Downloaded via the EU tax law app / web

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 22 de febrero de 2018 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 184 y 185 — Regularización de la deducción del impuesto soportado — Modificación en los elementos tomados en consideración para determinar la deducción — Concepto de “operaciones total o parcialmente impagadas” — Incidencia de una resolución de aprobación de un convenio con los acreedores pasada en autoridad de cosa juzgada»

En el asunto C?396/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Vrhovno sodiš?e Republike Slovenije (Tribunal Supremo de la República de Eslovenia), mediante resolución de 5 de julio de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de julio de 2016, en el procedimiento entre

T?2,družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., en concurso,

y

Republika Slovenija,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. C.G. Fernlund, J.?C. Bonichot (Ponente), S. Rodin y E. Regan, Jueces;

Abogado General: Sr. H. Saugmandsgaard Øe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de T?2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., en concurso, por el Sr. V. Bajuk, odvetnik, y por la Sra. J. ?ešnovar, odvetnica;

– en nombre del Gobierno esloveno, por la Sra. B. Jovin Hrastnik, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y M. Žebre, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de octubre de 2017;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).

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. (en lo sucesivo, «T?2»), sociedad en concurso, y la Republika Slovenija (República de Eslovenia), representada por el Ministrstvo za finance (Ministerio de Hacienda), relativo al pago de cuotas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por importe de 7 362 080,27 euros, exigidas por el período comprendido entre el 1 y el 29 de febrero de 2012.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 90 de la Directiva sobre el IVA dispone:

«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 la mencionada Directiva es del 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 esta misma 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.»

6 El artículo 186 de la Directiva sobre el IVA tiene el siguiente tenor:

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

Derecho esloveno

7 El artículo 39 de la Zakon o davku na dodano vrednost (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido) (Uradni list RS, n.º 13/11; en lo sucesivo, «ZDDV-1») prevé lo siguiente en sus apartados 3 y 4:

«(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 mediante liquidación o mediante convenio, dicho IVA no vaya a ser pagado o no vaya a ser pagado en su totalidad. Podrá actuar del mismo modo el sujeto pasivo que obtenga una resolución judicial firme sobre la suspensión de un procedimiento ejecutivo u otro documento del que se desprenda que, tras la conclusión de un procedimiento ejecutivo, no ha recibido el pago o no lo ha recibido en su totalidad, así como el sujeto pasivo que no haya recibido el pago o no lo haya recibido en su totalidad porque se ha procedido a la cancelación del deudor en el Registro Mercantil o en otros registros o documentos pertinentes. Si el sujeto pasivo recibiera posteriormente un pago total o parcial correspondiente a un suministro de bienes o servicios cuya base imponible haya regularizado con arreglo al presente apartado, abonará el IVA sobre el importe recibido.

(4) Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado precedente, el sujeto pasivo podrá regularizar (reducir) el importe del IVA declarado y no pagado correspondiente a todos los créditos reconocidos que haya comunicado en un procedimiento concursal, tanto en fase de convenio como en fase de liquidación.»

8 El artículo 68 de la ZDDV?1, titulado «Regularización de la deducción del IVA», establece:

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

(2) El sujeto pasivo deberá efectuar la regularización cuando, con posterioridad a la deducción 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 los casos de destrucciones o de pérdidas fehacientemente probadas y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el artículo 7 de esta Ley, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 Mediante resolución de 28 de noviembre de 2011, el Okrožno sodiš?e v Mariboru (Tribunal Regional de Máribor, Eslovenia) aprobó un convenio con los acreedores con arreglo al cual T?2, empresa eslovena del sector de las comunicaciones electrónicas, quedaba obligada a pagar únicamente el 44 % del importe de sus deudas y ello en un plazo de nueve años. Dicha resolución adquirió firmeza el 24 de febrero de 2012.

10 Sobre esta base, el Dav?ni urad Ljubljana (Agencia Tributaria de Liubliana, Eslovenia) consideró que T?2 debía llevar a cabo una regularización de las deducciones del IVA practicadas, conforme al artículo 68 de la ZDDV-1, y requirió a T?2, mediante resolución de 27 de mayo de 2013, el pago de 7 362 080,27 euros en concepto de cuotas del IVA por el período del 1 al 29 de febrero de 2012.

11 El recurso interpuesto por T?2 contra esta resolución ante el Ministerio de Hacienda fue

desestimado. Su recurso interpuesto ante el Upravno sodiš?e Republike Slovenije (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de la República de Eslovenia) también fue desestimado mediante sentencia de 18 de noviembre de 2014. Esta última es objeto de un procedimiento de casación ante el Vrhovno sodiš?e Republike Slovenije (Tribunal Supremo de la República de Eslovenia).

