisión de la factura completada. De ello resulta que, como señala acertadamente la República de Austria en sus observaciones sobre la petición de decisión prejudicial, la deuda tributaria correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias con arreglo al artículo 41, apartado 1, de la Directiva del IVA y las obligaciones de identificación, declaración y tributación que incumben al adquirente intermedio en el Estado miembro de destino ya han nacido y no desaparecen retroactivamente. Por consiguiente, ya no puede alcanzarse *a posteriori* el objetivo de simplificar los procedimientos administrativos.

- 41 La interpretación del artículo 42 de la Directiva del IVA, interpretado a la luz del segundo objetivo, a saber, garantizar la sujeción al IVA de la adquisición intracomunitaria de que se trata en la fase del adquirente, destinatario de la entrega subsiguiente, evitando simultáneamente la doble imposición de esa operación, también aboga en favor de la interpretación según la cual no pueden generarse los efectos del régimen de simplificación emitiendo nuevas facturas varios años después de las operaciones de que se trate.
- 42 En efecto, si el régimen de simplificación no se aplica hasta años después de la realización de las operaciones sujetas al impuesto, es muy posible que mientras tanto hayan cambiado las circunstancias fácticas, como la desaparición del adquirente final. Así pues, la aplicación *a posteriori* de dicho régimen podría comprometer el objetivo de garantizar una tributación correcta en el Estado miembro de destino.
- 43 Además, tal riesgo no puede subsanarse supeditando la aplicación *a posteriori* del régimen de simplificación, tal y como propone la Comisión en sus observaciones sobre la petición de decisión prejudicial, al requisito de que el adquirente intermedio haya actuado de buena fe o de que se garantice la tributación en el Estado miembro de destino, por analogía con la jurisprudencia relativa a la regularización de cualquier impuesto indebidamente facturado expuesta en los apartados 26 y 27 de la sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233). En efecto, la comprobación de que se cumplen estos requisitos exigiría examinar una por una las operaciones impositivas y, por tanto, es contraria al objetivo de simplificación perseguido por el régimen excepcional.
- 44 Por añadidura, para que el destinatario de la entrega pueda conocer su condición de deudor del impuesto y liquidar este en el Estado miembro de destino, el artículo 226, punto 11 *bis*, de la Directiva del IVA exige que la factura contenga la mención «inversión del sujeto pasivo» (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 54). Dado que el régimen excepcional previsto en los artículos 42 y 141 de la Directiva del IVA es facultativo, el requisito de incluir la mención «inversión del sujeto pasivo», que figura en el artículo 226, punto 11 *bis*, de la Directiva garantiza que el destinatario final de una entrega conozca sus obligaciones fiscales. En efecto, el régimen de simplificación se caracteriza precisamente por el hecho de que, si no se efectúa ningún pago del IVA entre el proveedor y el sujeto pasivo destinatario de una entrega, ello se debe a que este último es el deudor del impuesto correspondiente a esa entrega. Por lo tanto, no debe haber ninguna incertidumbre a este respecto (sentencia de 8 de diciembre de 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 55).
- 45 Pues bien, la emisión de facturas con la mención «inversión del sujeto pasivo» varios años después de la realización de entregas que ya fueron objeto de facturas en las que no figura dicha mención es manifiestamente incompatible con ese requisito.
- 46 Por otra parte, el principio de neutralidad fiscal no exige que sea posible una aplicación posterior del régimen de simplificación sobre la base de una nueva factura, completada con la mención «inversión del sujeto pasivo».
- 47 Es cierto que de la jurisprudencia se desprende que, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer en sus ordenamientos jurídicos internos la posibilidad de regularizar cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe o cuando este haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, apartados 26 y 27).

- 48 Sin embargo, esta jurisprudencia no es extrapolable al presente asunto, pues no es lo mismo la regularización de un impuesto indebidamente facturado que el cumplimiento *a posteriori* de un requisito material del régimen excepcional relativo al traslado de la deuda del IVA al destinatario, dado que, en este último supuesto, la Administración había reclamado correctamente el impuesto (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 61). Así, la existencia de vías de regularización nacionales a disposición del emisor de la factura que demuestre su buena fe o que haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales no puede servir de guía para la interpretación de los requisitos propios del régimen relativo a las operaciones triangulares.
- 49 Por último, en el apartado 61 de la sentencia de 8 de diciembre de 2022, *Luxury Trust Automobil* (C-247/21, EU:C:2022:966), el Tribunal de Justicia ya declaró que el cumplimiento *a posteriori* de un requisito de aplicación necesario para el traslado de la deuda del IVA al destinatario de una entrega no puede tener efectos retroactivos. Pues bien, como señala acertadamente el órgano jurisdiccional remitente, admitir que la emisión de facturas completadas con la mención «inversión del sujeto pasivo» varios años después de las operaciones de que se trata tendría por efecto modificar el régimen impositivo aplicable conduciría, en definitiva, a concederles efectos retroactivos, precisamente porque el régimen que era aplicable a esas operaciones hasta el momento de la emisión de esas nuevas facturas se modificaría *a posteriori*. El hecho de que el adquirente intermedio declare un importe de regularización únicamente por el período impositivo en curso o por un período impositivo futuro no menoscaba en modo alguno esos efectos retroactivos, en particular porque la situación jurídica del adquirente final se ve modificada *a posteriori*.
- 50 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 42, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 197, apartado 1, letra c), de esta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la emisión, varios años después de la realización de entregas que ya fueron objeto de facturas en las que no figura la mención «inversión del sujeto pasivo» prescrita por el artículo 226, punto 11 *bis*, de dicha Directiva, de facturas que contienen por primera vez dicha mención exigida a efectos de aplicar del régimen excepcional para las operaciones triangulares no genera, respecto de dichas entregas, las consecuencias jurídicas del referido régimen de simplificación administrativa, de modo que el importe de la regularización del IVA correspondiente a estas entregas no puede declararse por el período impositivo en curso ni por un período impositivo futuro.

Cuestiones prejudiciales segunda y tercera

- 51 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no ha lugar a responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera.

Costas

- 52 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal General no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto,

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

declara:

El artículo 42, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, en relación con el artículo 197, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada,

debe interpretarse en el sentido de que

la emisión, varios años después de la realización de entregas que ya fueron objeto de facturas que no en las que no figura la mención «inversión del sujeto pasivo» prescrita por el artículo 226, punto 11 *bis*, de la citada Directiva, de facturas que contienen por primera vez dicha mención exigida a efectos de aplicar el régimen excepcional para las operaciones triangulares no genera, respecto de dichas entregas, las consecuencias jurídicas del referido régimen de simplificación administrativa, de modo que el importe de la regularización del IVA correspondiente a estas entregas no puede declararse por el período impositivo en curso ni por un período impositivo futuro.

Póltorak
Petrlík

Hesse

Steinfatt
Dimitrakopoulou

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 7 de octubre de 2026.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.