

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. EVGENI TANCHEV

presentadas el 9 de septiembre de 2021(1)

Asunto C-9/20

Grundstücksgemeinschaft Kollastraße 136

contra

Finanzamt Hamburg-Oberalster

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 66, letra b) — Artículo 167 — Momento para ejercer el derecho a deducir el IVA soportado — Arriendo y subarriendo de bienes inmuebles con fines industriales o comerciales»

1. La presente petición de decisión prejudicial versa sobre el momento oportuno para que un sujeto pasivo deduzca el IVA soportado en relación con los servicios de arrendamiento prestados por otro sujeto pasivo que aplica el criterio de caja a efectos del IVA.

2. En concreto, el sujeto pasivo que recibió los servicios en cuestión solicitó las correspondientes deducciones del IVA soportado en el momento en que el sujeto pasivo efectuó los pagos al proveedor que aplicaba también el criterio de caja a efectos del IVA (en lo sucesivo, «proveedor que aplica el criterio de caja»), en aparente conformidad con el artículo 167 de la Directiva del IVA (2) en relación con el artículo 66, letra b), de dicha Directiva. Parte de estos pagos se hicieron mucho más tarde de los períodos de arrendamiento correspondientes. Posteriormente, la Administración tributaria alemana consideró que las deducciones deberían haberse practicado en el momento de la prestación del servicio, es decir, cuando los inmuebles arrendados se pusieron a disposición del sujeto pasivo destinatario de los servicios de arrendamiento.

3. El órgano jurisdiccional remitente plantea dos cuestiones prejudiciales a este respecto. A petición del Tribunal de Justicia, voy a limitar estas conclusiones a examinar la primera de ellas, relativa a la interpretación del artículo 167 de la Directiva del IVA.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. Directiva del IVA

4. El artículo 63 de la Directiva del IVA es del siguiente tenor:

«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.»

5. El artículo 66 de la Directiva del IVA establece 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;

[...]»

6. El artículo 167 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

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

7. Según el artículo 167 *bis* de la Directiva del IVA:

«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, 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.

[...]»

8. El artículo 226 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«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, 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”;

[...]»

B. Derecho alemán

A los efectos de las presentes conclusiones, me remito al apartado 11 de la resolución de remisión en relación con la descripción del Derecho alemán.

II. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

9. Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (demandante en el procedimiento principal; en lo sucesivo, «GK») es una sociedad alemana de Derecho civil que en los ejercicios controvertidos generó un volumen de negocios mediante el arrendamiento de un local comercial a diversos arrendatarios. Por su parte, GK era arrendataria de dicho local. Tanto GK como su arrendadora habían renunciado a la exención fiscal para tales operaciones de arrendamiento y habían optado por pagar el IVA. La Administración tributaria alemana había autorizado a ambas a calcular el impuesto no según la remuneración acordada, sino conforme a la remuneración cobrada, de conformidad con el artículo 20 de la Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios (en lo sucesivo, «UStG»). Con el contrato de alquiler, GK disponía de una factura permanente válida respecto a la renta que pagaba a su arrendadora.

10. A partir de 2004, los pagos de la renta de GK fueron aplazados en parte. Esto tuvo como consecuencia que GK, en los ejercicios controvertidos 2013 a 2016, realizara pagos por la cesión del inmueble en los ejercicios 2009 a 2012. Además, en 2016 GK condonó a la demandante la deuda restante, por importe de 22 462,62 euros. En consecuencia, este importe de la renta nunca se llegó a pagar.

11. Cada uno de los pagos mencionados incluía el IVA a un tipo del 19 %. GK siempre ejerció en el período de declaración provisional o en el año natural en que se efectuaba el pago su derecho a deducir el impuesto soportado, independientemente del período de arrendamiento al que iban destinados los pagos.

12. Con ocasión de una inspección, el Finanzamt Hamburg-Oberalster (Oficina Tributaria de Hamburgo-Oberalster; en lo sucesivo, «Oficina Tributaria») consideró que los ejercicios correctos para la deducción del IVA soportado por GK en los pagos de las rentas a su arrendataria eran los ejercicios de arrendamiento a los que se referían los pagos, no los (posteriores) años de pago efectivo. A juicio de la Administración tributaria, independientemente de que la arrendadora de GK aplicase el criterio de caja a efectos del IVA (la llamada «Ist-Versteuerung»), el derecho de GK a deducción seguía naciendo al efectuarse la operación, es decir, en el momento en que se cedía el inmueble a GK en virtud del contrato de arrendamiento. En consecuencia, la Oficina Tributaria denegó las deducciones del IVA soportado que consideró practicadas en ejercicios incorrectos. En algunos casos, los ejercicios anteriores a los que la Oficina Tributaria atribuyó las deducciones del IVA soportado ya habían prescrito cuando se adoptaron las liquidaciones del impuesto, de modo que se denegaron a GK dichas deducciones.

13. El 3 de julio de 2017, GK interpuso sendos recursos administrativos previos contra las liquidaciones del 15 de junio de 2017, relativas al IVA para los ejercicios 2013 a 2016 y a los pagos a cuenta de dicho impuesto. Dichos recursos administrativos fueron desestimados el 8 de noviembre de 2017. Seguidamente, el 28 de noviembre de 2017 GK interpuso recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional remitente. A este respecto, GK alega que las liquidaciones impugnadas son contrarias a la Directiva del IVA. Considera desacertada la opinión de la Oficina Tributaria según la cual el derecho a deducir el IVA soportado nace siempre en el momento en que se realiza la operación. Afirma que, si el proveedor calcula su impuesto a partir de la remuneración cobrada, el derecho del destinatario de las prestaciones a deducir el IVA soportado solo nacerá cuando el destinatario haya satisfecho la remuneración. GK concluye que, por tanto, obró acertadamente al ejercer el ejercicio del pago su derecho a deducir el impuesto soportado.

14. En la resolución de remisión, el órgano jurisdiccional remitente afirma que, con arreglo al Derecho nacional, según lo interpreta él mismo, el derecho a deducción nace para el destinatario de la prestación cuando se genera el volumen de negocios, independientemente de que el proveedor aplique el criterio de caja o el del devengo a efectos del IVA. (3) Esto significa que la

postura de la Oficina Tributaria sería correcta a este respecto desde el punto de vista del Derecho nacional. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto a la compatibilidad de la normativa nacional con ciertas disposiciones de la Directiva del IVA.

15. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Se opone el artículo 167 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, 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 2006/112] 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?»

16. Han formulado observaciones escritas Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, el Gobierno alemán, el Gobierno sueco y la Comisión Europea. Por no haberse solicitado, no se celebró vista.

17. Como ya he mencionado en el punto 3 de las presentes conclusiones, voy a limitarme a examinar la primera de estas dos cuestiones.

