

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

presentadas el 12 de octubre de 2017 (1)

Asunto C-396/16

T — 2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme d.o.o. (sedaj v stežaju)

contra

Republika Slovenija

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Tribunal Supremo, Eslovenia)]

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2006/112/CE — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Artículo 184 — Regularización de las deducciones del IVA soportado — Artículo 185, apartado 1 — Modificación de los elementos tomados en consideración para determinar la deducción — Artículo 185, apartado 2 — Operaciones total o parcialmente impagadas — Homologación definitiva de un convenio de acreedores — Artículos 90 y 185, apartado 2, párrafo segundo — Neutralidad fiscal — Percepción íntegra del IVA devengado en el territorio — Obligación de coherencia en la aplicación de los regímenes de regularización de la cuota del impuesto y de la deducción en caso de impago del precio»

I. Introducción

1. El Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Tribunal Supremo, Eslovenia) ha planteado al Tribunal de Justicia varias cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 184 a 186 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 lo sucesivo, «Directiva IVA»). (2)

2. Esta petición de decisión prejudicial se ha planteado en el marco de un litigio entre T — 2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (sedaj v stežaju) (en lo sucesivo, «T2») y la Republika Slovenija (República de Eslovenia), representada por el Ministrstvo za finance (Ministerio de Hacienda, Eslovenia) con respecto a la regularización de deducciones del IVA relativas a adquisiciones de bienes o de servicios con respecto a las cuales T2 se ha beneficiado de un convenio con sus acreedores.

3. Tras la homologación definitiva de dicho convenio, el importe que T2 adeuda a sus

proveedores por operaciones sujetas al IVA se ha reducido en un 56 %. El Ministerio de Hacienda considera que T?2 debe regularizar las deducciones del IVA en proporción a la reducción de la que se ha beneficiado, a saber, en un 56 % del IVA inicialmente deducido en las facturas en cuestión. T?2 se opone a dicha interpretación.

4. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente ha planteado tres cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia para que determine si, a la luz de la disposiciones de Derecho nacional por las que se transponen los artículos 184 y 185 de la Directiva IVA, la Administración tributaria puede exigir una reducción de las deducciones del IVA practicadas por un sujeto pasivo insolvente que se ha beneficiado de una disminución de sus obligaciones frente a sus acreedores en el marco de un convenio de acreedores.

5. En esencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda en el sentido de que, en un procedimiento como el litigio principal, la Administración tributaria puede exigir una reducción de las deducciones del IVA practicadas por un sujeto pasivo insolvente cuyas deudas hayan sido objeto de resolución mediante la que se apruebe un convenio de acreedores, en la medida en que dicha resolución entrañe una reducción de la base imponible del IVA.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

6. El artículo 73 de la Directiva IVA establece:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

7. De conformidad con el artículo 90 de dicha Directiva:

«1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1.»

8. En virtud del artículo 168, letra a), de la citada Directiva, el sujeto pasivo tiene derecho, en el Estado miembro en el que realice sus operaciones gravadas, a deducir del importe del impuesto del que es deudor el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes y servicios proporcionados por otro sujeto pasivo, en la medida en que los utilice para las necesidades de dichas operaciones.

9. El artículo 184 de la Directiva IVA tiene el siguiente tenor:

«La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.»

10. El artículo 185 de esa Directiva dispone:

«1. La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la

determinación de la cuantía de las deducciones, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el artículo 16, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales.

No obstante, en caso de operaciones total o parcialmente impagadas y en caso de robo, los Estados miembros podrán exigir la regularización.»

11. Según el artículo 186 de dicha Directiva, los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185 de ésta.

B. Derecho esloveno

12. El artículo 39, apartados 3 y 4, de la Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, n.º13/11 (Ley del IVA; en lo sucesivo, «ZDDV?1») establece:

«3. El sujeto pasivo también podrá regularizar (reducir) el importe del IVA declarado cuando, sobre la base de una resolución judicial firme dictada en relación con un procedimiento concursal concluido o un procedimiento de convenio de acreedores terminado, dicho IVA no vaya a ser reembolsado o al menos no en su totalidad. Podrá actuar del mismo modo el sujeto pasivo que obtenga una resolución judicial firme sobre la suspensión del procedimiento u otro documento del que se desprenda que tras la conclusión del procedimiento ejecutivo no recibió el pago, o sólo parcialmente, porque el deudor había sido eliminado del registro de sociedades o de otros registros o documentos pertinentes. Si el sujeto pasivo percibiera posteriormente un pago total o parcial a cambio de un suministro de bienes o servicios cuya base imponible haya regularizado con arreglo al presente apartado, abonará el IVA sobre el importe percibido.

4. No obstante lo dispuesto en el apartado precedente, el sujeto pasivo podrá regularizar (reducir) el importe del IVA declarado y no abonado de todos los créditos reconocidos, declarados por él en el procedimiento de convenio de acreedores o concursal.»

13. A tenor del artículo 63, apartado 1, de la ZDDV?1, el sujeto pasivo tiene derecho a deducir de la cuota del IVA adeudado el IVA devengado o pagado por la adquisición de bienes o servicios, en la medida en que los utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas.

14. El artículo 68 de la ZDDV?1, titulado «Regularización de la deducción del IVA» tiene el siguiente tenor:

«1. El sujeto pasivo deberá regularizar la deducción inicialmente practicada cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar.

2. El sujeto pasivo deberá efectuar la regularización cuando, con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, como en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo, el sujeto pasivo no regularizará la deducción inicialmente practicada en caso de destrucción o pérdida debidamente probadas, así como en los casos de apropiaciones efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales según lo previsto en el artículo 7 de la presente Ley.»

15. De conformidad con el artículo 214, apartado 1, de la Zakon o finan?nem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju, Uradni list RS, n.º 126/07 (Ley sobre las operaciones financieras, los procedimientos concursales y la liquidación forzosa; en lo sucesivo, «ZFPPIPP»), al adquirir firmeza la resolución de homologación del convenio de acreedores se extingue el derecho de los acreedores a exigir el pago en un procedimiento judicial o en otro procedimiento sustanciado ante la autoridad pública competente, es decir, el pago:

- del importe de sus créditos ordinarios mencionados en el artículo 212, apartado 4, de esa ley, por una cuota superior a la fijada en el procedimiento de convenio de acreedores homologado y, antes del transcurso del plazo de pago establecido en dicho procedimiento, y
- de los intereses sobre el importe de los créditos a un tipo superior al indicado en el procedimiento de convenio de acreedores homologado.

