

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085021

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 10 de febrero de 2020

Sala 5.^a

Asunto n.º C-9/20

SUMARIO:

IVA. Deducciones. *Nacimiento y alcance del derecho a deducir el IVA soportado. Contabilidad de caja. Arrendamiento y subarrendamiento de un inmueble destinado a una explotación industrial o comercial.* Una sociedad de Derecho civil alemana, arrendó un terreno para uso industrial y comercial del que ella era a su vez arrendataria. El órgano jurisdiccional remitente expone que en virtud del Derecho alemán, un sujeto pasivo que no haya procedido a la deducción del impuesto soportado no puede invocar su derecho a deducción en un ejercicio fiscal posterior. Indica que, de este modo, el derecho a deducción no puede ejercitarse cuando el impuesto soportado ya no puede invocarse de manera retroactiva debido a la expiración del plazo de liquidación del impuesto, como sucede en el asunto del que conoce. Sin embargo, estima que el art.167 de la Directiva sobre el IVA podría exigir una apreciación diferente en tal caso. En su opinión, habida cuenta de la importancia fundamental del derecho a deducción y para garantizar la neutralidad del IVA, podría resultar necesario permitir a un sujeto pasivo deducir el impuesto soportado durante el período impositivo que resulta de la aplicación de dicho artículo incluso en el caso de que el Derecho nacional establezca una excepción a este. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el art.167 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que el derecho a deducir el impuesto soportado nace ya en el momento de la realización de la operación en el supuesto de que, en virtud de una excepción nacional con arreglo al art. 66.b), de dicha Directiva, el impuesto solo sea exigible frente al proveedor de bienes o prestador de servicios en el momento del cobro de la remuneración y esta aun no haya sido pagada. Al tenor del art.167 de la Directiva sobre el IVA, este es claro e inequívoco y expresa una regla general según la cual el nacimiento del derecho a deducir el IVA soportado, para el destinatario de los bienes o servicios, se fija en el momento en que el IVA correspondiente es exigible frente al proveedor de bienes o prestador de servicios. La República Federal de Alemania ha hecho uso de la facultad prevista en el art. 68.b), de la Directiva sobre el IVA, al establecer que por las entregas de bienes y otras prestaciones, el impuesto se devengará, cuando este se calcula conforme a la remuneración cobrada, al terminar el período de declaración provisional en que se cobraron las remuneraciones. Respecto a si las operaciones y los sujetos pasivos de que se trata en el litigio principal están comprendidos, respectivamente, en las «operaciones» o en las «categorías de sujetos pasivos» del art 66. b), de la Directiva sobre el IVA, de la resolución de remisión se desprende que la sociedad y su arrendador fueron autorizados por la Administración tributaria, a calcular el IVA no en función de las remuneraciones acordadas, sino en función de las remuneraciones cobradas. Sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al órgano jurisdiccional remitente, tienen la consideración de sujetos pasivos respecto de los cuales el IVA es exigible, como plazo máximo, en el momento del cobro del precio, en el sentido del art. 66. b), de la Directiva sobre el IVA y el derecho a deducción nació en el momento del cobro del precio por su arrendador. Así considera el Tribunal que el art. 167 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que el derecho a deducir el impuesto soportado nace ya en el momento de la realización de la operación en el supuesto de que, en virtud de una excepción nacional con arreglo al art.66. b), de dicha Directiva, el impuesto solo sea exigible frente al proveedor de bienes o prestador de servicios en el momento del cobro de la remuneración y esta aun no haya sido pagada.

PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 267.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 66, 167, 167 bis, 168, 178 y 179 y 226.

PONENTE:

Don I. Jarukaitis.