III. Apreciación

A. Observaciones preliminares

18. Es pacífico que GK cumplía los requisitos materiales del derecho a deducción respecto al IVA soportado de que aquí se trata. También es pacífico que GK disponía de una factura permanente válida, en forma de contrato de arrendamiento con su arrendadora, de modo que satisfacía también el requisito formal de las deducciones controvertidas. El desacuerdo entre las partes del procedimiento principal se refiere al momento oportuno para que GK ejerciese el derecho a efectuarlas.

19. Sin embargo, desde el punto de vista práctico, la postura de la Oficina Tributaria implicaría para GK la pérdida efectiva de parte de dichas deducciones, ya que algunos de los ejercicios en los que, a su parecer, debieron haberse practicado ya han prescrito.

20. Las dificultades interpretativas a las que se enfrenta el órgano jurisdiccional remitente y los argumentos formulados por los Gobiernos alemán y sueco giran en torno a dos cuestiones diferentes.

21. En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de si el artículo 167 de la Directiva del IVA es, de por sí, una disposición vinculante que los Estados miembros deban observar al aplicar dicha Directiva, o si simplemente expresa un «principio rector» (la resolución de remisión utiliza la expresión «Leitidee») al que los Estados miembros puedan introducir excepciones al transponer la Directiva del IVA. Como posible apoyo a esta propuesta, el órgano jurisdiccional remitente se remite a una declaración incluida en el acta del Consejo relativa

a la disposición predecesora del artículo 167 de la Directiva del IVA, el artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva del IVA, con motivo de su adopción.

22. En segundo lugar, tanto el Gobierno alemán como el Gobierno sueco alegan, en esencia, que la referencia que el artículo 167 de la Directiva del IVA hace al «momento en que es exigible el impuesto deducible» debe entenderse como referencia al momento en que habría sido exigible el impuesto deducible con arreglo al artículo 63 de la Directiva del IVA si no entrase en juego excepción alguna, con lo cual pasan por alto, en particular, los efectos de eventuales excepciones nacionales en virtud del artículo 66, letra b), de la Directiva.

23. En primer lugar, voy a ocuparme de la duda expresada por el órgano jurisdiccional remitente en cuanto al carácter vinculante del artículo 167 de la Directiva del IVA. Habida cuenta de los hechos del litigio principal y de las alegaciones formuladas, en particular, por los Gobiernos alemán y sueco, estimo oportuno considerar brevemente el tratamiento a efectos del IVA que se derivaría de una aplicación directa de los claros e inequívocos términos del artículo 167 de la Directiva del IVA a un sujeto pasivo que reciba servicios de otro sujeto pasivo que contabilice el IVA conforme al criterio de caja en virtud de una excepción nacional de conformidad con el artículo 66, letra b), como la «Ist-Versteuerung» alemana de que se trata en el procedimiento principal, antes de entrar a valorar algunos de los argumentos esgrimidos por los Gobiernos alemán y sueco y explicar por qué no los encuentro convincentes.

B. Carácter vinculante del artículo 167 de la Directiva del IVA

24. En la resolución de remisión, el órgano jurisdiccional remitente expresa el parecer de que la normativa alemana del IVA entra en conflicto con la aplicación estricta del artículo 167 de la Directiva del IVA, según está redactada esta disposición. (4)

25. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente observa que la legislación alemana controvertida sería compatible con el Derecho de la Unión si el artículo 167 de la Directiva del IVA no estableciese un requisito obligatorio, sino simplemente un «principio rector» y concretamente pregunta si cabe invocar una frase recogida en el acta del Consejo relativa al artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva del IVA (5) en apoyo de tal interpretación del artículo 167 de la Directiva del IVA. (6) El Consejo y la Comisión afirman en dicha declaración que los Estados miembros podrán introducir excepciones a la regla general del artículo 17, apartado 1, cuando el proveedor esté sujeto a imposición basada en sus ingresos. (7)

26. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se remite a la sentencia de 19 de junio de 2008, Comisión/Luxemburgo, (8) donde el Tribunal de Justicia admitió que se invocase una declaración del Consejo y la Comisión que se incluyó en el acta del Consejo con motivo de la adopción de la Directiva 96/71/CE, (9) en apoyo de una interpretación de una disposición de dicha Directiva, aunque observa también que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tales declaraciones generalmente no pueden ser invocadas si su contenido no se refleja en el tenor de las correspondientes disposiciones. (10) Ni el Gobierno alemán y ni el sueco han tratado de basar sus observaciones en el argumento de que el artículo 167 de la Directiva del IVA expresa meramente un principio rector, ni han alegado que la declaración mencionada en el punto 25 de las presentes conclusiones signifique que el artículo 167 de la Directiva del IVA no es vinculante para los Estados miembros.

27. Quisiera añadir que, además de la declaración recogida en el Acta del Consejo relativa a la Sexta Directiva del IVA, a la que se refiere de manera expresa el órgano jurisdiccional remitente, en el Acta del Consejo relativa al artículo 167 *bis* se hizo constar otra declaración del Consejo y la Comisión, en relación con la adopción de dicha disposición de la Directiva 2010/45/UE. (11) Dicha declaración está redactada en los siguientes términos: «El Consejo y la Comisión declaran

que los Estados miembros podrán introducir excepciones al principio que figura en el artículo 167 de la Directiva 2006/112/CE cuando el proveedor de bienes o el prestador de servicios esté sujeto a imposición basada en sus ingresos.» (12)

28. En mi opinión, ninguna de las dos declaraciones mencionadas en los puntos 25 y 27 de las presentes conclusiones justifica que se interprete el artículo 167 de la Directiva del IVA en el sentido de que constituye un mero principio rector o que concede a los Estados miembros el derecho a establecer excepciones a su claro tenor.

29. El Tribunal de Justicia se ha ocupado reiteradamente del valor interpretativo de las declaraciones incluidas en las actas del Consejo con motivo de la adopción de un acto de Derecho derivado. Ya en su sentencia de 23 de febrero de 1988, Comisión/Italia, (13) manifestó que «la interpretación basada en una declaración del Consejo no puede dar lugar a una interpretación diferente de la que resulta del tenor literal [de la disposición pertinente del acto de Derecho derivado de que se trate]».

30. Posteriormente, en su sentencia de 26 de febrero de 1991, Antonissen, (14) el Tribunal de Justicia resolvió que «una declaración [incluida en el acta del Consejo con motivo de la adopción del acto de Derecho derivado correspondiente] no podrá ser tenida en cuenta para interpretar una disposición de Derecho derivado cuando [...] el contenido de la misma no se plasme de algún modo en el texto de la disposición de que se trate», de modo que dicha declaración no tenía «ningún alcance jurídico».

31. Desde entonces, el criterio Antonissen sobre el recurso a las declaraciones del Consejo para interpretar los actos de Derecho derivado se ha visto confirmado en numerosas resoluciones, dictadas antes y después de la sentencia Luxemburgo, en relación con la interpretación de Derecho derivado en materias tan diversas como el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, (15) la responsabilidad por productos defectuosos, (16) el seguro obligatorio de responsabilidad civil de vehículos automóviles (17) y las disposiciones comunes aplicables a los regímenes de ayuda directa a los agricultores en el marco de la política agrícola común, (18) entre otros, y también en relación con la interpretación de varias directivas en materia del IVA. (19) Por lo tanto, el criterio Antonissen constituye una jurisprudencia firmemente asentada.