16. El artículo 214, apartado 2, de la ZFPPIPP dispone que la adquisición de fuerza de cosa juzgada de la resolución de homologación del procedimiento de convenio de acreedores extingue el derecho de los acreedores a exigir el pago en un procedimiento judicial o de otro tipo ante la autoridad pública competente, del importe de las deudas subordinadas en virtud del artículo 212, apartado 4, de dicha ley.

17. A tenor del artículo 214, apartado 3, de la ZFPPIPP, cuando el deudor abone voluntariamente sus deudas por un importe superior al fijado en los apartados 1 y 2 de ese artículo, no tendrá derecho a solicitar el reembolso conforme a las normas del enriquecimiento sin causa.

III. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

18. T?2 es una sociedad establecida en Liubliana (Eslovenia) cuya actividad consistía en proporcionar servicios y equipos de comunicaciones electrónicas. Cuando se adoptó la resolución de remisión, el 5 de julio de 2016, se encontraba en situación concursal.

19. T?2 fue objeto de un procedimiento de convenio de acreedores, es decir, de un procedimiento especial encaminado a aligerar las obligaciones del deudor insolvente. El convenio de acreedores fue homologado con respecto a T?2 el 28 de noviembre de 2011 mediante resolución del Okrožno sodiš?e v Mariboru (Tribunal Regional de Maribor, Eslovenia). En virtud de dicha resolución, T?2 estaba obligada a abonar a sus acreedores un importe igual al 44 % de sus deudas, sin intereses, en el plazo de nueve años a contar desde la fecha en la que la resolución fuera firme. Dicha resolución adquirió firmeza el 24 de febrero de 2012.

20. A petición de la Administración tributaria, T?2 elaboró un elenco de las facturas impagadas a sus proveedores que cumplían las condiciones del convenio de acreedores, sobre la base de las cuales dedujo el IVA soportado. Basándose en dichos documentos, la Administración tributaria estimó que T?2 debía regularizar la deducción del IVA soportado en una cuantía correspondiente a la reducción de las deudas efectuada en el marco del procedimiento de convenio de acreedores, a saber, en un 56 % del IVA inicialmente deducido.

21. Por consiguiente, el 27 de mayo de 2013, la Administración tributaria adoptó una resolución en la que exigía a T?2 el pago de un importe igual a 7 362 080,27 euros en concepto de IVA, calculado sobre una base imponible igual a 36 810 401,35 euros sujeta a un tipo del 20 %.

22. T?2 interpuso recurso contra dicha resolución ante el Ministerio de Hacienda, que actuaba en calidad de autoridad administrativa de segunda instancia. El Ministerio de Hacienda desestimó

el recurso por infundado mediante resolución de 29 de octubre de 2013.

23. T?2 recurrió dicha resolución ante el Upravno sodiš?e (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, Eslovenia). Dicho órgano desestimó el recurso por infundado mediante sentencia de 18 de noviembre de 2014.

24. T?2 interpuso entonces recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

25. El órgano jurisdiccional remitente subraya que la ZDDV?1 y, en particular, su artículo 68, no establece expresamente que la homologación definitiva de un convenio de acreedores constituya una circunstancia que obligue al sujeto pasivo a regularizar el IVA anteriormente deducido.

26. Dicho órgano jurisdiccional considera, no obstante, que la homologación de un convenio de acreedores podría constituir una «modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones» en el sentido del artículo 68, apartado 2, de la ZDDV?1. Señala a este respecto que, en virtud del artículo 63, apartado 1, de la ZDDV?1, el importe de la deducción depende del importe del IVA que el sujeto pasivo adeuda al proveedor que ha emitido la factura.

27. Pues bien, en opinión de dicho órgano jurisdiccional, la homologación definitiva de un convenio de acreedores incide en las obligaciones del sujeto pasivo, incluida la de abonar el IVA al proveedor. En efecto, en virtud de la ZFPPIPP, las obligaciones del deudor insolvente se mantienen pero el acreedor no puede exigir la ejecución forzosa durante el período de validez del convenio de acreedores. Dicho convenio podría ser anulado con arreglo al artículo 219 de la ZFPPIPP si se determina, *a posteriori*, que el deudor insolvente puede abonar sus deudas a sus acreedores. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente considera que, desde el punto de vista económico, la homologación del convenio implica que el deudor insolvente no atenderá nunca en su totalidad sus obligaciones existentes y nunca estará obligado a satisfacerlas, de modo que esa homologación no sólo da lugar al impago sino también a la reducción de los créditos de que se trate.

28. El órgano jurisdiccional señala que, a tal efecto, puede tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 39 de la ZDDV?1, que transpone el artículo 90 de la Directiva IVA, y que se refiere expresamente al procedimiento de convenio de acreedores del destinatario de la factura como motivo de regularización del IVA adeudado por el emisor de la factura.

29. Dicho órgano jurisdiccional considera que la homologación de un convenio de acreedores también podría estar comprendida en el concepto de «operaciones total o parcialmente impagadas» empleado en el artículo 185, apartado 2, de la Directiva IVA. Subraya, no obstante, que el artículo 68, apartado 3, de la ZDDV?1 no hace mención expresa a las «operaciones total o parcialmente impagadas» y que T?2 y el Ministerio de Hacienda interpretan ese silencio de forma distinta. La pregunta que se plantea al respecto es si la facultad que el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de dicha Directiva ofrece a los Estados miembros puede ejercerse válidamente del modo previsto en el artículo 68 de la ZDDV?1.

30. El citado órgano jurisdiccional desea asimismo que se dilucide si las circunstancias enumeradas en el artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva IVA (operaciones impagadas, destrucciones, pérdidas, robos, oferta de obsequios y muestras comerciales) están comprendidas en el concepto de «modificaciones en los elementos» en el sentido del artículo 185, apartado 1, de dicha Directiva o si se trata de circunstancias autónomas. A su parecer, la interpretación del artículo 68 de la ZDDV?1 depende de la respuesta a dicha pregunta. Según el

referido órgano jurisdiccional, la ZDDV¹ sólo exige la regularización de la deducción en ese supuesto en caso de que el impago esté comprendido en el concepto de «modificaciones en los elementos».