En el asunto C-9/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo, Alemania), mediante resolución de 10 de diciembre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de enero de 2020, en el procedimiento entre

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

y

Finanzamt Hamburg-Oberalster,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. C. Lycourgos, Presidente de la Sala Cuarta, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. I. Jarukaitis (Ponente) y M. Ilešić, Jueces;

Abogado General: Sr. E. Tanchev;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, por el Sr. M. Gerber, Steuerberater;
- en nombre del Gobierno alemán, inicialmente por el Sr. J. Möller y la Sra. S. Eisenberg y posteriormente por el Sr. Möller, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno sueco, por el Sr. O. Simonsson y las Sras. C. Meyer-Seitz, M. Salborn Hodgson, H. Shev, H. Eklinder y R. Shahsavani Eriksson, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, inicialmente por el Sr. R. Pethke y la Sra. N. Gossement y posteriormente por el Sr. R. Pethke, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 9 de septiembre de 2021;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 167 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 sobre el IVA»).

2. Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (en lo sucesivo, «Kollaustraße») y el Finanzamt Hamburg-Oberalster (Administración tributaria de Hamburgo-Oberalster, Alemania; en lo sucesivo, «Administración tributaria») relativo a la determinación del momento en que nace el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico***Derecho de la Unión***

3. El considerando 24 de la Directiva sobre el IVA tiene el siguiente enunciado:

«Los conceptos de hecho imponible y de exigibilidad del impuesto deben ser armonizados para que la aplicación y las modificaciones ulteriores del régimen común de IVA entren en vigor en la misma fecha en todos los Estados miembros.»

4. Según el considerando 4 de la Directiva 2010/45:

«A fin de ayudar a las pequeñas y medianas empresas a las que les resulta difícil abonar el IVA a la autoridad competente antes de haber recibido ellas mismas el pago del adquirente o el destinatario, resulta oportuno ofrecer a los Estados miembros la opción de autorizar que el IVA se declare con arreglo a un régimen de contabilidad de caja que permita al proveedor abonar el IVA a la autoridad competente cuando reciba el pago por una entrega o prestación y que establezca su derecho a deducción cuando realice el pago por una entrega o prestación. Los Estados miembros deben poder implantar, de este modo, un régimen optativo de contabilidad de caja que no incida negativamente en los flujos de caja relativos a sus ingresos por IVA.»

5. El título VI de la Directiva sobre el IVA, titulado «Devengo y exigibilidad del impuesto», comprende cuatro capítulos. En el capítulo 2 de dicho título, con el epígrafe «Entregas de bienes y prestaciones de servicios», el artículo 63 de esta Directiva dispone:

«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.»

6. El artículo 66 de dicha Directiva precisa lo siguiente:

«No obstante lo dispuesto en los artículos 63, 64 y 65, los Estados miembros podrán disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos en uno de los momentos siguientes:

[...]

b) como plazo máximo, en el momento del cobro del precio;

[...]».

7. El título X de la Directiva sobre el IVA, titulado «Deducciones», comprende cinco capítulos. En el capítulo 1 de dicho título, con la rúbrica «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», figuran, en particular, los artículos 167, 167 *bis* y 168 de dicha Directiva.

8. El artículo 167 de la Directiva sobre el IVA dispone:

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

9. A tenor del artículo 167 *bis* de esta Directiva:

«Los Estados miembros podrán establecer un régimen optativo en virtud del cual el derecho a deducción de los sujetos pasivos cuyo IVA únicamente resulte exigible con arreglo al artículo 66, [párrafo primero,] letra b), se difiera hasta que se abone a su proveedor el IVA correspondiente a los bienes que este le haya entregado o a los servicios que le haya prestado.

[...]»

10. El artículo 168 de la citada 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;

[...]».

11. El capítulo 4 del título X de la Directiva sobre el IVA, titulado «Condiciones para ejercer el derecho a deducir», comprende, en particular, los artículos 178 y 179 de dicha Directiva.

12. El artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA establece lo siguiente:

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

a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), 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 el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6.»

13. A tenor del 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, en el curso del mismo período impositivo.
[...]

14. El título XI de dicha Directiva, titulado «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo», comprende ocho capítulos, entre ellos el capítulo 3, titulado «Facturación». En la sección 4 de este capítulo, titulada «Contenido de las facturas», el artículo 226 de la misma Directiva precisa:

«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:

[...]

