

**Asunto C-9/20**

**Petición de decisión prejudicial:**

**Fecha de presentación:**

10 de enero de 2020

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo, Alemania)

**Fecha de la resolución de remisión:**

10 de diciembre de 2019

**Parte demandante:**

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

**Parte demandada:**

Finanzamt Hamburg-Oberalster

---

**Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo)**

**Resolución**

En el litigio entre

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

[omissis] Hamburgo

—parte demandante—

[omissis]

y

Finanzamt Hamburg-Oberalster (Administración tributaria de Hamburgo-Oberalster)

[omissis]

—parte demandada—

por el impuesto sobre el volumen de negocios de 2013 a 2015  
los pagos a cuenta del impuesto sobre el volumen de negocios de 2016

el Finanzgericht Hamburg, [*omissis*] el 10 de diciembre de 2019 [*omissis*]

[*omissis*]

**ha resuelto:**

I. Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales con arreglo al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE):

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/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, 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?

II. Suspender el procedimiento hasta que se pronuncie el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

**INFORMACIÓN SOBRE RECURSOS**

[*omissis*]

**A. Hechos y objeto del litigio**

- 1 Las partes discuten si el derecho del destinatario de la prestación a deducir el impuesto soportado de acuerdo con el artículo 15, apartado 1, primera frase, punto 1), de la Umsatzsteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG») nace en el momento mismo de la realización

de la prestación o solo al pagarse la remuneración, cuando el proveedor calcula el impuesto sobre el volumen de negocios en función de las remuneraciones recibidas (contribuyente con criterio de caja).

- 2 En los años en litigio, la demandante, una sociedad de Derecho civil, realizó operaciones de arrendamiento de un solar para uso comercial o industrial, del que la demandante era a su vez arrendataria. Tanto la demandante como su arrendadora habían renunciado válidamente a la exención fiscal para tales operaciones de arrendamiento y, por lo tanto, habían optado por el impuesto sobre el volumen de negocios. Con arreglo al artículo 20 de la UStG, la Administración tributaria había autorizado a ambas calcular el impuesto no según la remuneración acordada, sino conforme a la remuneración cobrada. Con el contrato de alquiler, la demandante disponía de una factura permanente válida.
- 3 A partir de 2004, los pagos de la renta de la demandante fueron aplazados en parte. Esto tuvo como consecuencia que la demandante, en los años controvertidos 2013 a 2016, realizara pagos por la cesión del solar en los años 2009 a 2012. En concreto, los pagos deben asignarse como sigue:

2013:	22 382,00 € <u>16 898,00 €</u> 39 280,00 €	por el período de arrendamiento 2009 por el período de arrendamiento 2010
2014:	14 075,98 € <u>25 204,02 €</u> 39 280,00 €	por el período de arrendamiento 2010 por el período de arrendamiento 2011
2015:	5 769,30 € <u>1 370,70 €</u> 7 140,00 €	por el período de arrendamiento 2011 por el período de arrendamiento 2012
2016:	<u>7 140,00 €</u> 7 140,00 €	por el período de arrendamiento 2012

- 4 Además, en 2016 la arrendadora condonó a la demandante la deuda restante, por importe de 22 462,62 euros.
- 5 Los pagos mencionados incluían cada uno un 19 % en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios. La demandante 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.