32. A mi parecer, es evidente que ninguna de las dos declaraciones incluidas en las actas del Consejo relativas al artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva del IVA y al artículo 167 *bis* de la Directiva del IVA, respectivamente, satisface el criterio Antonissen. Ni el artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva del IVA ni el artículo 167 de la Directiva del IVA contienen la menor referencia a las mencionadas declaraciones.

33. Sin embargo, en la sentencia Luxemburgo, el Tribunal de Justicia admitió que se invocase una declaración del Consejo y la Comisión incluida en el acta del Consejo con motivo de la adopción de la Directiva 96/71 para apoyar una interpretación de una expresión utilizada en una disposición de dicha Directiva. La declaración se titulaba «Declaración n.º 10 relativa al artículo 3, apartado 10, de la Directiva 96/71» y proporcionaba aclaraciones sobre cómo debía entenderse la expresión «disposiciones de orden público» que aparecía en dicha disposición.

34. El artículo 3, apartado 10, de la Directiva 96/71 no contiene referencia alguna a la declaración, lo que implica una aparente contradicción entre la sentencia Luxemburgo y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en el asunto Antonissen. Sin embargo, a diferencia de la sentencia Antonissen, la declaración de que se trataba en el asunto que dio lugar a la sentencia Luxemburgo ofrecía una explicación contemporánea del significado exacto atribuido a una expresión concreta. No trataba de *modificar* el contenido de la disposición ni el significado de las

palabras en ella utilizadas. Además, la Abogada General Trstenjak señaló en sus conclusiones presentadas en el asunto que dio lugar a la sentencia Luxemburgo que la Declaración n.º 10 no contradecía el concepto de orden público, sino que más bien contribuía a determinar el contenido de una cláusula de excepción de una manera conforme con la jurisprudencia desarrollada por el Tribunal de Justicia. (20)

35. Por otro lado, la sentencia Luxemburgo se refería a un procedimiento por incumplimiento incoado por la Comisión ante el incumplimiento de Luxemburgo de las obligaciones que le incumbían en virtud de la disposición pertinente de la Directiva de que se trataba y de las correspondientes disposiciones del Tratado. La expresión «disposiciones de orden público» figuraba en una disposición (21) dirigida a los Estados miembros y que les permitía, con carácter excepcional, aplicar ciertas «condiciones de trabajo y empleo» distintas de las establecidas en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 96/71. La declaración de que allí se trataba respaldaba la postura según la cual asistía a los Estados miembros un margen de apreciación más estrecho que la interpretación defendida por Luxemburgo. Como señaló la Abogada General Trstenjak en sus conclusiones presentadas en dicho asunto, el Gobierno luxemburgués, en calidad de representante constitucional de un Estado miembro representado a su vez en el Consejo, debía admitir haber tenido conocimiento de la Declaración n.º 10. Por lo tanto, el hecho de que esta no fuese publicada en el *Diario Oficial de la Unión Europea* no reducía su relevancia jurídica en un procedimiento el Tribunal de Justicia.

36. En cambio, en el presente asunto la declaración a la que se refiere el órgano jurisdiccional remitente en su resolución de remisión entra en contradicción directa con los claros términos del artículo 167 de la Directiva del IVA, tanto como lo hace la declaración incluida en el acta del Consejo relativa al artículo 167 *bis* de la Directiva del IVA con motivo de la adopción de esta disposición. Invocar cualquiera de estas dos declaraciones en el presente asunto para negar el carácter vinculante del artículo 167 de la Directiva del IVA iría en detrimento de un sujeto pasivo al cual no se le ha de exigir que solicite acceso a documentos internos del Consejo, como son las actas de este. Tal como señaló el Tribunal de Justicia en las sentencias *Denkavit International* (22) y *Gaz de France — Berliner Investissement*: (23) «En efecto, [las disposiciones legales] van destinadas a los justiciables, quienes han de poder confiar en su contenido, con arreglo a las exigencias del principio de seguridad jurídica».

37. El órgano jurisdiccional remitente expresa también en la resolución de remisión su parecer de que la aplicación de la declaración contenida en el acta del Consejo en relación con el artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva a efectos de interpretar esta última depende de «si el contenido de la declaración incluida en el acta se ha incorporado a las disposiciones de la [Directiva del IVA]». En su opinión, no sucede así con respecto al artículo 167, pero se pregunta si la declaración incluida en el acta del Consejo relativa al artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva del IVA podría reflejarse en el artículo 226, punto 7 *bis*, de la Directiva del IVA. (24)

38. En mi opinión, hay al menos cuatro poderosas razones por las que el artículo 226, punto 7 *bis*, de la Directiva del IVA no sirve a tal propósito.

39. En primer lugar, con arreglo al criterio Antonissen, la referencia a la declaración debe hacerse en la propia disposición. La declaración mencionada por el órgano jurisdiccional remitente es relativa al artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva del IVA, y la declaración a la que me refiero en el punto 27 de las presentes conclusiones versa sobre el artículo 167 de la Directiva del IVA, de modo que no bastaría una referencia en el artículo 226, punto 7 *bis*, de la Directiva del IVA para satisfacer esta exigencia.

40. En segundo lugar, el artículo 226, punto 7 *bis*, de la Directiva del IVA no contiene referencias a ninguna de estas declaraciones.

41. En tercer lugar, el criterio Antonissen se aplica a las declaraciones incluidas en el acta del Consejo con motivo de la adopción de la disposición que se ha de interpretar. Es evidente que este requisito de contemporaneidad no se cumple con ninguna de las dos declaraciones por lo que respecta al artículo 167 de la Directiva del IVA. En cuanto a la declaración mencionada por el órgano jurisdiccional remitente en relación con el artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva del IVA, en teoría sería posible afirmar que dicha declaración, contemporánea a la adopción del artículo 17, apartado 1, de alguna manera se trasladó a su disposición sucesora cuando se adoptó la Directiva del IVA. (25) Sin embargo, no alcanzo a entender cómo habría podido suceder lo mismo con la adición del artículo 226, punto 7 *bis*, de la Directiva del IVA cuando se introdujo esta disposición con motivo de la adopción de la Directiva 2010/45 casi cuatro años después de adoptarse la Directiva del IVA. De igual manera, la declaración incluida en el acta del Consejo relativa al artículo 167 *bis* de la Directiva del IVA cuando se adoptó la Directiva de Facturación tampoco es contemporánea con la adopción del artículo 167 de la Directiva del IVA.