7 bis) en caso de que el IVA sea exigible en el momento de recibirse el pago de conformidad con el artículo 66, [párrafo primero,] letra b), y el derecho de deducción nazca en el momento en que el impuesto deducible sea exigible, la mención “devengo por criterio de caja”;

[...]

Derecho alemán

15. La Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), de 21 de febrero de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UStG»), dispone, en su artículo 13, titulado «Exigibilidad del impuesto»:

«(1) El impuesto se devengará:

1. por las entregas de bienes y otras prestaciones

a) cuando se calcula el impuesto conforme a la remuneración acordada (artículo 16, apartado 1, primera frase), al terminar el período de declaración provisional en que se efectuaron las prestaciones. Lo mismo se aplicará a las prestaciones parciales. Estas existen cuando para determinadas partes de una prestación económicamente divisible se acuerda una remuneración por separado. En caso de que la remuneración o parte de ella sea percibida antes de que se haya realizado la prestación o la prestación parcial, el correspondiente impuesto se devengará al concluir el período de declaración provisional en que se haya cobrado la remuneración o la remuneración parcial.

b) cuando se calcula el impuesto conforme a la remuneración cobrada (artículo 20), al terminar el período de declaración provisional en que se cobraron las remuneraciones,

[...]

16. El artículo 15 de esta Ley, titulado «Deducción del impuesto soportado», establece:

«(1) El empresario podrá deducir, en concepto de cuotas soportadas, las siguientes cantidades:

1. el impuesto legalmente adeudado por entregas y demás prestaciones realizadas por otro empresario para las necesidades de su empresa. Para poder ejercer el derecho a la deducción, el empresario deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 14 y 14a.

[...]

17. El artículo 16 de dicha Ley, titulado «Cálculo del impuesto, período impositivo y tributación individual», establece:

«(1) A menos que se aplique el artículo 20, el impuesto se calculará según la remuneración acordada. El período impositivo se corresponde con el año natural. [...]

(2) Del impuesto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 deberán restarse las cuotas soportadas durante el período impositivo deducibles con arreglo al artículo 15.

18. El artículo 20 de la UStG, titulado «Cálculo del impuesto según la remuneración cobrada», precisa:

«Prevía solicitud, la Administración tributaria podrá autorizar al empresario:

1. cuyo volumen de negocios total (artículo 19, apartado 3) en el año natural anterior no excediese de 500 000 euros o
2. que esté exento de la obligación de llevar una contabilidad y presentar cuentas anuales en virtud del artículo 148 de la Abgabenordnung (Ley General Tributaria), o
3. que realice operaciones en el marco de una actividad como profesional liberal en el sentido del artículo 18, apartado 1, punto 1, de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta),

a calcular sus impuestos no conforme a la remuneración acordada (artículo 16, apartado 1, primera frase), sino conforme a la remuneración cobrada.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

19. Kollaustraße, sociedad de Derecho civil, arrendó un terreno para uso industrial y comercial del que ella era a su vez arrendataria.

20. Kollaustraße y su arrendador habían renunciado válidamente a la exención de estas operaciones de arrendamiento y, por tanto, habían optado por su sujeción al IVA. Con arreglo al artículo 20 de la UStG, la Administración tributaria había autorizado a ambas a calcular el IVA en función de la remuneración cobrada, es decir, según el método de contabilidad de caja, y no en función de la remuneración acordada. Con el contrato de alquiler, Kollaustraße disponía de una factura permanente válida.

21. A partir de 2004, los pagos de la renta de Kollaustraße fueron aplazados en parte. De este modo, pagó parte de las rentas de los años 2009 a 2012 en los ejercicios 2013 a 2016. Igualmente, el arrendador procedió a una condonación de deuda en 2016.

22. Todos los pagos efectuados incluían el 19 % del IVA y Kollaustraße ejerció su derecho a deducir el impuesto soportado, con independencia del período de arrendamiento al que correspondían los pagos, durante el período de declaración provisional, o en el año natural durante el cual se había producido el pago.

