



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 28 de mayo de 2020 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 90 — Artículos 184 a 186 — Principio de neutralidad del IVA — Regularización de la deducción del impuesto inicialmente practicada — Descuentos concedidos por entregas intracomunitarias e internas de bienes»

En el asunto C-684/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía), mediante resolución de 26 de septiembre de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de noviembre de 2018, en el procedimiento entre

World Comm Trading Gfz SRL

y

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF),

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. S. Rodin, Presidente de Sala, y la Sra. K. Jürimäe (Ponente) y el Sr. N. Piçarra, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de World Comm Trading Gfz SRL, por la Sra. L. Ionescu-Donoiu, avocată;
- en nombre del Gobierno rumano, inicialmente por las Sras. E. Gane y R. I. Hațieganu y por el Sr. C.-R. Canțâr, y posteriormente por las Sras. E. Gane y R. I. Hațieganu, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: rumano.

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

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»), y de los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y de efectividad.
- 2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre, por un lado, World Comm Trading Gfz SRL (en lo sucesivo, «World Comm Trading»), sociedad con sede en Rumanía, y, por otro, la Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) (Agencia Tributaria, Rumanía) y la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești (Dirección General Regional de Hacienda de Ploiești, Rumanía), a propósito de una regularización del IVA a la que fue sometida World Comm Trading como consecuencia de descuentos que se le concedieron por entregas intracomunitarias e internas de bienes sujetas a ese impuesto.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 90 de la Directiva sobre el IVA establece lo siguiente:

«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.»
- 4 El artículo 184 de esa Directiva 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.»
- 5 El artículo 185 de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«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.»

6 En virtud del artículo 186 de la misma Directiva:

«Los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185.»

Derecho rumano

7 El artículo 138, letra c), de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, relativa al Código Tributario), de 22 de diciembre de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927 de 23 de diciembre de 2003), en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Código Tributario»), disponía lo siguiente:

«La base imponible se reducirá [...] en caso de que los descuentos, rebajas, bonificaciones y demás reducciones del precio contempladas en el artículo 137, apartado 3, letra a), sean concedidos después de la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.»

8 Conforme al artículo 138 *bis*, apartado 1, del Código Tributario:

«En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, la base imponible se determinará sobre la base de los mismos elementos empleados, conforme al artículo 137, para calcular la base imponible de la entrega de esos mismos bienes en el interior del país. En caso de una adquisición intracomunitaria de bienes conforme al artículo 130 *bis*, apartado 2, letra a), la base imponible se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 137, apartados 1, letra c), y 2.»

9 El punto 19, apartado 1, del Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (Decreto del Gobierno n.º 44/2004, por el que se aprueba el Reglamento de Aplicación de la Ley n.º 571/2003, relativa al Código Tributario, *Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 112 de 6 de febrero de 2004), disponía, en su versión vigente en diciembre de 2008:

«A efectos del artículo 137, apartado 3, letra a), del Código Tributario, los descuentos, rebajas, bonificaciones, reducciones y otras disminuciones del precio no estarán incluidos en la base imponible del impuesto si el proveedor o prestador los concede directamente en favor del cliente en el momento de la entrega o de la prestación y no constituyen en realidad la remuneración de un servicio o de una entrega. A tal fin, en la factura emitida se hará constar el valor, excluido el impuesto, de los bienes entregados o de los servicios prestados y en una línea distinta se inscribirá el importe de la reducción de la base imponible, que se restará. El [IVA] se calculará sobre la diferencia resultante.»

10 En virtud del punto 20 de dicho Decreto del Gobierno:

«(1) En las situaciones contempladas en el artículo 138 del Código Tributario, los proveedores de bienes y los prestadores de servicios ajustarán su base imponible del impuesto después de efectuar la entrega o la prestación, o después de facturar la entrega o la prestación, aunque estas últimas no se hayan efectuado, pero, con posterioridad a la facturación y a la contabilización del impuesto en los registros del sujeto pasivo, se produzcan los acontecimientos previstos en el artículo 138 del Código Tributario. A tal efecto, los proveedores o prestadores deberán emitir facturas que incluyan los valores con el signo negativo cuando la base imponible se reduzca o, en su caso, sin el signo negativo cuando la base imponible se incremente, transmitiéndolas igualmente al beneficiario. Lo dispuesto por este apartado se aplicará también a las entregas intracomunitarias.