42. En cuarto lugar, el contenido y el origen del artículo 226, punto 7 *bis*, de la Directiva del IVA no respaldan el argumento de que el artículo 167 no se ha de considerar vinculante para los Estados miembros. Los datos que han de constar en la factura con arreglo al artículo 226, punto 7 *bis*, de la Directiva del IVA son necesarios para garantizar que todos los sujetos pasivos estén en condiciones de saber cuándo deducir el IVA soportado respecto de los bienes o servicios proporcionados por un proveedor que aplica el criterio de caja a efectos del IVA. Quisiera observar que, al menos un destacado analista alemán del IVA ha considerado incluso que la adopción del artículo 226, punto 7 *bis*, obliga ahora a aplicar el artículo 167 de la Directiva del IVA de conformidad con el tenor de la disposición. (26)

43. Por todo ello, soy del parecer de que no cabe recurrir a las declaraciones incluidas en las actas del Consejo relativas al artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva del IVA y al artículo 167 *bis* de la Directiva del IVA para interpretar el artículo 167 de la Directiva del IVA, y de que carecen de relevancia jurídica.

C. Aplicación de la excepción alemana del artículo 66, letra b), y del artículo 167 de la Directiva del IVA en el caso de un proveedor que aplica el criterio de caja

44. Según la resolución de remisión, la arrendadora de GK había solicitado a la Administración tributaria alemana la autorización para aplicar el criterio de caja a efectos del IVA, lo que le fue concedido. En consecuencia, la arrendadora quedó obligada a satisfacer el IVA por la renta recibida de GK en el mismo momento en que percibió este pago.

45. Según los claros términos del artículo 167, el derecho a deducción nacería para GK al mismo tiempo, es decir, cuando GK pagó a su arrendadora, y esta las percibió, las rentas correspondientes a los distintos períodos de arrendamiento.

46. Debo señalar en este sentido que el hecho de que GK también aplicase el criterio de caja a efectos del IVA carece de pertinencia a este respecto. El mismo resultado se obtendría si GK hubiese aplicado el criterio del devengo a efectos del IVA, y se deriva también de la simple aplicación del claro e inequívoco tenor del artículo 167 *cuando el proveedor (es decir, el destinatario del pago) es un sujeto pasivo que aplica el criterio de caja* y cuando este sujeto pasivo, en consecuencia, queda obligado a satisfacer el IVA correspondiente a una determinada entrega de bienes o prestación de servicios en el momento del pago. El método para contabilizar el IVA repercutido que aplique el *destinatario* de los bienes o servicios es irrelevante a este respecto. (27)

D. Principales aspectos de las observaciones de las partes ante el Tribunal de Justicia

1. **El artículo 63 de la Directiva del IVA determina el momento para la deducción del IVA soportado**

47. En sus observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia, el Gobierno alemán alega que procede responder negativamente a la primera cuestión prejudicial.

48. En apoyo de su postura, el Gobierno alemán aduce que el artículo 63 de la Directiva del IVA establece el principio general según el cual el impuesto se hace exigible en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios. Por su parte, el artículo 167 vincula a ese mismo momento el derecho a deducir. En consecuencia, el impuesto se hace exigible a la vez que nace el derecho a deducción. Sin embargo, a juicio del Gobierno alemán esto no es necesariamente así cuando el Estado miembro hace uso de la opción prevista en el artículo 66, letra b), de la Directiva del IVA de establecer excepciones al principio general del artículo 63, articulando un régimen de contabilidad conforme al criterio de caja como la «Ist-Versteuerung» alemana. En tales circunstancias, un destinatario de servicios puede seguir estando facultado para deducir el IVA con arreglo al criterio del devengo (es decir, en el momento de la prestación o, como sucede en Alemania, con arreglo al régimen denominado «Soll-Versteuerung»), aunque los servicios se reciban de un proveedor que tribute con arreglo al régimen «Ist-Versteuerung» alemán, como es el caso de GK.

49. Debo recalcar aquí que la lectura que el Gobierno alemán hace del artículo 167 de la Directiva del IVA se contradice frontalmente con los claros términos de la disposición. El artículo 167 de la Directiva del IVA vincula el momento de la deducción (del IVA soportado por el destinatario de los bienes o servicios) al momento en que el correspondiente IVA es *exigible* (frente al proveedor). Este momento se define expresamente en el artículo 62, apartado 2, de la Directiva del IVA como aquel en que «el Tesoro Público puede hacer valer [su derecho], en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse». Así pues, el artículo 167 de la Directiva del IVA expresa una regla general y un principio básico con arreglo a los cuales la deducción del IVA soportado por el destinatario coincide, atendiendo a la operación, con el momento en que se hace exigible frente al proveedor el IVA repercutido. A este respecto, el artículo 167 no da prioridad alguna al principio establecido en el artículo 63 de la Directiva del IVA sobre las modificaciones, excepciones o salvedades previstas en los artículos 64 a 66 de la misma Directiva.

50. El artículo 63 de la Directiva del IVA no solo establece la regla general (sujeta a modificaciones, excepciones y salvedades con arreglo a los artículos 64 a 66 de la Directiva del IVA) de cuándo «se hace exigible» el impuesto: también dispone la regla general de cuándo se produce el «devengo del impuesto» [definido en el artículo 62, apartado 1, de la Directiva del IVA como «el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto». Con arreglo al artículo 63 de la Directiva del IVA, el «devengo del impuesto» se produce, y el impuesto también «se hace exigible», en «el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios». El momento en que se produce el devengo del impuesto no se ve alterado por los artículos 64 a 66 de la Directiva del IVA, mientras que el momento en que se hace exigible el IVA *sí* está sujeto a tales modificaciones, excepciones y salvedades.

51. También es preciso señalar que, si el legislador de la Unión hubiese pretendido que el derecho a deducción naciese invariablemente en el momento de la prestación, como parece alegar el Gobierno alemán, podría haber vinculado su nacimiento al devengo del impuesto, que no se ve alterado por las reglas especiales de los artículos 64 a 66 de la Directiva del IVA, en lugar de vincularlo al momento en que el IVA se hace exigible, que *sí* está sujeto a tales reglas.

52. En consecuencia, del claro tenor del artículo 167 de la Directiva del IVA se deduce que, cuando el momento en que el IVA (repercutido) se hace exigible frente al proveedor viene determinado por los artículos 64, 65 o 66 de dicha Directiva, el correspondiente derecho a deducción para el destinatario de los servicios nace en ese mismo momento. Esta conclusión también es coherente con el contexto del artículo 167.

53. Asimismo, lo anterior halla respaldo en la jurisprudencia relativa al funcionamiento del artículo 167 en relación con el artículo 65 de la Directiva del IVA. A tenor de este último, «la exigibilidad» del IVA «procederá» en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas, en aquellos casos en que se originen pagos anticipados a cuenta. En las sentencias de 13 de marzo de 2014, FIRIN, (28) y de 31 de mayo de 2018, Kollroß y Wirtl, (29) el Tribunal de Justicia se ocupó de situaciones en que el destinatario efectuaba pagos anticipados a cuenta a un proveedor por unas entregas de bienes que nunca se llegaron a realizar. En la sentencia Kollroß y Wirtl, el Tribunal de Justicia subrayó que, «según el artículo 167 de la [Directiva del IVA], el derecho a deducir el IVA soportado nace en el momento en que es exigible el impuesto», y consideró que, cuando concurren ciertas condiciones específicas del artículo 65 de la Directiva del IVA, nace el derecho a deducción, y el sujeto pasivo que ha efectuado el pago anticipado a cuenta puede ejercer dicho derecho desde el momento en que el proveedor lo recibe. (30)

54. El Gobierno alemán no ha presentado ningún argumento que explique por qué el artículo 167 de la Directiva del IVA se ha de aplicar de forma diferente en el caso del artículo 65 de dicha Directiva que en el caso de su artículo 66, letra b].