23. Con ocasión de una inspección, la Administración tributaria consideró que el derecho a deducir el impuesto soportado había nacido al efectuarse la operación, en este caso, la cesión por meses del solar, y que, por lo tanto, debería haber sido ejercido en los períodos respectivos.

24. En consecuencia, se emitieron liquidaciones correspondientes a los ejercicios comprendidos entre 2011 y 2015, así como una liquidación provisional del ejercicio 2016. En dichas liquidaciones, el impuesto deducible se calculó en función de la renta acordada cada año, lo que generó una liquidación complementaria por un importe total de 18 409,67 euros para los ejercicios 2013 a 2016.

25. Se precisa que no se modificaron las liquidaciones de los ejercicios anteriores por haber prescrito la liquidación del impuesto. El IVA incluido en las rentas pagadas durante los años 2013 y 2014, correspondiente a los períodos de arrendamiento de los años 2009 y 2010, no se tuvo en cuenta como impuesto soportado por Kollaustraße, al considerar la Administración tributaria que el derecho a deducir debería haberse invocado para los ejercicios 2009 y 2010.

26. El 3 de julio de 2017, Kollaustraße presentó un recurso administrativo previo contra las liquidaciones giradas por los ejercicios 2013 a 2016, que fue desestimado el 8 de noviembre de 2017. Kollaustraße interpuso entonces recurso contencioso-administrativo, el 28 de noviembre de 2017, ante el Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo, Alemania), ante el cual invocó una infracción de la Directiva sobre el IVA, alegando que, cuando el proveedor de bienes o el prestador de servicios calcula el impuesto adeudado en función de las remuneraciones cobradas, el derecho a deducir del destinatario de la entrega o de la prestación solo nace en el momento del pago de la remuneración.

27. El órgano jurisdiccional remitente, que debe determinar si, cuando el proveedor de bienes o el prestador de servicios calcula el IVA según las remuneraciones cobradas, el derecho a deducir el IVA nace en el momento de la realización de la entrega o de la prestación o solo en el momento del cobro de la remuneración, se pregunta si es compatible con el Derecho de la Unión la normativa alemana en virtud de la cual el derecho a deducción debe invocarse siempre en el momento en que se realiza la entrega o la prestación.

28. Dicho órgano jurisdiccional indica que, en virtud de la normativa alemana, el derecho a deducir nace en el momento de la realización de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, sin importar el momento en que el impuesto se hace exigible al proveedor del bien o al prestador del servicio o que el impuesto sea calculado por el proveedor o el prestador en función de las remuneraciones acordadas o en función de las remuneraciones cobradas. A este respecto, señala que el legislador alemán no ha hecho uso de la facultad conferida a los Estados miembros por el artículo 167 *bis* de la Directiva sobre el IVA, de modo que, en Derecho alemán, el derecho a deducción del destinatario de la entrega de bienes o de la prestación de servicios nace en el momento de la realización de la entrega o de la prestación, aun cuando el proveedor o el prestador sea un sujeto pasivo gravado en función de las remuneraciones cobradas.

29. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto a la compatibilidad del Derecho alemán con el Derecho de la Unión a la vista del artículo 167 de la Directiva sobre el IVA, en virtud del cual el derecho a deducir solo nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

30. A su juicio, cabría considerar que el Derecho alemán es contrario a una aplicación rigurosa de dicho artículo 167, en la medida en que, aunque el legislador nacional haya hecho uso de la facultad conferida a los Estados miembros de prever que el impuesto solo sea exigible frente a determinados sujetos pasivos en el momento del cobro del precio, establece que el derecho a deducir el impuesto soportado, incluso en ese caso, nace en el momento en que se ha ejecutado la entrega o la prestación, rompiendo de este modo la relación entre la exigibilidad del impuesto y el derecho a deducir.