12 En este contexto, T?2 se opone a la regularización de las deducciones del IVA soportado. Alega que la aprobación de un convenio con los acreedores, pasada en autoridad de cosa juzgada, no constituye una modificación en los elementos tomados en consideración para determinar la cuantía de las deducciones, a efectos del artículo 68 de la ZDDV-1, sino que se trata de un caso específico, no previsto en dicha Ley.

13 Según el órgano jurisdiccional remitente, la aprobación del convenio de que se trata, pasada en autoridad de cosa juzgada, puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 68 de la ZDDV-1, que transpone los artículos 184 y 185 de la Directiva sobre el IVA, con arreglo al cual el sujeto pasivo debe regularizar las deducciones efectuadas en caso de modificaciones en los elementos tomados en consideración para determinar la cuantía de tales deducciones.

14 El mencionado órgano jurisdiccional precisa, a este respecto, que el artículo 63 de la ZDDV-1 establece que el sujeto pasivo tiene derecho a deducir del importe del IVA que está obligado a ingresar a la Administración tributaria el importe del IVA que debe pagar o ha pagado a su proveedor al adquirir bienes o servicios. Dicho de otro modo, dado que la resolución firme de aprobación del convenio celebrado con el sujeto pasivo incide en la obligación de éste de pagar el IVA a su proveedor, dicha resolución también es determinante en lo que respecta a las obligaciones del sujeto pasivo frente a la Administración tributaria.

15 El órgano jurisdiccional remitente señala también que el artículo 39 de la ZDDV?1, que transpone el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA al Derecho esloveno, prevé expresamente que la aprobación de un convenio con los acreedores que favorece al deudor permite al vendedor regularizar el IVA que declaró.

16 Además, se desprende de la resolución de remisión que el carácter firme de la resolución de aprobación del convenio impide a los acreedores reclamar el pago total de sus deudas. En cambio, según la resolución de remisión, se mantienen las obligaciones del deudor. Así, en caso de que este último pagase voluntariamente las deudas por un importe superior al establecido en el convenio, no tendría derecho, con arreglo a las disposiciones nacionales relativas al enriquecimiento injusto, a solicitar la devolución.

17 El órgano jurisdiccional remitente añade que, a efectos tributarios, la aprobación de un convenio con los acreedores debe apreciarse en función de su contenido económico. Desde este punto de vista, el procedimiento concursal que concluye mediante convenio da lugar a una reducción de los créditos, y no sólo a su impago.

18 Dicho lo cual, el órgano jurisdiccional remitente considera que, para aplicar el artículo 68 de la ZDDV-1, debe entender las disposiciones de la Directiva sobre el IVA que transpone dicho precepto, concretamente el artículo 185, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA, en virtud del cual no procede la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, salvo cuando los Estados exijan, no obstante, dicha regularización.

19 El mencionado órgano jurisdiccional pregunta, en particular, si el hecho de que una operación quede total o parcialmente impagada debe calificarse de «modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones», a efectos del artículo 185, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, y si la aprobación de un convenio con los

acreedores debe considerarse un impago de las operaciones, en el sentido del artículo 185, apartado 2, de esta Directiva.

20 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, además, sobre el grado de precisión exigido para que las disposiciones del Derecho interno que transponen la Directiva sobre el IVA puedan, de conformidad con el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA, establecer válidamente una excepción a la regla según la cual, en caso de operaciones total o parcialmente impagadas, no procede regularizar las deducciones. A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que el artículo 68 de la ZDDV-1 no regula expresamente el caso de operaciones total o parcialmente impagadas.

21 En estas circunstancias, el Vrhovno sodiš?e Republike Slovenije (Tribunal Supremo de la República de Eslovenia) 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 con los acreedores aprobado mediante resolución judicial firme, como sucede en el procedimiento principal, debe considerarse una modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción del IVA soportado, en el sentido del artículo 185, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, o bien se trata de 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 sobre el IVA?

2) ¿La reducción de las obligaciones en virtud de un convenio con los acreedores aprobado mediante resolución judicial firme, como sucede en el procedimiento principal, debe considerarse un impago (parcial) de una operación, en el sentido del artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA?

3) Teniendo en cuenta los requisitos de claridad y precisión de las situaciones jurídicas establecidos por el legislador de la Unión y lo dispuesto en el artículo 186 de la Directiva sobre el IVA, ¿están obligados los Estados miembros, para exigir la regularización de la deducción en caso de impago total o parcial de las operaciones, como permite el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de dicha Directiva, a prever específicamente en la normativa nacional los supuestos de impago y a incluir entre ellos el convenio con los acreedores aprobado mediante resolución judicial firme (suponiendo que éste quede comprendido en el concepto de impago)?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

22 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 185, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que la reducción de las obligaciones del deudor como consecuencia de la aprobación firme de un convenio con los acreedores constituye una modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, a efectos de la mencionada disposición.