2. **El contexto sistemático del artículo 167 de la Directiva del IVA**

55. El Gobierno alemán admite que una lectura del artículo 167 de la Directiva del IVA que no tenga en cuenta su contexto sistemático podría conducir a la interpretación expuesta en los puntos 44 y siguientes de las presentes conclusiones, en el sentido de que el derecho a deducción nace en el momento en que el IVA correspondiente se hace exigible frente al proveedor, incluso en los casos en que este ha optado por el criterio de caja con arreglo al régimen «Ist-Versteuerung» alemán, es decir, en el momento del pago. Sin embargo, el Gobierno alemán insiste en que su postura viene corroborada por el contexto sistemático de los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA y, en particular, de su artículo 167 *bis*. En resumen, el Gobierno alemán alega que el artículo 167 *bis*, apartado 1, de la Directiva del IVA permite establecer excepciones a la regla general del artículo 167 de la misma Directiva, y que tales excepciones y, por ende, la propia disposición, se verían privadas de todo ámbito de aplicación si el derecho a deducción del artículo 167, en relación con el artículo 66, letra b), de la Directiva del IVA naciese ya en el momento del pago, antes de entrar en juego la excepción prevista en el artículo 167 *bis* de la Directiva. Por otro lado, el Gobierno alemán se remite a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual las disposiciones del Derecho de la Unión no se pueden interpretar de manera que queden sin efecto útil.

56. Entiendo que este argumento presenta deficiencias. No es objetivamente correcto que el artículo 167 *bis* de la Directiva del IVA quede sin efecto útil o se vea privado de su ámbito de aplicación si se entiende el artículo 167 de la misma Directiva en el sentido expresado por sus claros términos. Así pues, la argumentación del Gobierno alemán se me antoja basada en una premisa incorrecta.

57. El artículo 167 de la Directiva del IVA vincula el momento del derecho a deducción en el caso del *destinatario* de los bienes o servicios al momento en que el correspondiente IVA se hace exigible frente al *proveedor* de dichos bienes o servicios. Cuando esta disposición interactúa con

el artículo 66, letra b), de la Directiva, es decir, cuando el *proveedor* aplica el criterio de caja, el derecho a deducción del *destinatario* respecto del IVA soportado nace cuando el proveedor recibe el pago (momento que coincide con el pago por parte del destinatario de los bienes o servicios). El método contable generalmente aplicado por el destinatario al IVA repercutido (caja o devengo) carece de incidencia a este respecto. El artículo 167 exige un tratamiento coherente de la *operación* por parte del proveedor y del destinatario.

58. Como excepción que es, el artículo 167 *bis* permite a los Estados miembros exigir que el sujeto pasivo que aplica, en calidad de *proveedor*, el criterio de caja para contabilizar el IVA repercutido, utilice este mismo criterio cuando haga deducciones del IVA soportado por los bienes o servicios *recibidos*. Así pues, el artículo 167 *bis* exige una coherencia en el tratamiento *del sujeto pasivo*.

59. A modo de ejemplo:

Un sujeto pasivo (en lo sucesivo, «SP») A aplica el criterio de caja a efectos del IVA en virtud de una excepción nacional con arreglo al artículo 66, letra b), de la Directiva del IVA. El SP B hace otro tanto.

El SP C aplica el método del devengo de conformidad con el artículo 63 de la Directiva del IVA.

El SP A recibe servicios prestados por el SP B y el SP C. Según he descrito en los puntos 44 y siguientes, el derecho del SP A a deducción nacerá en el momento del pago respecto de los servicios prestados por el SP B, y en el momento de la prestación respecto de los servicios prestados por el SP C.

Aunque no afecta al momento en que nace el derecho a deducción del SP A respecto del IVA soportado por los servicios prestados por el SP B si el Estado miembro de que se trate hace uso de su opción prevista en el artículo 167 *bis* y exige al SP A que difiera el derecho a deducción hasta que se efectúe el pago, *sí* afecta al momento en que nace el derecho a deducción respecto al IVA soportado por los servicios prestados por el SP C. Estas deducciones quedarán entonces postergadas hasta el momento del pago.

60. Por lo tanto, la afirmación del Gobierno alemán en el sentido de que el artículo 167 *bis* de la Directiva del IVA carecería de efecto útil si se entendiese el artículo 167 conforme a su tenor literal no es objetivamente correcta. Así pues, no cabe acoger esta alegación.

3. *El origen de los artículos 167 bis y 226, punto 7 bis, de la Directiva IVA*

61. El Gobierno alemán alega que el origen de los artículos 167 *bis* y 226, punto 7 *bis*, de la Directiva del IVA corrobora su postura.

62. A este respecto, el Gobierno alemán señala que, antes de la adopción del artículo 167 *bis* de la Directiva del IVA, se permitió que ciertos Estados miembros estableciesen excepciones al artículo 167 de la misma Directiva. Menciona, en este sentido, la Decisión 2007/133/CE del Consejo, (31) por la cual el Consejo autorizó, con arreglo al artículo 395, apartado 1, a Estonia, Eslovenia, Suecia y el Reino Unido a aplicar determinados regímenes simplificados de contabilidad de caja. El Gobierno alemán afirma que esta opción de establecer excepciones se amplió a todos los Estados miembros con la introducción del artículo 167 *bis* de la Directiva del IVA cuando se adoptó la Directiva de Facturación. Asimismo, alega que ni las autorizaciones individuales previas ni la introducción del artículo 167 *bis* de la Directiva del IVA hubieran sido necesarias si el derecho a deducción naciese en el momento del pago con arreglo al artículo 167 de la misma Directiva.