31. El órgano jurisdiccional remitente considera que tal aplicación rigurosa del artículo 167 de la Directiva sobre el IVA se ve apoyada por el artículo 226, punto 7 *bis*, de dicha Directiva, que no ha sido transpuesto al Derecho interno. Indica que, a pesar de que la República Federal de Alemania no ha adaptado su Derecho interno al citado artículo 226, punto 7 *bis*, la doctrina sostiene que de este se desprende que la relación entre la exigibilidad del impuesto y el derecho a deducir establecido en el artículo 167 de dicha Directiva es actualmente imperativa.

32. En sentido contrario, podría considerarse, a su juicio, que el Derecho alemán es compatible con el Derecho de la Unión si el artículo 167 de la Directiva sobre el IVA no establece una norma imperativa, sino que contiene únicamente una «idea directriz». Tal interpretación se desprende, a su juicio, de una declaración del Consejo de la Unión Europea y de la Comisión Europea recogida en un acta de los trabajos preparatorios del artículo 17, apartado 1, 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), cuyo tenor se reproduce en el artículo 167 de la Directiva sobre el IVA. Según esta declaración, los Estados miembros podrían establecer excepciones al principio establecido en dicho artículo 17, apartado 1, cuando el proveedor de bienes o el prestador de servicios tributase en función de los ingresos que hubiera percibido.

33. En el supuesto de que un Estado miembro pudiera establecer excepciones al artículo 167 de la Directiva sobre el IVA, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta también si el sujeto pasivo puede, en tales supuestos, invocar en cualquier caso el derecho a deducción durante el ejercicio fiscal en el que nació el derecho a deducir según una aplicación rigurosa de dicho artículo cuando ya no tiene la posibilidad de invocarlo para el ejercicio fiscal anterior que es pertinente en virtud del Derecho nacional.

34. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente expone que, en virtud del Derecho alemán, un sujeto pasivo que no haya procedido a la deducción del impuesto soportado no puede invocar su derecho a deducción en un ejercicio fiscal posterior. Indica que, de este modo, el derecho a deducción no puede ejercitarse cuando el impuesto soportado ya no puede invocarse de manera retroactiva debido a la expiración del plazo de liquidación del impuesto, como sucede en el asunto del que conoce. Sin embargo, estima que el artículo 167 de la Directiva sobre el IVA podría exigir una apreciación diferente en tal caso. En su opinión, habida cuenta de la importancia fundamental del derecho a deducción y para garantizar la neutralidad del IVA, podría resultar necesario permitir a un sujeto pasivo deducir el impuesto soportado durante el período impositivo que resulta de la aplicación de dicho artículo incluso en el caso de que el Derecho nacional establezca una excepción a este.

35. En estas circunstancias, el Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se opone el artículo 167 de la Directiva [sobre el IVA] [...] a una normativa nacional en virtud de la cual el derecho a deducir el impuesto soportado nace ya en el momento de la realización de la operación, incluso cuando, según el Derecho nacional, el impuesto solo es exigible frente al proveedor en el momento del cobro de la remuneración y esta aún no ha sido pagada?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión: ¿se opone el artículo 167 de la Directiva [sobre el IVA] [...] a una normativa nacional según la cual el derecho a deducir el impuesto soportado no puede ejercerse respecto del período impositivo en el que se ha pagado la remuneración cuando el impuesto solo es exigible frente al proveedor en el momento del cobro de la remuneración, la prestación ya ha sido realizada en un período impositivo anterior y, según el Derecho nacional, el derecho a deducir el impuesto soportado respecto de ese período impositivo anterior ya no se puede ejercer a causa de la prescripción?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

36. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 167 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que el derecho a deducir el impuesto soportado nace ya en el momento de la realización de la operación en el supuesto de que, en virtud de una excepción nacional con arreglo al artículo 66, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva, el impuesto solo sea exigible frente al proveedor de bienes o prestador de servicios en el momento del cobro de la remuneración y esta aun no haya sido pagada.