- (2) Los beneficiarios solo estarán obligados a ajustar el derecho a la deducción ejercitado inicialmente, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 148, letra b), y 149, apartado 4, letra e), del Código Tributario, en el supuesto de las operaciones contempladas en el artículo 138, letras a) a c) y e), del Código Tributario. Lo dispuesto por este apartado se aplicará también a las entregas intracomunitarias.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 11 World Comm Trading, sociedad establecida en Rumanía, celebró el 1 de abril de 2004 un contrato de distribución de productos de telefonía móvil con Nokia Corporation (en lo sucesivo, «Nokia»).
- 12 En virtud de ese contrato, World Comm Trading adquirió de Nokia diversos productos de telefonía móvil. Tales productos fueron entregados a World Comm Trading por Nokia desde Finlandia, Alemania, Hungría y Rumanía.
- 13 Para las entregas intracomunitarias de esos productos desde Finlandia, Alemania y Hungría, Nokia utilizaba, respectivamente, sus números de identificación de IVA finlandés, alemán y húngaro. Para tales entregas Nokia emitió facturas exentas de IVA y World Comm Trading contabilizó el IVA en Rumanía, aplicando el mecanismo de la autoliquidación.
- 14 Para las entregas internas de dichos productos desde Rumanía, Nokia emitió facturas incluyendo su número de identificación de IVA rumano y World Comm Trading contabilizó el IVA como IVA deducible.
- 15 Nokia concedía trimestralmente a World Comm Trading descuentos cuantitativos por la venta de los productos de telefonía móvil, a saber, reducciones en el precio concedidas al alcanzarse determinado umbral cuantitativo. Dicho umbral cuantitativo se calculaba al margen del lugar de entrega de los productos.
- 16 Para tales descuentos Nokia emitía cada trimestre una única factura en la que reflejaba un saldo negativo, acompañado del signo «-» (menos). Dicha factura incluía su número de identificación de IVA finlandés, aunque una parte de los productos a los que se referían tales descuentos habían sido entregados desde Rumanía. A continuación, World Comm Trading contabilizaba el IVA correspondiente aplicando el mecanismo de la autoliquidación. En efecto, World Comm Trading contabilizaba la totalidad del importe de los descuentos obtenidos como correspondiente a operaciones intracomunitarias.
- 17 A raíz de una inspección, las autoridades tributarias rumanas declararon que World Comm Trading había contabilizado de manera errónea el IVA, al no haber diferenciado entre las entregas internas y las entregas intracomunitarias. Según tales autoridades, World Comm Trading debería haber contabilizado separadamente el IVA de los descuentos correspondientes a las entregas internas y el de los descuentos referidos a las entregas intracomunitarias de los productos en cuestión. En consecuencia, las autoridades tributarias practicaron una liquidación por importe de 821 377 lei rumanos (RON) (alrededor de 173 855,84 euros), que también incluía intereses y recargos de demora.
- 18 A este respecto, la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía) precisa, en respuesta a una solicitud de aclaraciones del Tribunal de Justicia, que ese importe correspondía a la diferencia entre el importe de la deducción inicialmente practicada y un importe reevaluado del IVA deducible, teniendo en cuenta la base imponible rectificada como consecuencia de los descuentos obtenidos por las entregas internas de los productos de telefonía móvil en Rumanía.