- 6 Con ocasión de una inspección relativa al impuesto sobre el volumen de negocios, esta forma de proceder fue objeto de reproche. La inspectora 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 para cada uno de los períodos respectivos. A continuación, el 15 de junio de 2017, se emitieron las correspondientes liquidaciones del impuesto sobre el volumen de negocios para los años 2011 a 2015 y las correspondientes liquidaciones de los pagos a cuenta del impuesto sobre el volumen de negocios para 2016. En dichas liquidaciones, el impuesto soportado ya no se calculaba en función de los pagos realizados en cada año, sino en función de la renta acordada para cada año. Esto tuvo los siguientes efectos fiscales para los años en litigio:
  - 2013: un impuesto soportado inferior o una cuota tributaria superior por importe de 6 271,60 euros
  - 2014: un impuesto soportado inferior o una cuota tributaria superior por importe de 6 271,60 euros
  - 2015: un impuesto soportado inferior o una cuota tributaria superior por importe de 1 140,00 euros
  - 2016: un impuesto soportado inferior o una cuota tributaria superior por importe de 4 726,47 euros
- 7 Para los años 2011 y 2012, el impuesto se fijó en, respectivamente, 2 759,79 euros y 2 665,32 euros menos, pues los nuevos atrasos acumulados en estos años en el pago de la renta superaron los pagos realizados por los años anteriores. Por lo tanto, las liquidaciones relativas a los años 2011 y 2012 no son objeto del litigio.
- 8 Las liquidaciones de los años anteriores a 2011 no fueron modificadas, pues el plazo de prescripción de la determinación ya había expirado. Dichas liquidaciones tampoco son objeto del litigio. El resultado fue que el impuesto sobre el volumen de negocios incluido en los pagos de renta de 2013 y 2014 pero correspondientes a los períodos de arrendamiento de 2009 y 2010 no se tuvo en cuenta como impuesto soportado por la demandante. En 2009 y 2010, la demandante no hizo valer estas cantidades como impuesto soportado. La demandada no las reconoce para los años 2013 y 2014, pues afirma que el derecho de deducción del impuesto soportado ya había nacido en los años 2009 y 2010, respectivamente, y que debería haber sido ejercido en ese momento.
- 9 El 3 de julio de 2017, la demandante interpuso sendos recursos administrativos previos contra las liquidaciones del 15 de junio de 2017, relativas al impuesto sobre el volumen de negocios para los años 2013 a 2016 y a los pagos a cuenta de dicho impuesto. Dichos recursos administrativos fueron desestimados el 8 de

noviembre de 2017. Seguidamente, la demandante interpuso recurso contencioso-administrativo el 28 de noviembre de 2017.

- 10 La demandante alega que las liquidaciones impugnadas son contrarias a la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva IVA»). Considera que, con arreglo a esta Directiva, es desacertada la opinión de la demandada de que el derecho a deducir el impuesto soportado nace siempre en el momento en que se realiza la operación. Afirma que, todo lo contrario, si el proveedor calcula su impuesto a partir de la remuneración cobrada, el derecho a deducir del destinatario de las prestaciones solo nacerá cuando el destinatario haya satisfecho la remuneración. La demandante concluye que, por tanto, obró acertadamente al no ejercer hasta el año del pago su derecho a deducir el impuesto soportado.

## **B. Normativa pertinente**

### I. Derecho nacional

- 11 Las disposiciones legales pertinentes de la Umsatzsteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG») rezan como sigue:

#### Artículo 13. Devengo 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 aparte. 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, [...]

## Artículo 15. Deducción del impuesto soportado

(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. [...]

## Artículo 16. Cálculo del impuesto, período impositivo y tributación individual

(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. [...]

## Artículo 20. Cálculo del impuesto según la remuneración cobrada

Previa solicitud, la Oficina 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. [...]

## II. Derecho de la Unión

- 12 El órgano jurisdiccional remitente considera que las siguientes disposiciones de la Directiva IVA son pertinentes para el litigio principal:

### Artículo 63

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.

### Artículo 66

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;

[...]

### Artículo 167

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

### Artículo 167 *bis*

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.

[...]

### Artículo 179

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.

[...]

### Artículo 180

Los Estados miembros podrán autorizar a un sujeto pasivo a proceder a una deducción que no se haya efectuado conforme a los artículos 178 y 179.

#### Artículo 226

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”;

[...]

### **C. Motivación de las cuestiones prejudiciales**

#### I. Primera cuestión prejudicial

- 13 La primera cuestión prejudicial tiene por objeto aclarar si el derecho a deducir el impuesto soportado en virtud del artículo 167 de la Directiva IVA nace siempre, sin excepción, solo cuando es exigible el impuesto deducible, o si —como sostiene la demandada— los Estados miembros pueden desviarse de dicho principio si en la legislación nacional hacen uso de la disposición facultativa del artículo 66, letra b), de la Directiva IVA, de modo que, según la legislación nacional, el impuesto sea exigible frente al proveedor solo en el momento en que se cobra la remuneración.