31. En estas circunstancias, el Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿La reducción de las obligaciones en virtud de un convenio de acreedores homologado mediante una resolución judicial firme, como la que es objeto del procedimiento principal, debe considerarse una modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones del IVA soportado, en el sentido del artículo 185, apartado 1, de la Directiva IVA, o bien una situación distinta, en la que la deducción es inferior o superior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar, en el sentido del artículo 184 de la Directiva IVA?»

2) ¿La reducción de las obligaciones en virtud de un convenio de acreedores homologado mediante una resolución judicial firme, como la que es objeto del procedimiento principal, debe considerarse un impago (parcial) en el sentido del artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva IVA?»

3) Teniendo en cuenta los requisitos de claridad y certeza de las situaciones jurídicas exigidos por el legislador de la Unión y lo dispuesto en el artículo 186 de la Directiva IVA, ¿está obligado un Estado miembro, para exigir una regularización de la deducción en caso de impago total o parcial, como permite el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de dicha Directiva, a regular específicamente en la normativa nacional los supuestos de impago o a incluir en ellos el convenio de acreedores homologado mediante una resolución judicial firme (cuando quede comprendido en el concepto de “impago”)?»

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

32. La petición de decisión prejudicial, de 5 de julio de 2016, fue registrada en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 15 de julio de 2016.

33. Han presentado observaciones escritas T², el Gobierno esloveno y la Comisión Europea.

34. Al término de la fase escrita del procedimiento, el Tribunal de Justicia consideró que disponía de información suficiente para resolver sin necesidad de celebrar una vista oral, conforme a lo dispuesto en el artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

V. Análisis

35. Mediante sus cuestiones prejudiciales el órgano jurisdiccional solicita que se determine si, a la luz de las disposiciones de Derecho nacional por las que se transponen los artículos 184 y 185 de la Directiva IVA, la Administración tributaria puede exigir una reducción de las deducciones del IVA practicadas por un sujeto pasivo que se ha beneficiado de una reducción de sus obligaciones frente a sus acreedores en el marco de un procedimiento de concurso de acreedores.

36. Antes de iniciar el examen de las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, considero conveniente recordar brevemente en primer lugar las características del régimen de regularización establecido en los artículos 184 y 185 de la Directiva IVA (sección A).

37. A continuación, analizaré las tres cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano

jurisdiccional remitente. En esencia, responderé a dichas cuestiones prejudiciales en el sentido de que, en un procedimiento como el litigio principal, la Administración tributaria puede exigir una reducción de las deducciones del IVA practicadas por un sujeto pasivo insolvente cuyas deudas hayan sido objeto de una resolución mediante la que se apruebe un convenio de acreedores en la medida en que dicha resolución entrañe una reducción de la base imponible en aplicación de las disposiciones nacionales de transposición del artículo 90 de la Directiva IVA (secciones B a D).

38. Por último, expondré las razones por las que considero que el legislador nacional no puede establecer una discordancia entre la regularización de la cuota del impuesto (artículo 90 de la Directiva IVA) y la regularización de la deducción (artículo 185 de la Directiva IVA), en caso de impago del precio. Esta precisión permitirá corroborar la respuesta que propongo que se dé a la tercera cuestión prejudicial (sección E).

A. Sobre el régimen de regularización de las deducciones previsto en los artículos 184 y 185 de la Directiva IVA

39. Procede recordar que, con arreglo al artículo 168, letra a), de la Directiva IVA, el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA devengado o pagado por los bienes que le hayan sido entregados y por los servicios que le hayan sido prestados por otro sujeto pasivo, en la medida en que éstos se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.

40. El Tribunal de Justicia ha precisado a este respecto que, según la lógica del sistema establecido por la Directiva IVA, los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por un sujeto pasivo para sus operaciones gravadas pueden ser deducidos. La deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos. Cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado. Por el contrario, en la medida en que se utilicen determinados bienes o servicios en el marco de operaciones sujetas a repercusión, se impone la deducción del impuesto soportado a fin de evitar la doble imposición. (3)

41. Ahora bien, de reiterada jurisprudencia se desprende que el mecanismo de regularización previsto por los artículos 184 a 186 de la Directiva forma parte integrante del régimen de deducción del IVA establecido por ésta. La finalidad de dicho mecanismo es aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción únicamente en la medida en que sirvan para las prestaciones sujetas a tal impuesto. Por lo tanto, ese mecanismo persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen. (4)

42. El Tribunal de Justicia ya ha tenido la oportunidad de insistir en que los artículos 184 a 186 de la Directiva IVA determinan las condiciones en las que la Administración tributaria puede exigir una regularización por parte de un sujeto pasivo. (5)

43. El artículo 184 de dicha Directiva establece el principio fundamental según el cual la deducción inicialmente practicada «se regularizará» cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar. Dicho de otro modo, ese artículo obliga a los Estados miembros a prever una regularización cuando se demuestre que el importe del IVA inicialmente deducido es superior o inferior al que el sujeto pasivo tenía derecho a deducir.

44. El artículo 185, apartado 1, de la citada Directiva precisa esa obligación al disponer que la regularización ha de producirse «especialmente» cuando con posterioridad a la declaración del IVA

se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones. (6)

45. Según la jurisprudencia, se desprende de la interpretación conjunta de ambos preceptos que, por un lado, cuando, a raíz de la modificación en uno de los elementos inicialmente tomados en consideración para calcular las deducciones, resulta necesaria una regularización, el cálculo del importe de esa regularización debe dar como resultado que el importe de las deducciones finalmente practicadas corresponda al que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar si esa modificación se hubiera tenido en cuenta inicialmente. Por otro lado, el cálculo de ese importe exige tener en cuenta los mismos elementos tomados en consideración inicialmente, excepto el que haya sido modificado. (7)

46. Sin embargo, el artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva IVA establece una excepción a dicha obligación de regularización. En efecto, según esa disposición «no habrá lugar» a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el artículo 16 de esa Directiva, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales. Por consiguiente, esa disposición prohíbe en principio a los Estados miembros que prevean la regularización de la deducción en los supuestos mencionados en ella.