- 19 Mediante resolución de 30 de octubre de 2014, la Agencia Tributaria desestimó la reclamación presentada por World Comm Trading contra la liquidación a la que se refiere el apartado 17 de la presente sentencia.
- 20 Después de que el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía) desestimase el recurso de World Comm Trading contra esa resolución, esta última recurrió en apelación ante el órgano jurisdiccional remitente.
- 21 Ante este último, World Comm Trading alega que la exigencia de la Administración tributaria de contabilizar por separado el IVA de los descuentos correspondientes a las entregas internas y el de los descuentos referidos a las entregas intracomunitarias constituye un formalismo excesivo. Sostiene que en nada afecta al presupuesto del Estado el modo en que contabilizó esos descuentos concedidos por Nokia. World Comm Trading añade que tal exigencia es contraria al principio de neutralidad del IVA, habida cuenta de que, en el momento de la inspección fiscal, Nokia había dejado de operar en Rumanía y ya no podía emitir una factura que incluyera un número de identificación de IVA rumano por los descuentos cuantitativos correspondientes a las entregas internas de productos de telefonía móvil en Rumanía.
- 22 A la vista de estas alegaciones, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si podría denegarse la regularización de su derecho a la deducción del IVA a una sociedad respecto de la que se ha considerado que reúne los requisitos materiales para tal regularización por el hecho de que la normativa nacional o la práctica administrativa nacional prohíben la deducción del IVA en caso de que un proveedor haya emitido una única factura tanto por los productos que fueron objeto de entregas internas como por los que fueron objeto de entregas intracomunitarias.
- 23 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, más en concreto, si el principio de proporcionalidad se opone a que las autoridades tributarias nacionales obliguen a World Comm Trading a devolver la diferencia entre el importe de la deducción inicialmente practicada y un importe reevaluado del IVA deducible. Solicita que se dilucide, en particular, si esas autoridades pueden exigir tal restitución en una situación como la del litigio principal, en la que la base imponible ha sido rectificada como consecuencia de los descuentos obtenidos por las entregas de los productos de telefonía móvil efectuadas en Rumanía, siendo así que Nokia había dejado de operar en ese Estado miembro y ya no estaba en condiciones de emitir una factura por los descuentos correspondientes a las entregas internas que incluyera su número de identificación de IVA rumano.
- 24 Por otra parte, remitiéndose al artículo 90 de la Directiva sobre el IVA, que atribuye a los Estados miembros la tarea de determinar las condiciones concretas en las que se reduce la base imponible, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si esa disposición les obliga a adoptar una normativa clara y previsible en relación con los requisitos materiales y formales para ejercer el derecho a la deducción. Dicho órgano jurisdiccional pretende dilucidar si, a falta de tal normativa nacional, es posible denegar un derecho a la deducción del IVA.
- 25 Dadas estas circunstancias, la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Se oponen el artículo 90 de la [Directiva sobre el IVA] y el principio de neutralidad del IVA a una normativa interna (o a una práctica administrativa basada en una normativa no clara) que deniega a una sociedad el derecho a la deducción del IVA proporcional al valor del descuento aplicado a unas entregas internas de bienes, por el hecho de que la factura fiscal emitida por el proveedor intracomunitario (como representante de un grupo empresarial) refleja el descuento global, concedido tanto por los productos intracomunitarios como por los productos internos suministrados en virtud del mismo contrato marco, pero contabilizados estos últimos como adquisiciones del Estado miembro de referencia (de un miembro del grupo, con otro número de identificación del IVA distinto del de la factura de descuento)?

- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial ¿se opone el principio de proporcionalidad a que se deniegue al beneficiario el derecho a la deducción del IVA proporcional al valor del descuento concedido globalmente por el proveedor intracomunitario, en el supuesto de que el proveedor local (miembro del mismo grupo) haya cesado en su actividad económica y ya no pueda reducir la base imponible de las entregas emitiendo una factura con su propio número de identificación del IVA para obtener la devolución de la diferencia de IVA devengado en exceso?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

- 26 Con carácter preliminar procede recordar que, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este último proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, incumbe, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular las cuestiones que se le han planteado (sentencia de 11 de marzo de 2020, *Rensen Shipbuilding*, C-192/19, EU:C:2020:194, apartado 25).
- 27 En el caso de autos, procede señalar que la primera cuestión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 90 de la Directiva sobre el IVA, el cual contempla, en su apartado 1, los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio después del momento en que la operación quede formalizada, y obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cada vez que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contraprestación no sea percibida por este último (sentencia de 3 de julio de 2019, *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, apartado 37 y jurisprudencia citada).
- 28 Ahora bien, de la información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que la primera cuestión prejudicial pretende dilucidar si pueden legítimamente las autoridades tributarias nacionales imponer a un sujeto pasivo, como consecuencia de la obtención de descuentos por entregas internas de bienes, una liquidación que resulte de la regularización de una deducción inicialmente practicada.
- 29 Es el artículo 185 de la Directiva sobre el IVA el que versa, precisamente, sobre la regularización de una deducción inicialmente practicada, en el supuesto, en particular, de los descuentos obtenidos con posterioridad a la declaración del IVA.
- 30 En consecuencia, procede entender que la primera cuestión prejudicial pregunta si el artículo 185 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que las autoridades tributarias nacionales pueden someter a un sujeto pasivo a una regularización de la deducción del IVA inicialmente practicada cuando, como consecuencia de la obtención, por este último, de descuentos sobre entregas internas de bienes, tales autoridades consideran que la deducción del IVA inicialmente practicada era superior a la que ese sujeto pasivo tenía derecho a practicar.
- 31 A este respecto, procede recordar que los artículos 184 a 186 de la Directiva sobre el IVA determinan las condiciones en las que la Administración tributaria puede exigir una regularización por parte de un sujeto pasivo. El mecanismo de regularización previsto por dichos artículos forma parte del régimen de deducción del IVA establecido por la citada Directiva y tiene como finalidad aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2014, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, apartados 48 y 50).