63. No comparto la postura del Gobierno alemán, que, a mi juicio, malinterpreta la legislación. El artículo 167 de la Directiva del IVA dispone que el derecho a deducir nace en el momento en que se hace exigible el impuesto deducible, lo cual, con arreglo a los artículos 63 a 66 de la Directiva del IVA, puede suceder bien en el momento de la prestación (artículo 63), en el del pago [excepción nacional en virtud del artículo 66, letra b), o en caso de pagos anticipados a cuenta con arreglo al artículo 65] o en otros momentos [por ejemplo, artículo 66, letras a) y c)].
64. Según describo en el ejemplo del punto 59, para cualquier sujeto pasivo [ya aplique él mismo el criterio del devengo a efectos del IVA o un criterio de caja en virtud de una excepción nacional con arreglo al artículo 66, letra b), de la Directiva del IVA], el derecho a deducir el IVA soportado por una operación puede nacer cuando el impuesto deducible se haga exigible en el momento de la prestación (de conformidad con el artículo 63 de la Directiva del IVA) o en el momento del pago [en virtud de una excepción nacional con arreglo al artículo 66, letra b), de la Directiva del IVA o, en este sentido, aun sin ser directamente pertinente en el presente asunto, con arreglo al artículo 65 de dicha Directiva].
65. La adopción del artículo 167 *bis* de la Directiva del IVA y las autorizaciones individuales previas respecto a regímenes de contabilidad de caja solo alteraron este esquema en ciertos casos limitados. Los regímenes de contabilidad de caja previos, aplicados solo a pequeñas empresas que no excediesen determinados umbrales anuales de volumen de negocios, eran regímenes optativos que podían solicitar aquellas empresas que cumpliesen los requisitos. Este sistema se trasladó al artículo 167 *bis* de la Directiva del IVA, que también contiene un requisito de opcionalidad y un umbral anual de volumen de negocios. Por lo tanto, el artículo 167 *bis* de la Directiva del IVA solo cubre una pequeña parte de lo cubierto por el artículo 66, letra b), de dicha Directiva.
66. El artículo 66, letra b), de la Directiva del IVA, disposición sucesora del artículo 10, apartado 2, párrafo tercero, de la Sexta Directiva del IVA, permite a los Estados miembros establecer excepciones respecto a «ciertas operaciones» o «ciertas categorías de sujetos pasivos». El alcance de esta disposición es mucho mayor que el del artículo 167 *bis* de la Directiva del IVA, e inicialmente no se adoptó pensando en regímenes de criterio de caja para pequeñas empresas. No impone ningún umbral de volumen de negocios ni exige que la excepción sea «optativa» para el sujeto pasivo interesado. Incluso los Estados miembros pueden dar a la categoría «ciertas operaciones» una definición tan amplia que abarque todos los servicios. (32)
67. El Gobierno alemán alega que el artículo 226, punto 7 *bis*, de la Directiva del IVA complementa los regímenes de criterio de caja permitidos por el artículo 167 *bis* de dicha Directiva, ampliando la información sobre las facturas, a fin de hacer posible en la práctica tales regímenes.
68. Este argumento no me parece convincente.
69. En primer lugar, el artículo 226, punto 7 *bis*, de la Directiva del IVA no se refiere al artículo 167 *bis*, sino al artículo 66, letra b), de la misma Directiva.
70. En segundo lugar, un sujeto pasivo que ve diferido su derecho a deducción dentro de un régimen optativo de contabilidad de caja en virtud de una excepción nacional con arreglo al artículo 167 *bis* de la Directiva del IVA sabe que esto es así. Ha optado por este régimen y (a diferencia de un sujeto pasivo que no lo ha hecho) ciertamente no depende de la recepción de información sobre el tratamiento contable del IVA de la operación, ya que, con independencia del tratamiento que dispense el proveedor a dicha operación, él solo puede ejercer su derecho a deducción cuando «se abone a su proveedor el IVA correspondiente a los bienes que este le haya

entregado o a los servicios que le haya prestado». Obviamente, el sujeto pasivo conoce este momento, pues es él quien hace el pago.

71. En el ejemplo del punto 59, el SP A, que no trata la operación conforme a una excepción nacional con arreglo al artículo 167 *bis* de la Directiva del IVA, no puede saber cuándo ha de ejercer su derecho a deducción a no ser que conozca el tratamiento que de la operación hace el proveedor. Este aspecto es precisamente del que se ocupa el artículo 226, punto 7 *bis*.

72. Antes de adoptarse el artículo 226, punto 7 *bis*, cabría haber alegado que, dado que con frecuencia el destinatario de los bienes o servicios no está en condiciones de conocer el tratamiento que el proveedor dispensa al IVA repercutido por una determinada entrega de bienes o prestación de servicios, habría de permitirse al destinatario practicar la deducción en el momento de la prestación. Da la impresión de que el régimen alemán de «Ist-Versteuerung» puede perfectamente tener este resultado.

73. Este argumento, en el que parece basarse, al menos, la opinión de algunos analistas alemanes según la cual el artículo 167 de la Directiva del IVA es un mero «principio rector», (33) no me resulta convincente. El artículo 66, letra b), ofrece a los Estados miembros la posibilidad de establecer excepciones, posibilidad que pueden aprovechar si lo desean. No es una obligación.

74. Si un Estado miembro decide aprovechar esta opción, ha de hacerlo de manera que los sujetos pasivos puedan cumplir sus obligaciones y ejercer sus derechos derivados de las Directivas del IVA. El hecho de que Alemania haya decidido adoptar, como excepción con arreglo al artículo 66, letra b), de la Directiva del IVA, un régimen que entraña dificultades prácticas para los sujetos pasivos alemanes no puede tener por efecto que los claros términos del artículo 167 («el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible») se reduzcan a un principio rector no vinculante o hagan referencia a algo que no sea el momento en que el impuesto deducible se hace exigible.

75. Quisiera añadir que son concebibles muchas formas de excepciones en virtud del artículo 66, letra b), de la Directiva del IVA que no entrañen los problemas que parecen caracterizar al régimen alemán de contabilidad de caja. Por ejemplo, la excepción italiana de la que se trataba en el asunto *Italitica* comprendía todos los servicios. Cabe presumir que los destinatarios de servicios conocían si las operaciones debían considerarse entregas de bienes o prestaciones de servicios, y que no tenían dificultades para determinar el momento adecuado para deducir el IVA soportado por dichas operaciones. Una excepción que, por poner un ejemplo, se aplicase a ciertas profesiones tampoco habría generado tales problemas, ni siquiera antes de adoptarse el artículo 226, punto 7 *bis*.

76. Tras la adopción del artículo 226, punto 7 *bis*, el argumento expuesto en el punto 72 pierde toda validez. Ahora un destinatario de bienes y servicios tiene derecho, en virtud de las disposiciones de la Directiva del IVA, a recibir la información necesaria.

77. Por lo tanto, soy del parecer de que un análisis correcto del origen y el contexto de los artículos 167 *bis* y 226, punto 7 *bis*, de la Directiva del IVA aboga claramente a favor de una respuesta afirmativa a la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

4. Los trabajos preparatorios de la Directiva 2010/45

78. En sus observaciones, el Gobierno sueco alega que los trabajos preparatorios de la Directiva 2010/45 respaldan la postura según la cual el derecho a deducción en un supuesto como el del procedimiento principal nace en el momento de la entrega o la prestación, y no en el (normalmente posterior) momento en que el proveedor que aplica el criterio de caja recibe el

pago. A este respecto, el Gobierno sueco cita expresamente un extracto de la exposición de motivos de la «Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación», presentada por la Comisión el 28 de enero de 2009 y según la cual «resulta oportuno ofrecer al destinatario de las entregas o prestaciones» de un proveedor que declare el IVA en el momento de recepción del pago «la posibilidad de ejercer, no obstante, un derecho a deducción inmediata».