47. No obstante, el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA establece a su vez una excepción a dicha excepción al precisar que los Estados miembros «podrán exigir» la regularización en caso de operaciones total o parcialmente impagadas y de robo. De esta manera, dicha disposición confiere a los Estados miembros la facultad de prever una regularización y de volver así al régimen general establecido en los artículos 184 y 185, apartado 1, de dicha Directiva en lo que respecta a esos dos supuestos.

48. En esencia, las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente tienen por objeto, en primer lugar, que se dilucide si la reducción de las obligaciones de un sujeto pasivo en el marco de un convenio de acreedores está comprendida en el ámbito del artículo 185, apartado 1, de la Directiva IVA (régimen general); a continuación, si dicha reducción podría estar comprendida en el ámbito del artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de dicha Directiva al constituir «operaciones total o parcialmente impagadas» (excepción); y, por último, si la legislación nacional ha ejercido válidamente la facultad que confiere el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de esa Directiva (excepción a la excepción).

B. Sobre el concepto de «modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones» en el sentido del artículo 185, apartado 1, de la Directiva IVA (primera cuestión prejudicial)

49. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si una reducción de las obligaciones de un deudor insolvente en el marco de un procedimiento de convenio de acreedores, como la controvertida en el litigio principal, supone una «modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones» en el sentido del artículo 185, apartado 1, de la Directiva IVA o si debe considerarse una situación distinta conforme al artículo 184 de esa Directiva.

50. Conviene recordar que el artículo 185, apartado 1, de la Directiva IVA precisa el principio fundamental, establecido en el artículo 184 de la misma Directiva, según el cual la deducción inicialmente practicada debe regularizarse cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.

51. En mi opinión, la respuesta a esta cuestión no puede deducirse de la sentencia de 4 de octubre de 2012, PIGI, (8) citada en las observaciones escritas presentadas por T?2. Es cierto que, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que el robo ?supuesto previsto en el artículo 185, apartado 2, de la citada Directiva, al igual que el impago del precio? constituía una «modificación en un elemento tomado en consideración» en el sentido del artículo 185, apartado 1, de esa misma Directiva.

52. Sin embargo, el Tribunal de Justicia basó su conclusión en la circunstancia de que el robo impide que los bienes de que se trate puedan utilizarse para operaciones posteriores gravadas. (9) Ahora bien, a diferencia de lo que ocurre con el robo, una resolución mediante la que se apruebe un convenio de acreedores no altera la afectación de los bienes controvertidos a operaciones posteriores gravadas.

53. En cambio, tal resolución puede alterar otro de los elementos tomados en consideración para determinar el importe de la deducción inicialmente practicada, (10) a saber, la base imponible de la operación controvertida.

54. Ha de recordarse que el importe de la deducción que el sujeto pasivo tiene derecho a practicar se corresponde con el importe del «impuesto devengado o soportado» por los bienes y servicios proporcionados por otro sujeto pasivo con arreglo al artículo 168, letra a), de la Directiva IVA. Pues bien, como han subrayado el órgano jurisdiccional remitente, el Gobierno esloveno y la Comisión, dicha Directiva establece un vínculo entre el *impuesto* que grave una determinada operación, teniendo presente que el importe del IVA deberá ser abonado a la Administración tributaria por el proveedor que actúa como «recaudador» de ese impuesto, (11) y la *deducción* que tiene derecho a practicar el adquirente para garantizar la neutralidad del régimen del IVA.

55. Como ha observado el órgano jurisdiccional remitente, una resolución mediante la que se apruebe un convenio de acreedores, como la controvertida en el litigio principal, tiene por objeto permitir al adquirente no pagar al proveedor el precio inicialmente convenido. (12) Ahora bien, ese precio es el que ha servido de base para determinar el importe del *impuesto* en virtud del artículo 73 de la Directiva IVA. Dado que el importe de la *deducción* depende del importe del «impuesto devengado o soportado» en virtud del artículo 168, letra a), de dicha Directiva, ese precio ha servido indirectamente de base para determinar la cuantía de las deducciones que el adquirente tiene derecho a practicar.

56. Con el fin de alinear el impuesto y la deducción inicialmente aplicados al precio efectivamente abonado por el adquirente al proveedor, los artículos 90, 184 y 185 de la Directiva IVA establecen dos mecanismos de regularización en caso de impago del precio convenido, el primero de ellos, referido a la base imponible y el segundo, a la deducción. Ambos mecanismos de regularización están forzosamente vinculados dado que, como he recordado en el punto 54 de las presentes conclusiones, la cuantía de la deducción depende del importe del impuesto y, por consiguiente, de la base imponible. (13)

57. De conformidad con el artículo 90, apartado 1, de esa Directiva, en caso de impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen. Es jurisprudencia consolidada que esa disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la referida Directiva con arreglo al cual la base imponible es la prestación efectivamente recibida y del que se desprende que la autoridad tributaria no puede recaudar en concepto de IVA ninguna cantidad superior a la percibida por el sujeto pasivo. (14)

58. No obstante, el artículo 90, apartado 2, de dicha Directiva permite a los Estados miembros

no aplicar lo dispuesto en el apartado 1 en los casos de impago total o parcial. Aunque las condiciones de ejercicio de esta facultad no son objeto de las cuestiones prejudiciales en el presente asunto, (15) la existencia de dicha potestad para establecer excepciones implica que el efecto del impago del precio sobre la base imponible debe determinarse sobre la base del Derecho nacional, cuya interpretación incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales.

59. Más concretamente, en las circunstancias del litigio principal, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si la resolución mediante la que se aprueba el convenio de acreedores tiene por efecto una reducción de la base imponible en aplicación de las disposiciones nacionales que transponen en Derecho interno el artículo 90 de la Directiva IVA. (16)

60. Si efectivamente es así, la resolución mediante la que se aprueba el convenio de acreedores habrá tenido por efecto modificar un elemento tomado en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones en el sentido del artículo 185, apartado 1, de dicha Directiva, en particular, la base imponible.

61. En efecto, la reducción de la base imponible en aplicación de las disposiciones nacionales que transponen el artículo 90 de la citada Directiva tiene por efecto reducir el importe del impuesto de la operación de que se trata. Ahora bien, a la luz del vínculo entre el impuesto y la deducción establecido en el artículo 168, letra a), de la misma Directiva, (17) la reducción de la base imponible también llevará aparejada una reducción de la cuantía de la deducción.