- 32 Por lo que respecta a la regularización de la deducción del IVA soportado, el artículo 184 de la Directiva sobre el IVA establece que la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.
- 33 Del artículo 185, apartado 1, de esta Directiva se desprende que la regularización de una deducción inicialmente practicada 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, concretamente en los casos de rebajas obtenidas.
- 34 De la interpretación conjunta de los artículos 184 y 185, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA se desprende que, cuando, a raíz de la modificación de alguno 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de junio de 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, apartado 47).
- 35 En el caso de autos, de la información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que los descuentos obtenidos por World Comm Trading correspondientes a las entregas internas de los productos de telefonía móvil en Rumanía redujeron el importe del IVA deducible por esas entregas según fue inicialmente calculado por las autoridades tributarias.
- 36 En tal caso, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en el apartado 34 de la presente sentencia, procede regularizar la deducción del IVA inicialmente practicada, de modo que, mediante esa modificación, el importe de dicha deducción corresponda en último término al de la deducción que el sujeto pasivo habría tenido derecho a practicar si tal modificación se hubiera tenido en cuenta inicialmente.
- 37 El hecho de que el sujeto pasivo no disponga de una factura distinta emitida por el proveedor nacional que refleje los descuentos concedidos por las entregas internas, sino únicamente de una factura global expedida por el proveedor intracomunitario, que también afecta a la base imponible de las entregas internas, no le exime de respetar la exigencia, a raíz de la reducción de precio obtenida, de regularizar la deducción del IVA inicialmente practicada, pues tal exigencia forma parte integrante del régimen de deducción del IVA establecido por la Directiva sobre el IVA.
- 38 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 185 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que las autoridades tributarias nacionales deben someter a un sujeto pasivo a una regularización de la deducción del IVA inicialmente practicada cuando, como consecuencia de la obtención por este último de descuentos por entregas internas de bienes, tales autoridades consideran que la deducción inicialmente practicada era superior a la que ese sujeto pasivo tenía derecho a practicar.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 39 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 185 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que obliga a regularizar una deducción del IVA inicialmente practicada respecto de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro, aun cuando el proveedor de ese sujeto pasivo haya dejado de operar en dicho Estado miembro y, por tanto, ese proveedor ya no pueda solicitar la devolución de una parte del IVA que pagó.

- 40 En el caso de autos, de la información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que, para oponerse a la regularización del IVA, World Comm Trading se apoya en el hecho de que su proveedor, que dejó de operar en Rumanía, ya no está registrado a efectos del IVA en ese Estado miembro y, por ello, ya no está en condiciones de emitir una factura por los descuentos correspondientes a las entregas nacionales que incluya un número de identificación de IVA rumano ni de solicitar, ante las autoridades tributarias rumanas, la devolución de una parte del IVA que había pagado.
- 41 A este respecto, procede señalar que el hecho de que el propio IVA devengado por el proveedor del sujeto pasivo no esté regularizado es irrelevante a efectos del derecho de la Administración tributaria nacional competente a exigir la regularización del IVA deducido por un sujeto pasivo.
- 42 En efecto, por una parte, tal circunstancia no figura entre las excepciones establecidas en el artículo 185, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA, que enumera los distintos casos en los que no procede la regularización de una deducción inicialmente practicada.
- 43 Por otra parte, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la circunstancia de que el propio IVA devengado por el proveedor de un sujeto pasivo no haya sido regularizado es irrelevante a efectos del derecho de la Administración tributaria de obtener la restitución del IVA deducido por un sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, apartado 57).
- 44 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 185 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que obliga a regularizar una deducción del IVA inicialmente practicada respecto de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro, aun cuando el proveedor de ese sujeto pasivo haya dejado de operar en dicho Estado miembro y, por ello, tal proveedor ya no pueda solicitar la devolución de una parte del IVA que pagó.

Costas

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

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

- 1) **El artículo 185 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 las autoridades tributarias nacionales deben someter a un sujeto pasivo a una regularización de la deducción del impuesto sobre el valor añadido inicialmente practicada cuando, como consecuencia de la obtención por este último de descuentos por entregas internas de bienes, tales autoridades consideran que la deducción inicialmente practicada era superior a la que ese sujeto pasivo tenía derecho a practicar.**
- 2) **El artículo 185 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que obliga a regularizar una deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) inicialmente practicada respecto de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro, aun cuando el proveedor de ese sujeto pasivo haya dejado de operar en dicho Estado miembro y, por ello, tal proveedor ya no pueda solicitar la devolución de una parte del IVA que pagó.**

Firmas