37. Dicho órgano jurisdiccional precisa que, en virtud del artículo 15, apartado 1, punto 1, primera frase, de la UStG, el derecho a deducir nace cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios se ha realizado, sin que se tenga en cuenta el momento en que el impuesto es exigible al proveedor de bienes o al prestador de servicios. En particular, carece de relevancia que dicho proveedor o prestador calcule el impuesto, con arreglo al artículo 16, apartado 1, primera frase, de la UStG, en función de las remuneraciones acordadas o que la calcule, con arreglo al artículo 20 de la UStG, en función de las remuneraciones cobradas.

38. Con carácter preliminar, procede abordar las dudas planteadas por el órgano jurisdiccional remitente relativas a la interpretación, derivada de una declaración del Consejo y de la Comisión recogida en un acta de los trabajos preparatorios del artículo 17, apartado 1, de la Directiva 77/388, según la cual el artículo 167 de la Directiva sobre el IVA solo enuncia una idea directriz y no una regla imperativa. A este respecto, es preciso recordar que una declaración de este tipo no podrá ser tenida en cuenta para interpretar una disposición de Derecho derivado cuando, como sucede en el litigio principal, el contenido de la misma no se plasma de ningún modo en el texto de la disposición de que se trate y no tiene, por consiguiente, ningún alcance jurídico (sentencia de 26 de febrero de 1991, Antonissen, C-292/89, EU:C:1991:80, apartado 18).

39. Con arreglo a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión procede tener en cuenta no solo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (sentencia de 27 de enero de 2021, De Ruiter, C-361/19, EU:C:2021:71, apartado 39 y jurisprudencia citada).

40. Por lo que se refiere, en primer lugar, al tenor del artículo 167 de la Directiva sobre el IVA, este es claro e inequívoco, como señaló el Abogado General en el punto 49 de sus conclusiones. Este artículo expresa una regla general según la cual el nacimiento del derecho a deducir el IVA soportado, para el destinatario de los bienes o servicios, se fija en el momento en que el IVA correspondiente es exigible frente al proveedor de bienes o prestador de servicios.

41. En segundo lugar, por lo que respecta al contexto de esta disposición, procede recordar que, en virtud del artículo 63 de la Directiva sobre el IVA, el devengo del impuesto se produce y este se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.

42. Sin embargo, el artículo 66, párrafo primero, letra b), de la Directiva sobre el IVA dispone que, no obstante lo dispuesto en dicho artículo 63, los Estados miembros podrán disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos, como plazo máximo, en el momento del cobro del precio.

43. Puesto que es una excepción a la regla enunciada en el artículo 63 de la Directiva sobre el IVA, el artículo 66 de la misma norma debe ser objeto de interpretación estricta [sentencia de 16 de mayo de 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, apartado 24 y jurisprudencia citada].

44. Si bien el hecho de que el legislador de la Unión haya ampliado considerablemente el ámbito de las excepciones admisibles permite suponer que pretendió dejar a los Estados miembros una amplia facultad de apreciación, ello no permite, no obstante, considerar que un Estado miembro dispone de un margen de apreciación para determinar que el impuesto se hace exigible en un momento distinto de los previstos en el artículo 66, párrafo primero, letras a) a c), de la Directiva sobre el IVA [sentencia de 16 de mayo de 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, apartado 25 y jurisprudencia citada].

45. Pues bien, para permitir una interpretación coherente del artículo 66, párrafo primero, letra b), de la Directiva sobre el IVA con el artículo 167 de esta Directiva, que establece que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto, es preciso concluir que, cuando, con arreglo al artículo 66, párrafo primero, letra b), el impuesto sea exigible, como plazo máximo, en el momento del cobro del precio, el derecho a deducir nace también en el momento del cobro del precio.

46. En tercer lugar, esta conclusión se ve corroborada por el objetivo perseguido por la Directiva sobre el IVA. En efecto, por una parte, es preciso señalar que esta Directiva establece un sistema común del IVA basado, concretamente, en una definición uniforme de las operaciones sujetas a gravamen. En particular, como precisa el considerando 24 de dicha Directiva, los conceptos de «hecho imponible» y de «exigibilidad del impuesto» debían ser armonizados para que la aplicación y las modificaciones ulteriores del régimen común del IVA entraran en vigor en la misma fecha. El legislador de la Unión pretendió así armonizar al máximo la fecha en que nace la deuda tributaria en todos los Estados miembros, con objeto de garantizar la recaudación uniforme del impuesto (sentencia de 2 de mayo de 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, apartados 21 y 22).