#### 1. Apreciación jurídica con arreglo al Derecho nacional

- 14 A tenor de la legislación nacional, el punto de vista de la demandada resulta ser correcto. Con arreglo al artículo 15, apartado 1, primera frase, punto 1), de la UStG, el derecho a deducir el impuesto soportado nace cuando se ha realizado la entrega o las demás prestaciones.
- 15 Es irrelevante en este contexto cuándo es exigible el impuesto al proveedor. En particular, no importa si el proveedor calcula el impuesto sobre el volumen de negocios, con arreglo al artículo 16, apartado 1, primera frase, de la UStG, en función de la remuneración acordada (contribuyente con criterio de devengo) o si lo calcula según la remuneración cobrada (contribuyente con criterio de caja) según el artículo 20 de la UStG. Si bien con arreglo al artículo 13, apartado 1, letra b), de la UStG el impuesto es exigible al proveedor, en los casos del artículo 20 de la UStG (contribuyente con criterio de caja), solo cuando el proveedor cobre



la remuneración, la disposición del artículo 20 de la UStG no afecta al momento de la deducción por el destinatario del impuesto soportado [omissis] [omissis].

- 16 Nada distinto resulta del hecho de que el derecho a deducir el impuesto soportado resultante del artículo 15, apartado 1, primera frase, punto 1), de la UStG solo se refiera al «impuesto legalmente adeudado». No se deduce de ello que el derecho a deducir el impuesto soportado presuponga que el impuesto ya sea exigible al proveedor. En esencia, esta característica aclara que debe existir una operación gravable y sujeta al impuesto con arreglo a la UStG y que un impuesto declarado incorrectamente no da lugar al derecho de deducción [omissis].
- 17 También es irrelevante para la deducción del impuesto soportado por parte del destinatario si él mismo tributa según la remuneración acordada o la cobrada. El legislador alemán no ha hecho uso de la opción prevista en el artículo 167 *bis* de la Directiva IVA de supeditar al pago de la remuneración la deducción del impuesto soportado por el contribuyente con criterio de caja.
- 18 Por lo tanto, según la legislación nacional, el derecho de deducción del destinatario de las prestaciones ya nace con la realización de la operación, incluso si el proveedor es un contribuyente con criterio de caja y todavía no ha recibido la remuneración. En ese caso, el destinatario de la prestación adquiere un derecho a deducir el impuesto soportado, aunque el proveedor aún no sea deudor del correspondiente impuesto sobre el volumen de negocios.

## 2. Dudas sobre la interpretación del Derecho de la Unión

- 19 Una valoración distinta podría resultar del artículo 167 de la Directiva IVA. En virtud de dicha disposición, el derecho del destinatario a deducir el impuesto soportado nace solo cuando es exigible el impuesto deducible.
- 20 a) A tenor del artículo 66, letra b), de la Directiva IVA, los Estados miembros pueden disponer que el impuesto sea exigible a determinados sujetos pasivos únicamente cuando se cobre la remuneración. Con el artículo 13, apartado 1, letra b), de la UStG, el legislador nacional ha hecho uso de esa posibilidad. Sin embargo, incluso en estos casos, conforme a la legislación nacional, el derecho a deducir el impuesto soportado ya nace cuando se ha realizado la entrega o las demás prestaciones. En consecuencia, si se aplica estrictamente, el artículo 167 de la Directiva IVA sería contrario a la legislación nacional, ya que se suprime la vinculación entre la exigibilidad del impuesto y el derecho a deducir el impuesto soportado que se establece en el artículo 167 [omissis]. Por lo que se aprecia, el Tribunal de Justicia todavía no se ha pronunciado sobre esta cuestión (quedó abierta en la sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de mayo de 2013, C-169/12, apartados 33 y ss.)
- 21 Una aplicación consecuente del artículo 167 de la Directiva IVA podría estar respaldada no solo por la redacción inequívoca de dicha disposición, sino también por el nuevo artículo 226, punto 7 *bis*), de la Directiva IVA, introducido por la

Directiva 2010/45/UE, 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 L 189, p. 1; denominada, «Directiva de Facturación»). Según dicha disposición, es obligatorio que las facturas, en caso de que el IVA sea exigible según lo previsto en el artículo 66, letra b), de la Directiva IVA y el derecho de deducción nazca en el momento en que el impuesto deducible sea exigible, contengan la mención «devengo por criterio de caja». Con esta mención adicional en la factura, el destinatario es informado de que el proveedor tributa por el criterio de caja, lo que le permite extraer las consecuencias necesarias en cuanto a la deducción del impuesto soportado. En la doctrina se defiende que del artículo 226, punto 7 bis), de la Directiva IVA resulta que la conexión entre la exigibilidad del impuesto y el derecho a deducir el impuesto soportado que se regula en el artículo 167 de la Directiva IVA es ahora obligatoria [omissis].