62. Por consiguiente, la resolución mediante la que se apruebe el convenio de acreedores da lugar a una «modificación en un elemento tomado en consideración» en el sentido del artículo 185, apartado 1, de la Directiva IVA en la medida en que reduce la base imponible en aplicación de las disposiciones nacionales que transponen el artículo 90 de esa Directiva.

63. En efecto, en mi opinión, el único efecto pertinente de una resolución mediante la que se aprueba un convenio de acreedores como la controvertida en el litigio principal, a la luz del derecho de deducción del sujeto pasivo insolvente, reside en la potencial reducción de la base imponible de las operaciones de que se trata. (18) En particular, como he señalado en el punto 52 de las presentes conclusiones, tal resolución no tendrá por efecto alterar el destino de los bienes y servicios objeto del convenio de acreedores.

64. Por consiguiente, si esa base imponible no queda efectivamente reducida en virtud de las disposiciones nacionales que transponen el artículo 90 de esa Directiva, una resolución mediante la que se apruebe un convenio de acreedores no conllevará una «modificación en un elemento tomado en consideración» en el sentido del artículo 185, apartado 1, de esa misma Directiva.

65. Habida cuenta de la facultad para establecer excepciones prevista en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva IVA, corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si ocurre efectivamente así en las circunstancias del litigio principal.

66. Merece la pena precisar, en aras de la exhaustividad, que las anteriores consideraciones son igualmente válidas en lo que atañe al artículo 184 de la Directiva IVA. Pues bien, únicamente en caso de que la resolución mediante la que se apruebe el convenio de acreedores lleve aparejada una reducción de la base imponible, la deducción inicialmente practicada será superior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a aplicar y, por consiguiente, deberá ser regularizada.

67. De todo lo anterior se desprende que el artículo 185, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que una reducción de las obligaciones de un deudor insolvente en el marco de un procedimiento de convenio de acreedores, como la controvertida en el procedimiento principal, constituye una «modificación en los elementos tomados en consideración para la

determinación de la cuantía de las deducciones» en el sentido de dicha disposición en la medida en que dé lugar a una reducción de la base imponible en aplicación de las disposiciones nacionales por las que se transpone el artículo 90 de dicha Directiva.

C. Sobre el concepto de «operaciones total o parcialmente impagadas» en el sentido del artículo 185, apartado 2, de la Directiva IVA (segunda cuestión prejudicial)

68. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si la reducción de las obligaciones de un deudor insolvente en el marco de un procedimiento de convenio de acreedores, como la controvertida en el litigio principal, da lugar a «operaciones total o parcialmente impagadas» en el sentido del artículo 185, apartado 2, de la Directiva IVA.

69. Ha de precisarse, con carácter preliminar, que esa cuestión únicamente se plantea en caso de que dicha reducción esté comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 185, apartado 1, de la referida Directiva. En efecto, conforme al propio tenor del apartado 2 del artículo 185, su alcance se limita a establecer una excepción al apartado 1 de ese mismo artículo. Ya he indicado a este respecto, en respuesta a la primera cuestión prejudicial planteada, que esa reducción estará comprendida en el ámbito del artículo 185, apartado 1, de la citada Directiva en la medida en que dé lugar a una reducción de la base imponible en aplicación de las disposiciones nacionales que transponen el artículo 90 de esa Directiva.

70. Suponiendo que se cumpla ese requisito, estoy convencido de que las operaciones objeto del procedimiento de convenio de acreedores están comprendidas en el concepto de «operaciones total o parcialmente impagadas» en el sentido del artículo 185, apartado 2, de la Directiva IVA, como sostiene T?2.

71. El efecto práctico de un convenio de acreedores es, en efecto, el impago total o parcial del precio de las operaciones a que dicho convenio hace referencia. El órgano jurisdiccional remitente considera a este respecto que, desde el punto de vista económico, la homologación del convenio implica que el deudor insolvente no atenderá nunca en su totalidad sus obligaciones existentes, de modo que esa homologación no sólo da lugar al impago sino también a la reducción de los créditos de que se trate. (19)

72. Por consiguiente, y sin perjuicio del cumplimiento del requisito arriba indicado, las operaciones afectadas por una resolución mediante la que se apruebe un convenio de acreedores deben considerarse «operaciones total o parcialmente impagadas» en el sentido del artículo 185, apartado 2, de la Directiva IVA.

73. De todo lo anterior se desprende que el artículo 185, apartado 2, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que una reducción de las obligaciones de un deudor insolvente en el marco de un procedimiento de convenio de acreedores, como la controvertida en el procedimiento principal, da lugar a «operaciones total o parcialmente impagadas» en el sentido de esa disposición, siempre que esa reducción esté comprendida en el ámbito del artículo 185, apartado 1, de dicha Directiva.

D. Sobre el ejercicio de la facultad que confiere el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA (tercera cuestión prejudicial)

74. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si, teniendo en cuenta los requisitos de claridad y certeza de las situaciones jurídicas exigidos por el legislador de la Unión y lo dispuesto en el artículo 186 de la Directiva IVA, el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de

que un Estado miembro debe ejercitar la facultad que prevé esa disposición estableciendo expresamente una obligación de regularización en caso de impago y/o de homologación definitiva de un convenio de acreedores.

75. De la resolución de remisión se desprende que esta tercera cuestión prejudicial concierne al tenor del artículo 68, apartado 3, de la ZDDV²¹, que transpone el artículo 185, apartado 2, de la Directiva IVA. En efecto, el artículo 68, apartado 3, de la ZDDV²¹ no establece expresamente la obligación de regularización en caso de «operaciones total o parcialmente impagadas», sino que se limita a omitir ese supuesto de la lista de excepciones a esa obligación.

76. Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro debe ejercitar la facultad prevista en esa disposición estableciendo expresamente una obligación de regularización en caso de «operaciones total o parcialmente impagadas» o si se puede limitar a excluir ese supuesto de la lista de excepciones que transpone el artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de dicha Directiva.

