

Asunto C-392/09

Uszodaépít? kft

contra

APEH Központi Hivatal Hatósági F?osztály

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Baranya Megyei Bíróság)

«Sexta Directiva IVA — Directiva 2006/112/CE — Derecho a deducción del IVA soportado — Nueva normativa nacional — Requisitos relativos al contenido de la factura — Aplicación con efectos retroactivos — Pérdida del derecho a deducción»

Sumario de la sentencia

*Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Procedimiento de autoliquidación — Sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido por su condición de destinatario de bienes o de servicios — Derecho a deducción*

*(Directiva 2006/112/CE del Consejo, arts. 167, 168 y 178)*

Los artículos 167, 168 y 178 de la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la aplicación retroactiva de una normativa nacional que, en el marco de un régimen de autoliquidación, supedita la deducción del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a obras de construcción a la rectificación de las facturas relativas a dichas operaciones y a la presentación de una declaración complementaria rectificativa, cuando la autoridad tributaria de que se trate dispone de todos los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo está obligado al pago del impuesto sobre el valor añadido como destinatario de las operaciones de que se trata, y para comprobar el importe del impuesto deducible.

Por lo tanto, el hecho de que el sujeto pasivo opte por la aplicación de la nueva Ley del IVA en lugar de la antigua, no puede en sí mismo afectar su derecho de deducir el IVA soportado, que resulta directamente de los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112. Además, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Por consiguiente, puesto que la Administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo, en su condición de destinatario de las operaciones de que se trate, es deudor del IVA, los artículos 167, 168 y 178, letra f), de la Directiva 2006/112 se oponen a una normativa que impone, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho. Ahora bien, ese podría ser el caso si se reúnen los requisitos materiales establecidos en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 para obtener el derecho de deducir el IVA, y, en el momento en el que la Administración fiscal deniega al sujeto pasivo la deducción del IVA ésta dispone de todos los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo está obligado al pago del IVA.

(véanse los apartados 36, 39, 40, 42, 43 y 46 y el fallo)

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 30 de septiembre de 2010 (\*)

«Sexta Directiva IVA – Directiva 2006/112/CE – Derecho a deducción del IVA soportado – Nueva normativa nacional – Requisitos relativos al contenido de la factura – Aplicación con efectos retroactivos – Pérdida del derecho a deducción»

En el asunto C-392/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Baranya Megyei Bíróság ( Hungría), mediante resolución de 2 de abril de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de octubre de 2009, en el procedimiento entre

**Uszodaépítő kft.**

y

**APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. E. Juhász, J. Malenovský y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno húngaro, por la Sra. J. Fazekas, el Sr. M. Fehér y la Sra. Z. Tóth, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. B.D. Simon, en calidad de agente;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 17 y 20 de la Directiva 77/388/CEE 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001 (DO 2002, L 15, p. 24) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y de los principios generales del Derecho de la Unión.

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre la empresa Uszodaépít? kft. y la APEH Központi Hivatal Hatósági F?osztály (Oficina Central de la Agencia Tributaria; en lo sucesivo, «APEH»), relativo a la decisión de esta última de denegar a la demandante en el procedimiento principal la posibilidad de deducir del importe del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») del que era deudora el IVA correspondiente a obras de construcción realizadas para ella.

## **Marco jurídico**

### *Normativa de la Unión*

3 La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), ha derogado la normativa anterior de la Unión en materia de IVA, en particular la Sexta Directiva, y la ha sustituido a partir del 1 de enero de 2007, conforme a lo dispuesto en sus artículos 411 y 413. Según los considerandos primero y tercero de la Directiva 2006/112, era necesario refundir la Sexta Directiva a fin de presentar las disposiciones en materia de armonización de las legislaciones sobre el IVA de los Estados miembros de forma clara y racional en una estructura y una redacción modificadas, pero, en principio, sin aportar cambios de fondo. Así pues, las disposiciones de la Directiva 2006/112 son sustancialmente idénticas a las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva.

4 A tenor de lo dispuesto en el artículo 167 de la Directiva 2006/112, que reproduce los términos del artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva, «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

5 El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, redactado en términos sustancialmente idénticos a los del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, en la redacción que le dio el artículo 28 séptimo, apartado 1, de esta última Directiva, dispone:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo».

6 El artículo 178 de la Directiva 2006/112, que reproduce en esencia los términos del artículo 18, apartado 1, de la Sexta Directiva, en la redacción que le dio el artículo 28 séptimo, punto 2, de esta última Directiva, contiene las siguientes disposiciones:

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

[...]

f) cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquirente por aplicación de los artículos 194 a 197 y del artículo 199, cumplir las formalidades que establezca cada Estado

miembro.»