- 22 La Directiva 2010/45/UE debería haber sido incorporada a la legislación nacional a más tardar el 31 de diciembre de 2012, si bien el legislador alemán no ha transpuesto el artículo 226, punto 7 bis), de la Directiva IVA. Esto parece lógico a la vista de la situación jurídica nacional, conforme a la cual el destinatario de la factura no necesita ser informado de si el emisor de la factura tributa según el criterio de caja, ya que la deducción del impuesto soportado no se ve afectada por ello.
- 23 b) En cambio, la situación jurídica resultante de la legislación nacional será compatible con el artículo 167 de la Directiva IVA, si dicho artículo no establece un requisito obligatorio sino simplemente un «principio rector» [omissis].
- 24 El hecho de que el artículo 167 de la Directiva IVA sea solamente un principio rector podría deducirse de la declaración incluida en el acta del Consejo y de la Comisión, relativa al artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) [omissis]. El artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva 77/388/CEE es la norma antecesora del artículo 167 de la Directiva IVA, con idéntica redacción. Según la declaración incluida en el acta, los Estados miembros podrán establecer una excepción al principio establecido en el artículo 17, apartado 1, de la Directiva IVA, si el suministrador de los bienes o el prestador de los servicios tributa según sus cobros [omissis].
- 25 No obstante, parece cuestionable que dicha declaración incluida en un acta pueda utilizarse para interpretar la Directiva IVA. Es cierto que las declaraciones incluidas en actas pueden, en principio, utilizarse para la interpretación de los actos jurídicos de la Unión Europea (véase, por ejemplo, la sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de junio de 2008, C-319/06, apartado 32). Sin embargo, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, esto no se aplica cuando el contenido de la declaración incluida en el acta no se plasme de algún modo en el texto de la disposición de que se trate (Tribunal de Justicia, sentencia de 23 de febrero de

1988, 429/85, apartado 9; sentencia de 26 de febrero de 1991, C-292/89, apartado 18; sentencia de 29 de mayo de 1997, C-329/95, apartado 23; sentencia de 3 de diciembre de 1998, C-368/96, apartado 26).

- 26 Por lo tanto, es determinante si el contenido de la declaración incluida en el acta se ha incorporado a las disposiciones de la Directiva IVA. La redacción del artículo 167 de la Directiva IVA no prevé una restricción como la que se desprende de la declaración incluida en el acta. No obstante, esta declaración puede haberse reflejado en la nueva disposición del artículo 226, punto 7 *bis*), de la Directiva IVA. Así pues, según su redacción, la aplicabilidad de esta disposición depende de dos condiciones. En primer lugar, según el artículo 66, letra b), de la Directiva IVA, el impuesto debe ser exigible en el momento en que se recibe el pago. En segundo lugar, el derecho a deducir debe nacer en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Así pues, la segunda condición repite la redacción del artículo 167 de la Directiva IVA. Si el artículo 167 de la Directiva IVA debiera ser aplicado de forma estricta y sin excepciones, esta segunda condición sería completamente superflua. Así pues, de la interacción entre los artículos 167 y 226, punto 7 *bis*), de la Directiva IVA resultan razones sistemáticas que sugieren que el artículo 167 de la Directiva IVA no es un requisito estricto, sino un principio rector del que los Estados miembros pueden apartarse.

### 3. Pertinencia para la resolución del litigio

- 27 La cuestión prejudicial es pertinente para la resolución del litigio. [*omissis*] [Desarrollo de la cuestión]

## II. Segunda cuestión prejudicial

- 28 La segunda cuestión solo se suscita si a los Estados miembros les está permitido desviarse de lo dispuesto en artículo 167 de la Directiva IVA del modo antes descrito. Tiene por objeto aclarar si, en tales casos, el empresario puede hacer valer siempre el derecho a deducir el impuesto soportado también durante el período impositivo en el que el derecho de deducción hubiera nacido respetando estrictamente el artículo 167 de la Directiva IVA, si ya no es posible ejercer dicho derecho en el período impositivo anterior que, con arreglo al Derecho nacional, habría sido el acertado.