47. Por otra parte, ha de recordarse que el derecho a deducir el IVA constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, que, en principio, no puede limitarse y que se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores por el sujeto pasivo (sentencia de 21 de noviembre de 2018, Vadan, C-664/16, EU:C:2018:933, apartado 37 y jurisprudencia citada).

48. Este sistema tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado 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, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (sentencia de 21 de noviembre de 2018, Vadan, C-664/16, EU:C:2018:933, apartado 38 y jurisprudencia citada).

49. A este respecto, procede señalar que la conclusión que figura en el apartado 45 de la presente sentencia permite una aplicación conforme a estos principios siempre que el sujeto pasivo pueda obtener el derecho a deducir el IVA soportado desde el momento en que el impuesto sea exigible frente al proveedor de bienes o prestador de servicios.

50. Esta conclusión no queda desvirtuada por la alegación formulada por el Gobierno alemán según la cual, al no haber hecho uso de la facultad que ofrece el artículo 167 *bis* de la Directiva sobre el IVA, el derecho a deducir nace en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios, en virtud de la interacción de los artículos 63 y 167 de dicha Directiva, y ello con independencia de que el impuesto sea exigible a determinados sujetos pasivos en el momento del cobro del precio.

51. Como señaló el Abogado General en el punto 51 de sus conclusiones, si el legislador de la Unión hubiese pretendido que el derecho a deducción naciese invariablemente en el momento de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, podría haber vinculado su nacimiento al devengo del impuesto, que no se ve afectado por las reglas especiales de los artículos 64 a 67 de la Directiva sobre el IVA, en lugar de vincularlo al momento en que el IVA se hace exigible, que sí está sujeto a tales reglas.

52. La conclusión que figura en el apartado 45 de la presente sentencia tampoco puede quedar desvirtuada por la alegación formulada por el Gobierno alemán según la cual el artículo 167 *bis* de la Directiva sobre el IVA no tendría un ámbito de aplicación autónomo junto al artículo 167 de dicha Directiva si el derecho a deducir naciera en el momento del cobro del precio en los casos a que se refiere el artículo 66, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva.

53. Procede recordar que dicho artículo 167 *bis* se introdujo en la Directiva sobre el IVA con objeto de permitir a los Estados miembros establecer una excepción respecto a la fecha en que puede ejercitarse el derecho a deducir por parte de los sujetos pasivos que declaran el IVA con arreglo a un régimen optativo de contabilidad de caja destinado a simplificar el pago del impuesto a las pequeñas empresas [sentencia de 16 de mayo de 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, apartado 34].

54. En efecto, este artículo 167 *bis* dispone que los Estados miembros podrán establecer un régimen optativo en virtud del cual el derecho a deducción de los sujetos pasivos cuyo IVA únicamente resulte exigible con arreglo al artículo 66, párrafo primero, letra b), se difiera hasta que se abone a su proveedor el IVA correspondiente a los bienes que este le haya entregado o a los servicios que le haya prestado.

55. Por lo tanto, dicho artículo 167 *bis* permite retrasar el derecho a deducción de los sujetos pasivos cuyo IVA únicamente sea exigible con arreglo al artículo 66, párrafo primero, letra b), de la Directiva sobre el IVA hasta que se efectúe el pago a sus proveedores de bienes o a sus prestadores de servicios.

56. A este respecto, procede subrayar que, como se desprende del considerando 4 de la Directiva 2010/45, dicho artículo 167 *bis* fue introducido en la Directiva sobre el IVA para ayudar a las pequeñas y medianas empresas a las que les resulta difícil abonar el IVA a la autoridad competente antes de haber recibido ellas mismas el pago del adquirente o el destinatario y permitir a los Estados miembros implantar un régimen optativo de contabilidad de caja que no incida negativamente en los flujos de caja relativos a sus ingresos por IVA.