7 El artículo 199, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112, establece:

«1. Los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones:

a) la prestación de servicios de construcción [...].»

8 Un régimen como el que resulta del artículo 199, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112 se conoce por la denominación usual de autoliquidación y estaba previsto anteriormente en el artículo 21, apartado 1, de la Sexta Directiva.

#### *Normativa nacional*

9 El artículo 127, apartado 1, letra a), de la Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény (Ley CXXVII del IVA de 2007; en lo sucesivo, «nueva Ley del IVA»), que entró en vigor el 1 de enero de 2008, dispone que «el ejercicio del derecho a deducción está supeditado al requisito objetivo de que el sujeto pasivo disponga personalmente [...] de una factura a su nombre que demuestre que la operación se ha llevado a cabo».

10 El artículo 142, apartado 1, letra b), de la nueva Ley del IVA establece:

«1. El impuesto será pagado por el adquirente del bien o el prestatario del servicio:

[...]

b) en caso de trabajos de construcción [...].»

11 A tenor del artículo 142, apartado 7, de la nueva Ley del IVA, «en caso de aplicación del apartado 1, el transmitente de los bienes o el prestador del servicio se encargará de emitir una factura en la que no figure ni el importe del IVA soportado ni el tipo [...]».

12 El artículo 169, letra k), de la nueva Ley del IVA, dispone:

«La factura deberá contener obligatoriamente los siguientes elementos:

k) [...] en el caso en que el adquirente de los bienes o el prestatario del servicio esté sujeto al impuesto, una referencia a una norma legal u otra remisión clara al hecho de que la entrega de los bienes o la prestación del servicio

[...]

kb) está sujeta al impuesto en el domicilio del adquirente del bien o del beneficiario del servicio».

13 El artículo 269, apartado 1, de la nueva Ley del IVA establece, además:

«En el supuesto de que tanto la presente Ley como la Ley del IVA (Ley LXXIV de 1992) [en lo sucesivo, “antigua Ley del IVA”] regulen, para un mismo interesado o interesados, los derechos y obligaciones que proceda ejercitar mediante autoliquidación y que resulten de una operación sujeta a impuesto basada en los mismos antecedentes de hecho, la determinación y el ejercicio de tales derechos y obligaciones continuará rigiéndose, una vez haya entrado en vigor la presente Ley, exclusivamente por lo dispuesto en la [antigua] Ley del IVA, salvo que la presente Ley, a diferencia de la [antigua] Ley del IVA, elimine las obligaciones con respecto a todos los

interesados en su conjunto, o bien imponga obligaciones menos gravosas o establezca nuevos derechos o mejoras. En tal caso, los derechos y obligaciones podrán determinarse y aplicarse, sobre la base de una decisión conjunta de todos los interesados con arreglo a lo dispuesto en la presente Ley, aun cuando tales derechos y obligaciones se hubieren generado con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley –dentro del período de prescripción–, siempre y cuando todos los interesados manifiesten previamente y por escrito ante la autoridad tributaria estatal su decisión conjunta al respecto mediante una solicitud común que el organismo competente de dicha autoridad deberá recibir a más tardar el 15 de febrero de 2008. Dicho plazo es perentorio e improrrogable. En caso de presentación extemporánea, podrá presentarse una declaración complementaria que no dará lugar a recargo.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

14 El 9 de junio de 2006, la demandante en el litigio principal celebró un contrato de ejecución de obra con NÁS MPS?4 kft., el dueño de la obra, que tenía por objeto trabajos de construcción. La demandante en el litigio principal llevó a cabo los referidos trabajos con la colaboración de varios subcontratistas.

15 La construcción comenzó en primavera de 2007, pero se interrumpió en el verano del mismo año debido a problemas económicos. Se expidieron las facturas correspondientes a las obras realizadas hasta ese momento. Tanto la demandante en el litigio principal como sus subcontratistas cumplieron con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA con arreglo a la antigua Ley del IVA.

16 El 14 de febrero de 2008, después de la entrada en vigor de la nueva Ley del IVA, la demandante en el litigio principal, el dueño de la obra y los subcontratistas solicitaron, mediante decisión conjunta y de conformidad con el artículo 269, apartado 1, de la referida Ley, la aplicación de las disposiciones de la nueva Ley a los trabajos llevados a cabo sobre la base tanto del contrato celebrado entre la demandante en el litigio principal y el dueño de la obra como de los celebrados entre la referida demandante y sus subcontratistas (en lo sucesivo, «declaración de 14 de febrero de 2008»).