79. Siendo claros, la propuesta citada por el Gobierno sueco contemplaba un *cambio* legislativo que, *después* de dicho cambio, permitiese al destinatario de bienes o servicios de manos de un proveedor que aplicase el criterio de caja (como GK, que recibe servicios de arrendamiento de su arrendataria sujeta al criterio de caja) deducir el IVA soportado en el momento de la entrega de bienes o la prestación de servicios. El cambio que se proponía figuraba en la propuesta como un nuevo artículo 167 *bis*, apartado 1, con el siguiente tenor:

«En el supuesto de que el impuesto deducible sea exigible en el momento de la recepción del pago, los Estados miembros podrán disponer que el derecho a deducción nazca cuando se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios o cuando se expida la factura.»

80. Implícitamente, la directiva propuesta y la correspondiente exposición de motivos se basaban en la idea de que el derecho a deducir el IVA soportado por una prestación realizada por un sujeto pasivo que aplicase el criterio de caja, antes de adoptarse el cambio propuesto, nacía en el momento en que el impuesto deducible se hiciese exigible con arreglo al artículo 167 de la Directiva del IVA, es decir, en el momento del pago.

81. Por otro lado, el texto propuesto se redactó como una autorización a los Estados miembros para establecer excepciones a la asociación que el artículo 167 hace entre el momento en que el impuesto deducible se hace exigible (frente al proveedor) y el momento en que nace el correspondiente derecho a deducción (para el destinatario de la prestación). Así pues, la directiva propuesta y la correspondiente exposición de motivos implícitamente también partían de la premisa de que, incluso antes de adoptarse el propuesto artículo 167 *bis*, apartado 1, la regla general (en defecto de excepción nacional basada en dicha disposición) seguiría siendo que el derecho a deducción nace cuando se hace exigible el impuesto deducible.

82. El propuesto artículo 167 *bis*, apartado 1, no llegó a adoptarse. Sin embargo, en el acta del Consejo se incluyó una declaración relativa a la versión finalmente adoptada del artículo 167 *bis*. Ya me he ocupado de esta declaración y de los motivos por los que carece de relevancia jurídica, en los puntos 31 y siguientes de las presentes conclusiones.

83. En consecuencia, la parte de los trabajos preparatorios que cita el Gobierno sueco no respalda en absoluto su postura: en primer lugar, porque se refiere a una disposición que nunca llegó a aprobarse, y, en segundo, porque la opinión que expresaba la Comisión respecto a la legislación aplicable antes del cambio propuesto era la contraria a la que trata de defender el Gobierno sueco.

84. Esto resulta aún más claro si se lee la sección inmediatamente siguiente de la exposición de motivos, que dispone:

«Se modifican, asimismo, los datos exigidos en una factura del IVA completa, obligando al proveedor a indicar en ella la fecha de exigibilidad del impuesto. *En la actualidad, al no imponerse este requisito, el destinatario se halla en ocasiones en la imposibilidad de saber cuándo puede ejercerse el derecho a deducción*» (el subrayado es mío).

85. Esta declaración explicativa se refería al propuesto artículo 226, puntos 7 y 7 *bis*, que presentaba el siguiente tenor:

«[...] solamente serán obligatorias las... menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas [...]:

7) la fecha de exigibilidad del IVA, en la medida en que no coincida con la fecha de expedición de la factura, o en el supuesto de que se desconozca la fecha de exigibilidad del IVA, una referencia al correspondiente devengo;

7 *bis*) cuando el IVA sea exigible en el momento de recepción del pago, la fecha en que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, si esta es anterior a la del pago.»

86. Esta declaración de la exposición de motivos carecería de sentido si el derecho a deducción naciese siempre en el momento de la prestación. Dicho momento normalmente es conocido para el destinatario de los bienes o servicios, pero este por lo general solo sabrá si su proveedor contabiliza la operación aplicando el criterio de caja o del devengo si se le informa al respecto, o si la excepción nacional con arreglo al artículo 66, letra b), de la Directiva del IVA se refiere a categorías de operaciones o de sujetos pasivos fácilmente identificables para el destinatario.

87. Los cambios finalmente aprobados fueron en un sentido diferente. En lugar de requerir la mención de la fecha en que el IVA se hace exigible (dato necesario para que el destinatario de la prestación sepa cuándo practicar la deducción del impuesto soportado, con arreglo al artículo 167 de la Directiva del IVA) y la fecha del suministro en los casos en que el IVA se hace exigible al recibirse el pago en un momento posterior a la prestación (dato necesario si el Estado miembro de que se trate ha ejercido su derecho a establecer excepciones con arreglo al artículo 167 *bis*, apartado 1, que no se llegó a adoptar), el legislador de la Unión acabó adoptando una versión del artículo 226, punto 7, que requiere la mención de la fecha en que se realizó o consumó la operación (dato necesario para las operaciones en que el nacimiento del derecho a deducir se rige por el artículo 167 en relación con el artículo 63) o de la fecha en que se efectuó el pago (dato necesario para las operaciones en que el nacimiento del derecho a deducción se rige por el artículo 167 en relación con el artículo 65), siempre que tal fecha sea determinable y difiera de la fecha de emisión de la factura.

88. El artículo 226, punto 7 *bis*, según se adoptó finalmente, requiere la mención «criterio de caja» cuando el IVA repercutido se haga exigible frente al proveedor en el momento en que este recibe el pago. Esta información es pertinente para el destinatario de la factura, ya que le aclara el régimen que se le aplica al proveedor respecto a las prestaciones facturadas (el criterio de caja o el criterio del devengo), permitiéndole así determinar el momento en que nace su derecho a deducir el correspondiente IVA soportado. Sin esta información, el destinatario de las prestaciones no sabría cuándo debe ejercer dicho derecho.

89. En consecuencia, considero que los trabajos preparatorios citados por el Gobierno sueco no respaldan su postura.

E. Observaciones finales

90. Considero oportuno, para concluir, dejar aparte los argumentos jurídicos y centrarme por un momento en el trato que recibe el sujeto pasivo de que se trata, poniéndome en su situación. Como he analizado en los puntos 44 y siguientes de las presentes conclusiones, el claro tenor de la Directiva del IVA exigía que GK, como sujeto pasivo y destinatario de servicios de arrendamiento, dedujese el IVA soportado por dichos servicios en el momento en que el IVA

(como impuesto soportado) se hiciese exigible frente a su arrendadora. Consciente de que esta aplicaba el criterio de caja a efectos del IVA, GK hizo exactamente esto.

91. En la información de que dispone el Tribunal de Justicia no hay indicios de que GK tuviese la menor intención de obtener beneficio *alguno*, y menos aún un beneficio ilícito. Tampoco se ha formulado ante el Tribunal de Justicia ninguna acusación de fraude. Por el contrario, llevar la deducción al momento anterior exigido por la postura de la Oficina Tributaria implicaría un considerable beneficio de flujo de caja para GK en detrimento del Tesoro Público.

