

El TGUE limita las trabas formales en el derecho a deducir el IVA soportado

Relevante sentencia del Tribunal General de la Unión Europea sobre la incidencia de la fecha de recepción de la factura en el ejercicio de la deducción del IVA soportado

España | Legal Flash | febrero 2026

ASPECTOS CLAVE

- El Tribunal General de la Unión Europea ha dictado una relevante sentencia en la que se analiza la incidencia que tienen los **requisitos materiales y formales** en el **derecho a la deducción** de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido (**IVA**) **soportado**.
- La sentencia concluye que una normativa nacional no puede denegar la deducción de un IVA soportado en el **periodo de liquidación** en que se produjo el **devengo del citado impuesto**, si en el momento de presentar la autoliquidación del IVA del citado periodo el empresario o profesional dispone de la correspondiente factura.
- Una normativa que impide esta deducción en el citado periodo de liquidación, **por no haberse recibido la factura antes de la conclusión del mismo**, es contraria a los **principios de neutralidad y proporcionalidad**.
- Esta sentencia es de gran relevancia y debería conllevar en España un replanteamiento del **criterio interpretativo seguido por la Administración tributaria española**.





Introducción

El Tribunal General de la Unión Europea (TGUE) ha dictado una relevante sentencia en la que, de nuevo, vuelve a analizar la incidencia que tienen **los requisitos materiales y formales** en el derecho a la deducción del **Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)** soportado. En ella se analiza la necesidad de estar en posesión de una factura para ejercitar el derecho a la deducción y, más concretamente, la incidencia que tiene la **fecha de recepción** de la **factura** en el **periodo de liquidación IVA** a partir del cual puede ejercitarse el **derecho a la deducción del IVA soportado**.

Nos referimos a la **sentencia**, de 11 de febrero de 2026 (asunto T-689/24, [ECLI:EU:T:2026:113](#)), en la que se analiza la **normativa polaca** del IVA, a raíz de una **cuestión prejudicial planteada** en el marco de un litigio sobre la deducción del IVA soportado por una entidad polaca respecto a determinadas facturas. En concreto, las facturas documentaban operaciones realizadas en un determinado período de liquidación, pero eran recibidas en el período siguiente, antes de la presentación de la declaración de IVA correspondiente al período de realización de las operaciones. La normativa nacional aplicable (artículo 86.10.b.1 de la Ley polaca del IVA) establecía que **el derecho a deducir no nacía antes del período en el que se recibía la factura**, lo que, en la práctica llevó a la administración tributaria polaca a entender que no podía ejercerse la deducción en el período de liquidación en que se había devengado el impuesto, pese a cumplirse los requisitos materiales, y haberse recibido la factura antes de la presentación de la liquidación del citado período.

La sentencia analiza la normativa polaca y la correcta transposición de la **Directiva 2006/112/CE del IVA** (artículos 167, 168.a) y 178.a), así como el criterio que debe regir para salvaguardar los **principios de neutralidad, efectividad y proporcionalidad**. Recordemos que el artículo 167 de la Directiva precisa que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, y por su parte, el artículo 178.a) de la Directiva exige, para poder ejercer el derecho a la deducción, **estar en posesión de la correspondiente factura**.

Criterio del Tribunal General: nacimiento y ejercicio del derecho a deducir

El Tribunal recuerda que el derecho a deducir es un **principio fundamental** del sistema común del IVA (artículos 167 y ss. de la Directiva), destinado a liberar completamente al sujeto pasivo de la **carga del impuesto soportado** en el marco de sus actividades económicas gravadas, **garantizando la neutralidad fiscal**.

El nacimiento del derecho a deducir viene determinado por el devengo del IVA: el **derecho surge** cuando el **impuesto es exigible**, esto es, cuando se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios. No obstante, para el **ejercicio del derecho**, la Directiva requiere que concurren determinados requisitos:

- **requisitos materiales:** bienes o servicios adquiridos por un sujeto pasivo, utilizados para operaciones gravadas y suministrados por otro sujeto pasivo (artículo 168.a) de la Directiva);
- **requisitos formales:** consistentes en obligaciones relativas a facturación, contabilidad y declaración y, entre ellos, se encuentra, estar en posesión de una factura (artículo 178.a) de la Directiva).

El Tribunal precisa que la distinción entre ambos tipos de requisitos es fundamental: *“Esa distinción entre los requisitos materiales y los formales que regulan el derecho a deducir es importante, puesto que, según jurisprudencia reiterada, los principios fundamentales de neutralidad del IVA y de proporcionalidad exigen que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. (...) El Tribunal de Justicia también ha precisado que el incumplimiento de exigencias formales que pueden subsanarse no desvirtúa el buen funcionamiento del sistema del IVA”*.



El Tribunal entiende que la normativa polaca introduce un requisito adicional para el nacimiento del derecho (haber recibido la factura en el periodo de liquidación), no previsto por la Directiva, que solo exige (en su artículo 178) la factura como condición para el ejercicio.