17 Tras una liquidación paralela practicada por la administración tributaria en relación con el ejercicio 2007, la referida administración declaró, mediante resolución de 23 de mayo de 2008, que la demandante tenía una deuda tributaria de un total de 52.822.000 HUF correspondiente a los meses comprendidos entre abril y septiembre de 2007. La autoridad fiscal explicó a este respecto que la demandante en el litigio principal no podía ejercer el derecho a deducción sobre la base de las facturas emitidas por los subcontratistas, dado que dichas facturas no eran conformes con lo dispuesto en la nueva Ley del IVA. En efecto, tras la declaración de 14 de febrero de 2008, las disposiciones de la nueva Ley del IVA, en materia de autoliquidación, resultaban aplicables, con carácter retroactivo, a las facturas emitidas durante el ejercicio 2007. Según la referida autoridad, en las facturas emitidas por los subcontratistas debía haberse observado lo dispuesto en los artículos 142, apartado 7, y 169, letra k), de dicha nueva Ley. En consecuencia, para que la demandante en el litigio principal pueda ejercer su derecho a deducción de conformidad con lo dispuesto en la nueva Ley del IVA, por una parte, los subcontratistas tendrían que haber modificado las facturas emitidas y, por otra, la demandante debería haber modificado su declaración de IVA correspondiente al ejercicio 2007 presentando una declaración complementaria.

18 Mediante resolución de 5 de septiembre de 2008, la APEH confirmó la resolución de 23 de mayo de 2008.

19 La demandante en el litigio principal interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional

remitente en el que solicitaba que se anulase la resolución de la APEH, de 5 de septiembre de 2008. El referido órgano jurisdiccional considera que el artículo 269, apartado 1, de la nueva Ley del IVA, al suprimir con efectos retroactivos el derecho de deducir que la demandante en el litigio principal ejercía regularmente sobre la base de la antigua Ley del IVA, infringe los artículos 17 y 20 de la Sexta Directiva, así como diferentes principios generales del Derecho de la Unión.

20 En tales circunstancias, el Baranya Megyei Bíróság decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es compatible con los artículos 17 y 20 de la Sexta Directiva una norma de un Estado miembro que entró en vigor el 1 de enero de 2008, después de haberse generado el derecho a deducción del impuesto, y que, a efectos de la deducción del IVA abonado y declarado por prestaciones de servicios o entregas de bienes realizadas en el ejercicio 2007, exige la modificación del contenido de las facturas y la presentación de una declaración complementaria?»

2) La medida regulada en el artículo 269, apartado 1, de la nueva Ley del IVA, según la cual, en el supuesto de que se cumplan los requisitos señalados en dicho precepto, los derechos y obligaciones se determinarán y aplicarán conforme a lo dispuesto en dicha Ley, aun cuando se hubieren generado con anterioridad a la entrada en vigor de la misma –dentro del período de prescripción–, ¿es compatible con los principios generales del Derecho [de la Unión], en particular, es objetivamente justificable, racional y proporcionada y cumple con el principio de seguridad jurídica?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Sobre la admisibilidad*

21 El Gobierno húngaro alega que el litigio principal no requiere que se interpreten las disposiciones y principios jurídicos citados en la resolución de remisión. A este respecto señala, por una parte, que la aplicación retroactiva de las disposiciones de la nueva Ley del IVA se basa exclusivamente en una manifestación expresa y espontánea de la voluntad de la demandante en el litigio principal y de los demás sujetos pasivos de que se trata. Ahora bien, en la medida en que la demandante en el litigio principal solicitó expresamente tal aplicación de dicha Ley, debe atenerse a las consecuencias jurídicas vinculadas. Por otra parte, el litigio principal es consecuencia de la interpretación errónea, por parte de la demandante en el litigio principal, de las disposiciones transitorias de la nueva Ley del IVA. En el referido litigio se plantea una cuestión relativa a la interpretación del Derecho nacional y no del Derecho de la Unión.

22 A este respecto, procede recordar que, conforme a una reiterada jurisprudencia, en el marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales prevista en el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente a los órganos jurisdiccionales nacionales, que conocen del litigio y han de asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar su sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantean al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (véanse, en particular, las sentencias de 13 de marzo de 2001, PreussenElektra, C?379/98, Rec. p. I?2099, apartado 38; de 1 de octubre de 2009, Gottwald, C?103/08, Rec. p. I?9117, apartado 16, y de 22 de abril de 2010, Dimos Agiou Nikolaou, C?82/09, Rec. p. I?0000, apartado 14).