57. De este modo, el artículo 167 *bis* de la Directiva sobre el IVA se inscribe en el marco de un régimen optativo que los Estados miembros pueden establecer y cuya aplicación se inscribe a su vez en la excepción ya prevista por otra parte en el artículo 66, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva. Por lo tanto, las circunstancias previstas por el citado artículo 167 *bis* constituyen el único marco en el que es posible romper la relación entre la exigibilidad del impuesto frente al proveedor de bienes o prestador de servicios y el derecho a la deducción inmediata del IVA soportado por el sujeto pasivo.

58. A este respecto, como señaló, en esencia, el Abogado General en el punto 66 de sus conclusiones, el artículo 167 *bis* de la Directiva sobre el IVA tiene un ámbito de aplicación mucho más limitado que el del artículo 66, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva, ya que este no fue adoptado inicialmente con el fin de establecer regímenes de contabilidad de caja para las pequeñas y medianas empresas y no impone ningún umbral de volumen de negocios ni exige que la excepción sea optativa para los sujetos pasivos interesados.

59. Por lo tanto, es preciso hacer constar que dicho artículo 167 *bis* se refiere a una excepción específica y muy limitada que no desvirtúa la conclusión que figura en el apartado 45 de la presente sentencia.

60. En el caso de autos, procede señalar, en primer término, que la República Federal de Alemania ha hecho uso de la facultad prevista en el artículo 66, párrafo primero, letra b), de la Directiva sobre el IVA. En efecto, de la resolución de remisión se desprende que el legislador alemán ha ejercido la facultad que se le reconoce en virtud de dicha disposición al establecer, en el artículo 13, apartado 1, punto 1, letra b), de la UStG, que, por las entregas de bienes y otras prestaciones, el impuesto se devengará, cuando este se calcula conforme a la remuneración cobrada, al terminar el período de declaración provisional en que se cobraron las remuneraciones.

61. Por lo que respecta, en segundo término, a si las operaciones y los sujetos pasivos de que se trata en el litigio principal están comprendidos, respectivamente, en las «operaciones» o en las «categorías de sujetos pasivos» contempladas en el artículo 66, párrafo primero, letra b), de la Directiva sobre el IVA, de la resolución de remisión se desprende que Kollaustraße y su arrendador fueron autorizados por la Administración tributaria, con arreglo al artículo 20 de la UStG, a calcular el IVA no en función de las remuneraciones acordadas, sino en función de las remuneraciones cobradas. Por lo tanto, y sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al órgano jurisdiccional remitente, tienen la consideración de sujetos pasivos respecto de los cuales el IVA es exigible, como plazo máximo, en el momento del cobro del precio, en el sentido del artículo 66, párrafo primero, letra b), de la Directiva sobre el IVA.

62. Así pues, sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente en cuanto a los requisitos de aplicación de la excepción nacional con arreglo al artículo 66, párrafo primero, letra b), de la Directiva sobre el IVA y al artículo 167 de esta Directiva, resulta que el derecho a deducción de Kollaustraße nació en el momento del cobro del precio por su arrendador.

63. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 167 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que el derecho a deducir el impuesto soportado nace ya en el momento de la realización de la operación en el supuesto de que, en virtud de una excepción nacional con arreglo al artículo 66, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva, el impuesto solo sea exigible frente al proveedor de bienes o prestador de servicios en el momento del cobro de la remuneración y esta aun no haya sido pagada.

Segunda cuestión prejudicial

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

Costas

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

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

El artículo 167 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, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que el derecho a deducir el impuesto soportado nace ya en el momento de la realización de la operación en el supuesto de que, en virtud de una excepción nacional con arreglo al artículo 66, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, el impuesto solo sea exigible frente al proveedor de bienes o prestador de servicios en el momento del cobro de la remuneración y esta aun no haya sido pagada.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.