77. Conviene recordar de nuevo que esa pregunta únicamente se plantea en caso de que la reducción de las obligaciones de un deudor insolvente en el marco de un procedimiento de convenio de acreedores esté comprendida en el ámbito del artículo 185, apartado 1, de dicha Directiva, es decir, cuando lleve efectivamente aparejada una reducción de la base imponible. (20)

78. Conforme a reiterada jurisprudencia, la transposición en Derecho interno de una Directiva no exige necesariamente que sus disposiciones se reproduzcan formal y textualmente en otra disposición legal expresa y específica, y, en función de su contenido, puede ser suficiente con un contexto jurídico general, siempre que éste asegure efectivamente la plena aplicación de la Directiva de un modo bastante claro y preciso. (21)

79. Por otra parte, cada Estado miembro está obligado a dar cumplimiento a las Directivas de modo que responda plenamente a las exigencias de claridad y certeza de las situaciones jurídicas impuestas por el legislador de la Unión, en interés de las personas afectadas establecidas en los Estados miembros. Con este fin, las disposiciones de una Directiva deben ser ejecutadas con indiscutible fuerza imperativa y con la especificidad, precisión y claridad exigidas. (22)

80. Si bien corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si en el asunto principal se reúnen esos requisitos, el Tribunal de Justicia puede, no obstante, para proporcionar una respuesta útil a dicho órgano jurisdiccional, facilitarle las indicaciones que considere necesarias. (23)

81. A este respecto, es importante destacar que el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de dicha Directiva prevé, en su condición de *excepción de una excepción*, la vuelta al régimen general recogido en el artículo 185, apartado 1, de la citada Directiva (obligación de regularización). (24)

82. En este contexto, no creo que sea contrario a las exigencias de claridad y certeza de las situaciones jurídicas, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el punto 79 de las presentes conclusiones, que un Estado miembro ejercite esa facultad de forma implícita, limitando el alcance de la *excepción* al transponer el artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de esa misma Directiva (prohibición de regularización), como hace el artículo 68, apartado 3, de la ZDDV²¹.

83. A este respecto, el artículo 68, apartado 3, de la ZDDV²¹ (que transpone el artículo 185, apartado 2, de la Directiva IVA) dispone que, no obstante la obligación de regularización prevista en el apartado 2 de ese mismo artículo, el sujeto pasivo no regularizará la deducción inicial en

caso de destrucción o pérdida debidamente probadas, así como en los casos de apropiaciones efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales según lo previsto en el artículo 7 de la citada ley.

84. De este modo, el legislador esloveno ha reproducido el tenor del artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva IVA, omitiendo los dos supuestos mencionados en el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de esa misma Directiva, es decir, las «operaciones total o parcialmente impagadas» y los «robos fehacientemente probados».

85. Es cierto que el artículo 68 de la ZDDV¹ no establece expresamente que las «operaciones total o parcialmente impagadas» y los «robos fehacientemente probados» dan obligatoriamente lugar a regularización. No es menos cierto que esos dos supuestos no figuran en el texto de la excepción recogida en el artículo 68, apartado 3, de la ZDDV¹, de modo que cualquier contribuyente normalmente diligente podrá deducir de ello que están comprendidos en la obligación de regularización prevista en el artículo 68, apartado 2, de la ZDDV¹. (25)

86. Este enfoque se ve corroborado por la sentencia *Almos Agrárkölkereskedelmi*, que versaba sobre la transposición del artículo 90 de la Directiva IVA. (26) En ella el Tribunal de Justicia admitió que debe considerarse que una disposición nacional que, al enunciar las situaciones en las que se reduce la base imponible con arreglo al artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, no contempla el supuesto de impago del precio de la operación, es el resultado del ejercicio por parte del Estado miembro de la facultad de acogerse a una excepción que le reconoce el artículo 90, apartado 2, de la Directiva IVA. (27)

87. De igual manera, ha de admitirse que una disposición nacional, como el artículo 68, apartado 3, de la ZDDV¹ que, al enumerar las situaciones en las que la deducción no ha de regularizarse en aplicación del artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva IVA, no incluye el impago del precio de la operación, debe considerarse el resultado del ejercicio por parte del Estado miembro de la facultad de acogerse a una excepción que le reconoce el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA.

88. En el mismo orden de cosas, el Tribunal de Justicia ha estimado, en su sentencia *PIGI*, que una normativa nacional puede imponer válidamente una obligación de regularización en caso de robo, en virtud de esta última disposición, sin mencionar expresamente esa circunstancia, pero enunciado como motivo de regularización «la constatación de la ausencia». (28)

89. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si puede invocarse la sentencia *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft* contra esa interpretación. Según *T²*, dicha sentencia respalda la tesis según la cual la facultad que confiere el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA debe ejercitarse mediante una disposición que imponga expresamente la obligación de regularización en caso de «operaciones total o parcialmente impagadas».

90. A título de recordatorio, en esa sentencia el Tribunal de Justicia consideró que los Estados miembros deben establecer una disposición expresa para poder invocar la facultad establecida en el artículo 13, apartado 2, de la Directiva IVA (que sustituyó el artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva) de considerar «actividades de la autoridad pública» determinadas actividades de organismos de Derecho público. (29)

91. Sin embargo, desde mi punto de vista, la solución que el Tribunal de Justicia adoptó en esa sentencia no puede extrapolarse a las circunstancias del presente asunto, dado que la facultad que confiere el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA tiene una naturaleza distinta a la de la prevista en el artículo 13, apartado 2, de la misma Directiva.

92. Como ya he señalado anteriormente, (30) el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la citada Directiva establece una excepción a una excepción y, por consiguiente, la vuelta al régimen general regulado en el artículo 185, apartado 1, de la misma Directiva.

93. En cambio, el artículo 13, apartado 2, de la Directiva IVA establece una simple excepción que permite a los Estados miembros ampliar el régimen especial regulado en el artículo 13, apartado 1, de la misma norma a actividades que no se realizan como autoridad pública. En otras palabras, esa norma faculta a los Estados miembros para crear una ficción jurídica que permite considerar «actividades de la autoridad pública» determinadas actividades que no lo son.

94. Creo que es innegable que una ampliación del ámbito de aplicación del artículo 13, apartado 1, de la Directiva IVA de este tipo a actividades que no tienen naturaleza de «actividades de la autoridad pública» debe ser objeto de una actuación expresa por parte de los Estados miembros, como indicó el Tribunal de Justicia en la sentencia antes citada. (31)

95. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, estimo que el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro puede ejercitar la facultad prevista en esa disposición sin establecer expresamente una obligación de regularización en caso de «operaciones total o parcialmente impagadas», excluyendo dicho supuesto de la lista de excepciones por la que se transpone el artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de dicha Directiva.