23 De ello se desprende que la presunción de pertinencia de que disfrutaban las cuestiones planteadas con carácter prejudicial por los órganos jurisdiccionales nacionales sólo puede

destruirse en casos excepcionales, cuando resulte evidente que la interpretación solicitada de las disposiciones del Derecho de la Unión mencionadas en dichas cuestiones no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal (véase, en particular, la sentencia Gottwald, antes citada, apartado 17, y la jurisprudencia citada).

24 Ahora bien, en el caso de autos, independientemente de que la demandante en el litigio principal haya optado por la aplicación de la nueva Ley del IVA y aunque su elección se base en una interpretación errónea de la Ley de que se trata, no es menos cierto que las disposiciones de dicha nueva Ley son aplicables al litigio principal y que el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la compatibilidad de las medidas transitorias de la referida Ley con varias disposiciones del Derecho de la Unión, puesto que dichas medidas impiden que la demandante en el litigio principal ejerza su derecho a deducir el IVA.

25 Por consiguiente, debe declararse que la cuestión prejudicial relativa a la interpretación del Derecho de la Unión no carece manifiestamente de pertinencia, habida cuenta de la resolución que ha de dictar el órgano jurisdiccional remitente.

26 En consecuencia, procede declarar la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial.

#### *Primera cuestión*

27 Por lo que respecta, en primer lugar, a la primera cuestión, procede declarar que la petición del órgano jurisdiccional remitente tiene por objeto la interpretación de los artículos 17 y 20 de la Sexta Directiva.

28 Sin embargo, según lo dispuesto en los artículos 411 y 413 de la Directiva 2006/112, esta última Directiva derogó y sustituyó a la Sexta Directiva a partir del 1 de enero de 2007.

29 Por tanto, como los hechos del litigio principal son posteriores al 1 de enero de 2007, únicamente la interpretación de las disposiciones de la Directiva 2006/112 es pertinente para dicho litigio.

30 La circunstancia de que, en un plano formal, un órgano jurisdiccional nacional haya formulado las cuestiones prejudiciales refiriéndose únicamente a las disposiciones de la Sexta Directiva no impide que el Tribunal de Justicia proporcione a dicho órgano jurisdiccional todos los elementos de interpretación que puedan serle útiles para resolver el asunto que le ha sido sometido, aun cuando no haya hecho referencia a ellos al formular sus cuestiones (véanse en este sentido las sentencias de 27 de octubre de 2009, *EZ*, C-115/08, Rec. p. I-10265, apartado 81, y de 12 de enero de 2010, *Petersen*, C-341/08, Rec. p. I-0000, apartado 48).

31 A este respecto, es preciso poner de relieve que, como se desprende del tercer considerando de la Directiva 2006/112, ésta hace una refundición de la legislación vigente en materia de armonización de las normativas de los Estados miembros sobre el IVA y, en particular, de la Sexta Directiva, refundición que en principio no aporta cambios de fondo a dicha normativa.

32 Por consiguiente, procede considerar que la primera cuestión planteada se refiere a la interpretación de los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112, concordantes con las disposiciones de la Sexta Directiva mencionadas en la resolución de remisión. Además, habida cuenta de que la primera cuestión se refiere, esencialmente, a las modalidades de ejercicio del derecho a deducir el IVA, ha de considerarse que también tiene por objeto la interpretación del artículo 178 de la Directiva 2006/112.

33 En segundo lugar, en cuanto al fondo, el órgano jurisdiccional remitente pregunta,

esencialmente, si los artículos 167, 168 y 178, de la Directiva 2006/112 se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal que, en el marco de una aplicación retroactiva de nuevas disposiciones relativas a la autoliquidación, supedita la deducción del IVA a la rectificación de las facturas relativas a las operaciones llevadas a cabo antes de la entrada en vigor de la nueva Ley y a la presentación de una declaración tributaria complementaria.

34 A este respecto, procede recordar, por una parte, que el derecho a deducir establecido en los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Rec. p. I-0000, apartado 37, y la jurisprudencia citada).

35 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse las sentencias de 22 de febrero de 2001, Abbey National, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 24; de 21 de abril de 2005, HE, C-25/03, Rec. p. I-3123, apartado 70, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161, apartado 48).

36 Por lo tanto, el hecho de que el sujeto pasivo opte por la aplicación de la nueva Ley del IVA en lugar de la antigua, no puede en sí mismo afectar su derecho de deducir el IVA soportado, que resulta directamente de los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112.