Entiende el Tribunal que una norma como la polaca que impide que el sujeto pasivo ejerza la deducción en el periodo de liquidación en el que se devengó el impuesto, pese a disponer de la factura al presentar la citada autoliquidación, obliga a **soportar temporalmente la carga del IVA, vulnerando el principio de neutralidad del IVA, el principio de proporcionalidad y el carácter inmediato de la deducción del IVA soportado**. Y en este sentido, considera que esta conclusión no contraviene el criterio previo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su **sentencia de 29 de abril de 2004 —asunto C-152/02, EU:C:2004:268, Terra Baubedarf—** puesto que en esta última **la parte demandante en el litigio no disponía**, a diferencia del caso analizado en este post, **de una factura o tal documento justificativo en el momento en que ejerció su derecho a la deducción del IVA**.

El Tribunal apoya su razonamiento en la jurisprudencia previa del TJUE sobre la **diferenciación entre requisitos materiales y formales**, y la obligación de conceder la deducción cuando se satisfacen los requisitos materiales, aun con incumplimientos formales subsanables.

Por otra parte, el Tribunal también acude a la **sentencia previa del TJUE** de 15 de septiembre de 2016 —**asunto C-518-14, EU:C:2016:691, Senatex**— en relación con los efectos temporales de la deducción del IVA soportado ante un supuesto de **rectificación posterior de facturas inicialmente incompletas** (al no constar el número de identificación fiscal del destinatario). En tal supuesto el TJUE consideró que la normativa del IVA alemana era contraria a la Directiva del IVA puesto que rechazaba dar efectos retroactivos, para el ejercicio efectivo de la deducción del IVA soportado, a la subsanación posterior, mediante una **factura rectificativa**, del defecto formal de la factura original.

El Tribunal concluye que, si la Directiva se opone a que la rectificación solo produce efectos hacia el futuro, con mayor razón se opone a que, disponiendo ya el sujeto pasivo de una factura correcta en el momento de presentar la declaración, se le impida deducir el IVA en el periodo en que nació el derecho.

Por último, el Tribunal tampoco acepta que una restricción así pueda imponerse en el marco de las **medidas nacionales de lucha contra el fraude (artículo 273 de la Directiva del IVA)** que pueden establecer los Estados miembros, ya que dichas medidas deben respetar el principio de proporcionalidad y no pueden ir más allá de lo necesario.

Una medida general que, sin considerar las circunstancias concretas, difiere sistemáticamente el ejercicio del derecho a deducir para todos los sujetos pasivos, incluso cuando se dispone de la factura en el momento de presentar su declaración es a juicio del Tribunal desproporcionada.

Es decir, en un supuesto como el del litigio principal, en el que el sujeto pasivo está en posesión de la factura al presentar la declaración del IVA, no existe riesgo concreto que justifique la limitación del derecho a deducción.

Fallo

El Tribunal declara:

“Los artículos 167, 168.a) y 178. Letra a) de la Directiva 2006/112/CE del IVA, (...) y los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, y los de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido 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 periodo respecto al que haya cumplido los requisitos materiales para el ejercicio de ese derecho si no ha recibido la factura en ese periodo, aun cuando la haya recibido antes de presentar dicha declaración”.



Efectos prácticos de la sentencia

La doctrina del Tribunal de Justicia que se deriva de esta sentencia podría resumirse en:

- el nacimiento del derecho a deducir no puede quedar condicionado por requisitos formales adicionales impuestos por los Estados miembros;
- la exigencia de disponer de factura no permite diferir el ejercicio del derecho a la deducción cuando el sujeto pasivo ya cumple los requisitos materiales y posee la factura al presentar la autoliquidación del periodo en que se devengó el impuesto;
- las medidas nacionales de control y lucha contra el fraude no pueden, con carácter general y automático, impedir o retrasar el ejercicio efectivo del derecho a deducir.

Efectos prácticos de la sentencia en España

Esta sentencia pone claramente en entredicho el criterio que ha seguido la **administración tributaria española (AEAT)** sobre el primer **periodo de liquidación** del IVA en el que puede ejercerse el derecho a la deducción del IVA soportado de una determinada operación.

El [artículo 97](#) de la Ley 37/1992 del IVA —similar al artículo 178 de la Directiva, objeto de análisis por la sentencia— establece que “*solo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho*”. En atención a este precepto, la AEAT ha venido considerando que no es deducible el IVA soportado en el periodo de liquidación en que se ha producido el devengo **si la factura se recibe por el destinatario en una fecha posterior a la conclusión del citado periodo de liquidación**, incluso si se recibe antes de presentar la autoliquidación del IVA.