96. Al margen de las condiciones de ejercicio de esa facultad, que constituyen el objeto de la tercera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente, desearía exponer también los motivos por los que el Derecho de la Unión exige que el Derecho nacional prevea la regularización de la deducción cuando se produce una reducción de la base imponible a raíz del impago del precio convenido.

97. A la luz de la obligación de interpretación conforme del Derecho nacional, esta precisión me permitirá corroborar la respuesta que propongo que se dé a esta cuestión prejudicial.

E. Sobre la imposibilidad de establecer una discordancia entre la regularización del impuesto (artículo 90 de la Directiva IVA) y la regularización de la deducción (artículo 185 de la Directiva IVA) en caso de impago del precio

98. Por los motivos que expondré a continuación, considero que, cuando ejercita las facultades que le confieren los artículos 90 y 185 de la Directiva IVA, el legislador nacional no puede establecer una discordancia entre la regularización del impuesto y la regularización de la deducción en caso de impago del precio.

99. Del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA resulta que, en principio, los Estados miembros deben prever la reducción de la base imponible en caso de impago del precio. (32) Ya he señalado las razones por las que esa reducción de la base imponible constituye una «modificación» en el sentido del artículo 185, apartado 1, de dicha Directiva. (33)

100. La cuestión que se plantea en ese supuesto es si el legislador está obligado a prever la reducción de la deducción que el adquirente tiene derecho a practicar o si puede excluirla en

aplicación del artículo 185, apartado 2, de dicha Directiva.

101. Desde mi punto de vista, una normativa nacional que prevé una reducción de la base imponible en caso de impago del precio y que excluye a su vez la correspondiente reducción de la deducción practicada por el operador es contraria al principio de neutralidad fiscal.

102. Conforme a consolidada jurisprudencia, ese principio exige, en efecto, que el importe del impuesto deducido se corresponda exactamente con el importe del impuesto devengado o soportado. (34) Pues bien, no sería así en el supuesto de que el adquirente estuviera obligado a abonar un importe del IVA calculado sobre una base imponible reducida (el precio efectivamente pagado) manteniendo simultáneamente el derecho a deducir un importe del IVA determinado en función de una base no reducida (el precio inicialmente convenido).

103. Por otro lado, en la medida en que dicha discordancia daría lugar a una disminución de los ingresos por IVA en el Estado miembro afectado, también es incompatible con la obligación de los Estados miembros de garantizar la percepción íntegra del IVA devengado en su territorio, (35) así como la recaudación eficaz de los recursos propios de la Unión. (36)

104. Procede subrayar a este respecto que el Tribunal de Justicia ha estimado que una reducción de las deudas en concepto de IVA en el marco de un procedimiento de convenio de acreedores puede ser compatible, en determinadas circunstancias, con los principios antes citados. (37) Según tengo entendido, el Tribunal de Justicia no ha tenido no obstante la ocasión de pronunciarse sobre una eventual discordancia entre la regularización del impuesto y la regularización de la deducción en caso de impago del precio, en particular a raíz de una resolución mediante la que se apruebe un convenio de acreedores.

105. Deduzco de todo lo anterior que el principio de neutralidad fiscal y la obligación de los Estados miembros de garantizar la percepción íntegra del IVA devengado en su territorio, así como la recaudación eficaz de los recursos propios de la Unión, deben interpretarse en el sentido de que, cuando el legislador nacional prevé una reducción de la base imponible en caso de impago del precio en virtud del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, está obligado a establecer la correspondiente reducción de la deducción con arreglo al artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de esa Directiva.

106. En la práctica, el proveedor declarará a la Administración tributaria un importe del IVA regularizado (reducido) y el derecho de deducción del adquirente se regularizará (reducirá) en la misma proporción, pues ambas sumas se han de calcular sobre la base del precio efectivamente pagado y no del precio inicialmente convenido.

107. A la luz de la obligación de interpretación conforme del Derecho nacional, (38) esta interpretación corrobora la respuesta propuesta para la tercera cuestión prejudicial. En efecto, de esa obligación se deriva que el órgano jurisdiccional remitente está obligado a interpretar, en la medida de lo posible, el artículo 68 de la ZDDV?1 de forma que imponga una obligación de regularización de la deducción cuando una resolución mediante la que se apruebe un convenio de acreedores dé lugar a la reducción de la base imponible. Pues bien, la respuesta que propongo que se dé a la tercera cuestión prejudicial supone, en la práctica, que mediante el artículo 68 de la ZDDV?1 se ha ejercido válidamente la facultad de imponer una obligación de regularización de la deducción en caso de reducción de la base imponible a raíz del impago del precio, de conformidad con el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA.

VI. Conclusión

108. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda

del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Tribunal Supremo, Eslovenia):

«1) El artículo 185, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que una reducción de las obligaciones de un deudor insolvente en el marco de un procedimiento de convenio de acreedores, como la controvertida en el litigio principal, constituye una “modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones” en el sentido de dicha disposición en la medida en que dé lugar a una reducción de la base imponible en aplicación de las disposiciones nacionales por las que se transpone el artículo 90 de dicha Directiva.

2) El artículo 185, apartado 2, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que una reducción de las obligaciones de un deudor insolvente en el marco de un procedimiento de convenio de acreedores, como la controvertida en el procedimiento principal, da lugar a “operaciones total o parcialmente impagadas” en el sentido de esa disposición, siempre que esa reducción esté comprendida en el ámbito del artículo 185, apartado 1, de dicha Directiva.

3) El artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro puede ejercitar la facultad prevista en esa disposición sin establecer expresamente una obligación de regularización en caso de “operaciones total o parcialmente impagadas”, excluyendo dicho supuesto de la lista de excepciones por la que se transpone el artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de dicha Directiva.»

1 Lengua original: francés.

2 DO 2006, L 347, p. 1.

3 Sentencia de 16 de junio de 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454), apartado 24.

4 Sentencias de 4 de octubre de 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614), apartados 24 y 25; de 10 de octubre de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), apartado 34; de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), apartado 50; de 9 de junio de 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417), apartado 43, y de 16 de junio de 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454), apartado 28.