37 Por otra parte, por lo que respecta a las modalidades de ejercicio del derecho a deducir el IVA, tal como están previstas en el artículo 178 de la Directiva 2006/112, habida cuenta de que se trata de un procedimiento de autoliquidación establecido en el artículo 199, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112, procede señalar que únicamente son aplicables las modalidades previstas en la letra f), del artículo 178. Por tanto, un sujeto pasivo que, por su condición de destinatario de servicios, es deudor del IVA correspondiente a dichos servicios, no está obligado a poseer una factura expedida con arreglo a los requisitos formales de la Directiva 2006/112, para poder ejercer su derecho a deducción, y únicamente debe cumplir las formalidades establecidas por el Estado miembro de que se trate si ejerce la opción que le ofrece el artículo 178, letra f), de la misma Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de abril de 2004, Bockemühl, C-90/02, Rec. p. I-3303, apartado 47).

38 De la jurisprudencia se desprende que las formalidades establecidas de este modo por el Estado miembro en cuestión y que el sujeto pasivo ha de respetar para poder ejercer el derecho de deducir el IVA no pueden exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación se ha aplicado correctamente (véase, en este sentido, la sentencia Bockemühl, antes citada, apartado 50).

39 A este respecto, ya se ha declarado que el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, Rec. p. I-3457, apartado 63).

40 Por consiguiente, puesto que la Administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo, en su condición de destinatario de las operaciones de que se trate, es deudor del IVA, los artículos 167, 168 y 178, letra f), de la Directiva 2006/112 se oponen a una normativa que impone, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal

derecho (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Bockemühl, apartado 51, y Ecotrade, apartado 64).

41 En el litigio principal, la Administración tributaria denegó a la demandante en el litigio principal el derecho de deducir el IVA correspondiente a los trabajos de construcción llevados a cabo durante 2007 por los subcontratistas de ésta porque, por una parte, la referida demandante no disponía, en relación con las referidas operaciones, de facturas rectificadas de conformidad con lo dispuesto en los artículos 142, apartado 7, y 169, letra k), de la nueva Ley del IVA, aplicables con carácter retroactivo a partir del 1 de enero de 2008, y que, por otra parte, no había modificado su declaración tributaria correspondiente al ejercicio 2007 sobre la base de las facturas rectificadas.

42 En primer lugar, resulta de los autos que se reúnen los requisitos materiales establecidos en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, para obtener el derecho de deducir el IVA, de modo que la demandante en el litigio principal puede ejercer el referido derecho por lo que respecta al IVA correspondiente a las obras de construcción llevadas a cabo por sus subcontratistas. Procede señalar que, en efecto, dichas operaciones se utilizaron para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo en el Estado miembro de que se trata. Además, sobre la base de la declaración tributaria correspondiente al ejercicio 2007, la autoridad tributaria de que se trata estaba informada de que se reunían los referidos requisitos materiales.

43 En segundo lugar, no se discute que, en el momento en que la autoridad tributaria negó a la demandante en el litigio principal el derecho de deducir el IVA, dicha autoridad disponía, sobre la base de la declaración tributaria correspondiente al ejercicio 2007 y de la declaración de 14 de febrero de 2008, de toda la información necesaria para determinar que la demandante en el litigio principal, en cuanto destinataria de los trabajos de construcción llevados a cabo por sus subcontratistas, estaba sujeta a IVA.

44 Como señala la Comisión Europea, la imposición de formalidades como las controvertidas en el litigio principal pueden tener como efecto la imposibilidad absoluta de que la demandante en el litigio principal ejerza su derecho a deducción.

45 Habida cuenta de la jurisprudencia citada en los apartados 39 y 40 de la presente sentencia, procede considerar que los artículos 167, 168 y 178, de la Directiva 2006/112, se oponen a la imposición de formalidades como las controvertidas en el litigio principal.

46 En tales circunstancias, los artículos 167, 168 y 178 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la aplicación retroactiva de una normativa nacional que, en el marco de un régimen de autoliquidación, supedita la deducción del IVA correspondiente a obras de construcción a la rectificación de las facturas relativas a dichas operaciones y a la presentación de una declaración complementaria rectificativa, cuando la autoridad tributaria de que se trate dispone de todos los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo está obligado al pago del IVA como destinatario de las operaciones de que se trata, y para comprobar el importe del impuesto deducible.

#### *Sobre la segunda cuestión*

47 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a la segunda.

#### **Costas**

48 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un

incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

**Los artículos 167, 168 y 178 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la aplicación retroactiva de una normativa nacional que, en el marco de un régimen de autoliquidación, supedita la deducción del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a obras de construcción a la rectificación de las facturas relativas a dichas operaciones y a la presentación de una declaración complementaria rectificativa, cuando la autoridad tributaria de que se trate dispone de todos los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo está obligado al pago del impuesto sobre el valor añadido como destinatario de las operaciones de que se trata, y para comprobar el importe del impuesto deducible.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: húngaro.