92. El sujeto pasivo de que se trata se ha atendido al tenor de la Directiva del IVA, y con ello no ha obtenido ninguna ventaja fiscal.

93. Habida cuenta de todo lo anterior, no veo argumento alguno que justifique una interpretación que se aparte de los claros términos de la Directiva del IVA.

IV. Conclusión

94. A la luz de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión planteada por el Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo, Alemania) del siguiente modo:

«El artículo 167 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que se opone 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, en virtud de una excepción nacional con arreglo al artículo 66, letra b), de dicha Directiva, el impuesto solo es exigible frente al proveedor en el momento del cobro de la remuneración y esta aún no ha sido pagada.»

1 Lengua original: inglés.

2 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 del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

3 Apartados 14 y 18 de la resolución de remisión.

4 Resolución de remisión, apartado 20, penúltima frase.

5 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;).

6 El artículo 167 de la Directiva del IVA es esencialmente idéntico a su disposición predecesora, el artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva del IVA.

7 La versión alemana de la declaración se reproduce en Frye in Rau/Dürrwächter, UStG, § 20, Anm. 47.1, nota 1 (edición 169, octubre de 2016).

8 C-319/06, EU:C:2008:350 (en lo sucesivo, «sentencia Luxemburgo»).

9 Directiva 96/71/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de diciembre de 1996 sobre el desplazamiento de trabajadores efectuado en el marco de una prestación de servicios (DO

1997, L 18, p. 1).

10 El órgano jurisdiccional remitente se refiere en concreto a las sentencias de 23 de febrero de 1988, Comisión/Italia (429/85, EU:C:1988:83), apartado 9; de 26 de febrero de 1991, Antonissen (C?292/89, EU:C:1991:80), apartado 18; de 29 de mayo de 1997, VAG Sverige (C?329/95, EU:C:1997:256), apartado 23, y de 3 de diciembre de 1998, Generics (UK) y otros (C?368/96, EU:C:1998:583), apartado 26.

11 Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación (DO 2010, L 189, p. 1).

12 Reproducida en Ben Terra, Kajus: Commentary on European VAT, p. 1595. Véase el Acta de la sesión n.º 3027 del Consejo de la Unión Europea (**ASUNTOS ECONÓMICOS Y FINANCIEROS**), celebrada en Bruselas el 13 de julio de 2010.

13 Asunto 429/85, EU:C:1988:83, apartado 9. Véase también la sentencia de 16 de octubre de 2003, Flughafen Hannover-Langenhagen (C?363/01, EU:C:2003:548), apartado 51.

14 C?292/89, EU:C:1991:80, apartados 17 y 18.

15 Sentencia de 8 de junio de 2000, Epson (C?375/98, EU:C:2000:302), apartado 26.

16 Sentencia de 10 de enero de 2006, Skov y Bilka (C?402/03, EU:C:2006:6), apartados 41 y 42.

17 Sentencia de 19 de abril de 2007, Farrell (C?356/05, EU:C:2007:229), apartado 31.

18 Sentencia de 14 de marzo de 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C?545/11, EU:C:2013:169), apartado 52.

19 Sentencias de 15 de junio de 2006, Comisión/Finlandia (C?249/05, no publicada, EU:C:2006:411), apartados 51 y 52; de 22 de octubre de 2009, Swiss Re Germany Holding (C?242/08, EU:C:2009:647), apartado 62, y de 17 de diciembre de 2020, WEG Tevesstraße (C?449/19, EU:C:2020:1038), apartado 44.

20 Véanse las conclusiones de la Abogada General Trstenjak presentadas en el asunto Comisión/Luxemburgo (C?319/06, EU:C:2007:516), punto 45.

21 Artículo 3, apartado 10, de la Directiva 96/71.

22 Sentencia de 17 de octubre de 1996, Denkavit y otros (C?283/94, C?291/94 y C?292/94, EU:C:1996:387), apartado 29.

23 Sentencia de 1 de octubre de 2009, (C?247/08, EU:C:2009:600), apartado 39.

24 Véase la resolución de remisión, apartado 26.

25 En cualquier caso, la declaración no sería pertinente desde el momento en que no satisface los criterios Antonissen mencionados en el punto 30 de las presentes conclusiones. El artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva del IVA no hace referencia a ella. Asimismo, daría lugar a una interpretación distinta de la resultante del actual tenor del artículo 167 de la Directiva del IVA. Véase la sentencia Comisión/Italia, citada en la nota 29 de las presentes conclusiones.

26 Véase Frye in Rau/Dürnwächter, UStG, § 20, Anm. 47?47.1 y 49 (edición 169, octubre de

2016). Véase también el tratamiento de este mismo tema en H. Stadie en Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 80?81 (edición 170, enero de 2017). Tal como he analizado en los puntos 72 a 76 de las presentes conclusiones, yo no comparto la postura de Frye y Stadie según la cual el artículo 167 de la Directiva del IVA no era vinculante antes de la introducción del artículo 226, punto 7 *bis*.

27 El resultado no varía con arreglo a la versión alemana de la Directiva del IVA (ni, a este respecto, con arreglo a las versiones búlgara, danesa, francesa o sueca).

28 C?107/13, EU:C:2014:151.

29 C?660/16 y C?661/16, EU:C:2018:372.

30 *Ibid.*, apartados 37 y 48. El artículo 65 de la Directiva del IVA, como excepción que es al artículo 63, debe interpretarse estrictamente y no se puede aplicar cuando, en el momento del pago, sea incierto que se vaya a producir la prestación. *Ibid.*, apartados 39 a 41. Véase, a estos mismos efectos, la sentencia FIRIN, apartados 37 a 39 y 42.

31 Decisión del Consejo de 30 de enero de 2007 por la que se autoriza a Estonia, Eslovenia, Suecia y el Reino Unido a establecer una medida especial de inaplicación del artículo 167 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2007, L 57, p. 12). Además de la Decisión citada por el Gobierno alemán, el Consejo adoptó varias decisiones de autorización más respecto a regímenes de contabilidad de caja, entre ellas las Decisiones 2009/938/UE, 2009/939/UE y 2009/1022/UE, con efectos más o menos similares.

32 Véase, en este sentido, la sentencia de 26 de octubre de 1995, *Italitica* (C?144/94, EU:C:1995:355), apartados 14 a 21 y punto 1 de la parte dispositiva. Según las observaciones formuladas por el Gobierno francés en la vista de aquel asunto, el Consejo había adoptado el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10 de la Directiva de forma que algunos Estados miembros, como la República Italiana y la República Francesa, pudieran conservar sus legislaciones, las cuales disponen que el impuesto que grava las prestaciones de servicios se hace exigible en el momento del pago. *Ibid.*, apartado 15.

33 Véase, por ejemplo, H. Stadie en Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 80?81 (edición 170, enero de 2017).