### 1. Apreciación jurídica con arreglo al Derecho nacional

- 29 Si el empresario no ha deducido el impuesto soportado, la legislación nacional no permite que se ejerza ese derecho de deducción respecto de un período impositivo posterior. Si ya no es posible un ejercicio retroactivo del derecho a deducir el impuesto soportado, como sucede en este caso debido a la prescripción de la determinación, dicho derecho ya no podrá ejercerse.

30 Conforme al artículo 16, apartado 2, primera frase, de la UStG, los importes del impuesto soportado deben deducirse en el período impositivo en el que caen. En ese sentido, los importes del impuesto soportado deben deducirse en el período impositivo en el que se cumplen los requisitos de dicho derecho [omissis]. La deducción del impuesto soportado ya no podrá realizarse en un período impositivo posterior [omissis]. Si el empresario no deduce el impuesto soportado en el período impositivo que corresponde, solamente podrá realizar la deducción posteriormente si la determinación tributaria de ese período impositivo aún puede modificarse [omissis]. En cualquier caso, ya no será admisible la modificación de la determinación, si ya se producido la prescripción de la determinación para ese período.

## 2. Dudas sobre la interpretación del Derecho de la Unión

- 31 El artículo 167 de la Directiva IVA podría exigir una evaluación diferente en aquellos casos en que, en contra de lo dispuesto en el artículo 167 de la Directiva IVA, la legislación nacional traslade a un período impositivo anterior el momento en que nace el derecho a deducir el impuesto soportado, ese derecho no ha sido ejercido en dicho período impositivo y la legislación nacional, como sucede en las circunstancias del litigio principal, excluye su ejercicio posterior.
- 32 Según la jurisprudencia reiterada [del Tribunal] de Justicia, el derecho a deducir el IVA constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, cuya finalidad es garantizar la neutralidad del IVA. El derecho a la deducción del IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (Tribunal de Justicia, sentencias de 15 de septiembre de 2016, C-516/14, apartados 37 y ss; de 21 de marzo de 2018, C-533/16, apartados 37 y ss; de 21 de noviembre de 2018, C-664/16, apartados 37 y 38).
- 33 Según el artículo 179 de la Directiva IVA, también con arreglo al Derecho de la Unión el derecho a la deducción del impuesto soportado debe ejercerse, en principio, durante el período impositivo en el que nació (Tribunal de Justicia, sentencia de 8 de mayo de 2008, C-95/07, apartados 40 y ss). Aunque el artículo 180 de la Directiva IVA permite a los Estados miembros autorizar una deducción que no se haya efectuado conforme al artículo 179 de la Directiva IVA, el legislador alemán no ha hecho uso de esta posibilidad.
- 34 De todos modos, la relevancia fundamental del derecho de deducción puede hacer necesario que el empresario tenga la posibilidad de deducir el impuesto soportado, en circunstancias como las del caso que nos ocupa, para el período impositivo resultante del artículo 167 de la Directiva IVA, si la legislación nacional se desvía de dicha disposición de la Directiva IVA. Esto podría ser necesario al menos cuando el ejercicio ya no es posible en el período impositivo que corresponde según la legislación nacional, a fin de garantizar la neutralidad del sistema del IVA también en ese caso, pues en la situación descrita, la desviación del artículo

167 de la Directiva IVA, que en principio es ventajosa para el empresario, resulta que le perjudica.

3. Pertinencia para la resolución del litigio

- 35 La segunda cuestión prejudicial es pertinente para la resolución del litigio si se responde negativamente a la primera cuestión y se permite a los Estados miembros desviarse del modo descrito del artículo 167 de la Directiva IVA en los casos contemplados en el artículo 66, letra b), de la Directiva IVA. [omissis] [Desarrollo de la cuestión]

**D. Cuestiones procesales del Derecho nacional**

- 36 [omissis]  
37 [omissis]  
38 [omissis] [omissis]  
39 [omissis]

DOCUMENTO DE TRABAJO