5 Sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), apartado 48.

6 Sentencia de 16 de junio de 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454), apartado 29.

7 Sentencia de 16 de junio de 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452), apartado 47.

8 C-550/11, EU:C:2012:614.

9 Sentencia de 4 de octubre de 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614), apartado 27.

10 En virtud de los artículos 63 y 167 de la Directiva IVA, el IVA es exigible y el derecho de deducción nace en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. Como explicó la Abogado General Kokott, el proveedor está obligado a pagar el IVA en el momento en que se lleve a cabo la operación, aun cuando el adquirente no le haya pagado. Véanse las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440), puntos 1, 2 y 24. El derecho de deducción del adquirente nace en el mismo momento, con independencia del pago de la operación.

11 Sentencia de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21 y jurisprudencia citada.

12 Véase el punto 27 de las presentes conclusiones.

13 Ese vínculo entre ambos mecanismos de regularización ha sido puesto de manifiesto, en particular, por Stadie, H., *Umsatzsteuergesetz: Kommentar* (3.^a ed., Otto Schmidt, Colonia, 2015, p. 1198): «Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL bestimmt, dass der Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugs berücksichtigt werden, nach der Angabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten. Ein solcher Faktor i.S.d. Art. 168 Buchst. a MwStSystRL ist vor allem die vom leistenden Unternehmer geschuldete Steuer, die nach Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL zu berichtigen ist» [traducción libre: «El artículo 185, apartado 1, de la Directiva IVA dispone que la regularización se efectuará en particular cuando, con posterioridad a la declaración del IVA, se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios. Uno de esos elementos, en el sentido del artículo 168, letra a), de dicha Directiva es, sobre todo, el impuesto adeudado por el proveedor, que debe regularizarse en aplicación del artículo 90, apartado 1, de la citada Directiva»].

14 Sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 22 y jurisprudencia citada.

15 Véanse, a este respecto, las sentencias de 3 de julio de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), y de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), y las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440). En particular, el Tribunal de Justicia ha estimado que esta facultad para establecer excepciones se funda en la idea de que el impago de la contraprestación, en determinadas circunstancias y por razón de la situación jurídica que exista en el Estado miembro interesado, puede ser de difícil verificación o sólo ser provisional. Véase la sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), apartado 18.

16 Salvo error por mi parte, las disposiciones pertinentes están contenidas en el artículo 39 de la ZDDV?1.

17 Véanse los puntos 54 y 55 de las presentes conclusiones.

18 Conviene precisar, a este respecto, que un procedimiento de convenio de acreedores como el que constituye el objeto del litigio principal no incide, por definición, en los importes del IVA adeudados por los proveedores a la Administración tributaria en virtud de las operaciones comerciales objeto del convenio de acreedores. En efecto, ese procedimiento únicamente se refiere a las deudas del adquirente insolvente, es decir, T?2 en el litigio principal. Entre esas deudas pueden incluirse, en particular, el precio de los bienes o servicios proporcionados por los proveedores, los importes de IVA adeudados a dichos proveedores o incluso los importes del IVA

adeudados a la Administración tributaria por la entrega de bienes o por la prestación de servicios por el sujeto pasivo insolvente. Este último supuesto, que concierne al pago del IVA «de salida» y no a la deducción del IVA «de entrada» como en el presente asunto, ha sido objeto de las sentencias de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), y de 16 de marzo de 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219). Véase el punto 104 de las presentes conclusiones.

19 Véase el punto 27 de las presentes conclusiones.

20 Véase el punto 69 de las presentes conclusiones.

21 Sentencia de 4 de junio de 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345), apartado 40 y jurisprudencia citada.

22 Sentencia de 4 de junio de 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345), apartado 42 y jurisprudencia citada.

23 Sentencia de 4 de junio de 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345), apartado 44 y jurisprudencia citada.

24 Véanse los puntos 46 y 47 de las presentes conclusiones.

25 Por los motivos indicados en los puntos 59 a 62 de las presentes conclusiones, el impago total o parcial del precio está comprendido en el ámbito del artículo 185, apartado 1, de la Directiva IVA si conlleva una reducción de la base imponible. Esa disposición ha sido transpuesta por el artículo 68, apartado 2, de la ZDDV¹.

26 Sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328).

27 Sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 24.

28 Sentencia de 4 de octubre de 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614), apartados 31 a 35.

29 Véase, en ese sentido, la sentencia de 4 de junio de 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345), apartados 51 y 52.

30 Véanse los puntos 81 y 82 de las presentes conclusiones.

31 Sentencia de 4 de junio de 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345), apartado 58.

32 Salvo error por mi parte, el legislador esloveno sí que ha previsto una reducción de la base imponible en caso de impago del precio al adoptar el artículo 39 de la ZDDV¹, extremo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente. Es cierto que los apartados 2 y 3 de dicho artículo, que cita el órgano jurisdiccional remitente, disponen que «el sujeto pasivo podrá [...] regularizar (reducir) el importe del IVA declarado». Sin embargo, creo que esa precisión tiene un alcance procedimental, en el sentido de que es tarea del proveedor solicitar la reducción de la base imponible si no percibe el pago inicialmente previsto.

33 Véanse los puntos 59 a 62 de las presentes conclusiones.

34 Véase, en particular, la sentencia de 26 de septiembre de 2013, Comisión/España

(C-189/11, EU:C:2013:587), apartado 91.

35 Véanse, en particular, las sentencias de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 25; de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), apartado 19 y jurisprudencia citada, y de 16 de marzo de 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219), apartado 16.

36 Véanse, en particular, las sentencias de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 26; de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), apartado 22, y de 16 de marzo de 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219), apartado 19.

37 Sentencia de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), apartados 23 a 29. Véase también la sentencia de 16 de marzo de 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219), apartados 20 a 24, que versaba sobre un procedimiento italiano de «liberación de deudas».

38 Es jurisprudencia reiterada que, al aplicar el Derecho interno, los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a interpretarlo en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva de que se trate para alcanzar el resultado que ésta persigue y atenerse así a lo dispuesto en el artículo 288 TFUE, párrafo tercero. Véanse las sentencias de 24 de enero de 2012, Domínguez (C-282/10, EU:C:2012:33), apartado 24 y jurisprudencia citada, y, en lo tocante a la Directiva IVA, de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233), apartado 37.