Recordemos que el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación ([artículo 11](#) y [artículo 18](#)) permite, en las operaciones entre empresarios y profesionales (operaciones B2B), que **la factura se emita y remita al destinatario en un plazo que se extiende hasta el día 15 (inclusive) del mes siguiente al mes en que se ha producido el devengo** de la operación. Por tanto, es muy común que la **fecha del devengo** de la operación y **de la emisión** de la factura no coincida —circunstancia que debe hacerse constar en la propia factura (según dispone el [artículo 6.1.i\)](#) del Reglamento de facturación)—, **pudiendo caer dichas fechas en periodos de liquidación distintos**. También puede ocurrir que la fecha de devengo de la operación y de la emisión de la factura coincidan o concurren en un mismo periodo de liquidación, pero el destinatario la reciba y/o contabilice con posterioridad, una vez abierto el periodo de liquidación siguiente, y antes de presentar la autoliquidación del periodo previo.

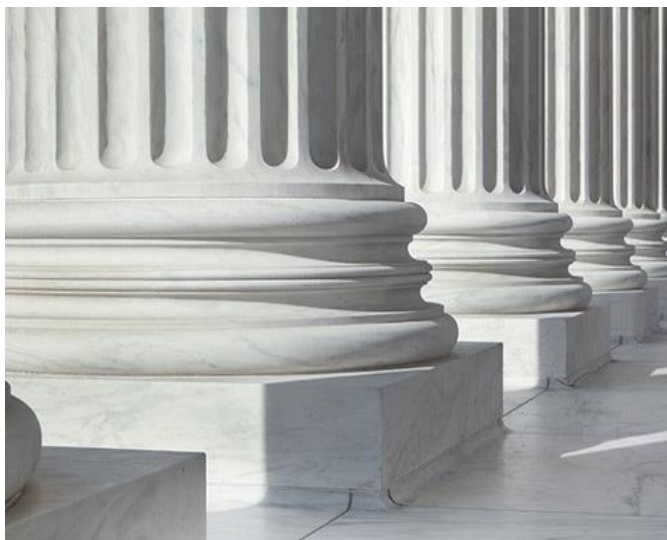
En todos estos escenarios, la AEAT viene entendiendo que la deducción del IVA soportado no es posible en el periodo de liquidación en que se produjo el devengo del IVA, al considerar que es requisito necesario que en el periodo de liquidación el destinatario de la operación haya recibido la factura. Este criterio interpretativo del artículo 97 de la Ley del IVA por parte de la AEAT se puso especialmente de manifiesto con motivo de la entrada en vigor obligatoria, para determinados sujetos pasivos del IVA, del sistema de **llevarza obligatoria de los libros registros del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT** (el llamado **Suministro Inmediato de Información en el IVA o SII-IVA**). De tal forma es así que en las propias [preguntas frecuentes de la AEAT](#) sobre el SII-IVA (pregunta 4.9) se incluye algún ejemplo siguiendo el criterio apuntado.

Esta reciente sentencia del Tribunal General debería motivar un replanteamiento de este criterio interpretativo, tanto por parte de la AEAT como de la **Dirección General de Tributos (DGT)**. Este último organismo también ha emitido alguna resolución (como, por ejemplo, la [V2629-14](#)) en que pone exclusivamente el foco en la fecha de recepción de la factura para determinar el primer periodo de liquidación a partir del cual el sujeto pasivo del IVA puede deducirse el IVA soportado.

Por último, esta sentencia del Tribunal General **constituye un nuevo pronunciamiento** sobre la incidencia de los **requisitos materiales y formales** en el régimen de **deducción del IVA soportado**. Son ya muchas las sentencias del TJUE sobre esta materia, lo que pone de manifiesto que esta es una cuestión altamente conflictiva con los órganos de inspección y gestión de los tributos en distintos Estados de la Unión Europea, y, por tanto, no solo en España. Sobre esta cuestión, precisamente, hace pocas semanas, en nuestro [post](#)



Deducción del IVA soportado y registro en el SII-IVA comentamos dos resoluciones del **Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)**, sobre la incidencia que debe tener otro requisito formal (como es la llevanza al día del libro registro de facturas recibidas) en la deducción del IVA soportado. En las dos resoluciones, en TEAC desestima los recursos planteados y niega al sujeto pasivo deducir el IVA en el periodo de liquidación en que soportó las cuotas de IVA, por no haber registrado las operaciones en el SII-IVA con carácter previo a la comprobación tributaria (todo ello sobre la base de lo que dispone el artículo 99.Tres de la Ley del IVA). Este es otro tema que no descartamos que acabe llegando al Tribunal General del TJUE. Por el momento el TJUE, en su **sentencia** de 4 de octubre de 2024 (**asunto C-475/23**, ECLI:EU:C:2024:866, **Voestalpine Giesserei Linz GmbH**) ya manifestó que no puede supeditarse el derecho a la deducción del IVA soportado al cumplimiento de llevanza de una contabilidad separada; supuesto muy similar a la exigencia de la inscripción en el libro registro de las correspondientes facturas recibidas.



Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del Área de Conocimiento e Innovación o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2026 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.