23 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 del sujeto pasivo. El mecanismo de regularización previsto por dichos artículos forma parte del régimen de deducción del IVA establecido por la Directiva sobre el IVA. La finalidad de dicho mecanismo es aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA (sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, apartados 48 y 50).

24 El principio de neutralidad del IVA queda garantizado mediante el régimen de deducciones previsto en el título X de la Directiva sobre el IVA, que permite a los eslabones intermedios de la cadena de distribución deducir de la base de su propio impuesto las cantidades pagadas por cada uno de ellos a su respectivo proveedor en concepto de IVA sobre la operación correspondiente y entregar así a la Administración tributaria la parte del IVA que corresponde a la diferencia entre el precio al que cada uno ha vendido la mercancía a su comprador y el precio que ha pagado a su proveedor (véanse, por analogía, las sentencias de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, apartado 33; de 15 de octubre de 2002, Comisión/Alemania, C?427/98, EU:C:2002:581, apartado 42, y de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel, C?152/02, EU:C:2004:268, apartado 36).

25 En relación con la obligación de regularización de la deducción del IVA soportado, el artículo 184 de la Directiva sobre el IVA prevé que la deducción practicada inicialmente debe regularizarse cuando sea inferior o superior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.

26 El artículo 185, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA precisa que deberá efectuarse una regularización, 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 la deducción en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, apartado 51).

27 Se desprende de la interpretación conjunta de los artículos 184 y 185, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA que, cuando resulta necesaria una regularización a raíz de la modificación de uno de los elementos inicialmente tomados en consideración para calcular las deducciones, 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 la modificación se hubiera tenido en cuenta inicialmente (sentencia de 16 de junio de 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C?186/15, EU:C:2016:452, apartado 47).

28 En el presente asunto, consta que mediante la aprobación firme de un convenio con los acreedores se redujeron las obligaciones del comprador, a saber, T?2, frente a sus proveedores.

29 Por consiguiente, mediante dicha aprobación se redujeron las cantidades pagadas por T?2 a sus proveedores en concepto de IVA y, asimismo, conforme a los principios recordados en el apartado 24 de la presente sentencia, se modificaron los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones.

30 A la vista del conjunto de consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 185, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que la reducción de las obligaciones del deudor como consecuencia de la aprobación firme de un convenio con los acreedores constituye una modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, a efectos de la mencionada disposición.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

31 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que la reducción de las obligaciones del deudor como consecuencia de la aprobación firme de un convenio con los acreedores constituye un caso de operación total o parcialmente impagada que no conlleva la regularización de la deducción inicialmente practicada, a efectos de la mencionada disposición.

32 En relación con la interpretación del artículo 185, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que para la interpretación de una disposición del Derecho de la Unión procede tener en cuenta no sólo el tenor de ésta, sino también su contexto y los objetivos que pretende alcanzar la normativa de que forma parte (sentencia de 26 de octubre de 2017, I, C?195/16, EU:C:2017:815, apartado 32).

33 A este respecto, debe recordarse que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, que contempla los casos de anulación, rescisión, resolución, impago total o parcial o reducción del precio después del momento en que la operación quede formalizada, obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible y, por tanto, el importe del IVA debido por el sujeto pasivo cada vez que, después de la formalización de una operación, el sujeto pasivo no perciba una parte o la totalidad de la contraprestación (sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, apartado 22).

34 Tal situación está comprendida también, como se desprende de los apartados 23 a 29 de la presente sentencia, en el artículo 185 de la Directiva sobre el IVA, que se aplica, en particular, en caso de reducción de las obligaciones del comprador frente a su proveedor.

35 Mientras que el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA regula el derecho del proveedor a reducir la base imponible cuando, con posterioridad a la formalización de una operación, no recibe la contraprestación pactada o recibe únicamente una parte de la misma, el artículo 185 de dicha Directiva se refiere a la regularización de las deducciones inicialmente practicadas por la otra parte de esa misma operación. Por tanto, estos dos artículos representan las dos caras de una misma operación económica y procede interpretarlos de forma coherente.

36 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que la situación de impago del precio de compra, a efectos del artículo 90 de la Directiva sobre el IVA, no devuelve a las partes a su situación inicial. En efecto, si el impago total o parcial del precio de compra se produce sin mediar resolución o anulación del contrato, el comprador sigue estando obligado al pago del precio convenido y el vendedor, aunque ya no es el propietario del bien, sigue disponiendo en principio de su crédito y puede reclamarlo judicialmente. Dado que, no obstante, no cabe excluir que el cobro de tal crédito resulte finalmente imposible, el legislador de la Unión decidió atribuir a cada Estado miembro la facultad de decidir si la situación de impago del precio de compra da derecho a reducir la base imponible en la cuantía correspondiente en las condiciones fijadas por ese Estado miembro o si no se admite en esa situación tal reducción (sentencia de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C?404/16, EU:C:2017:759, apartado 29).

37 Esta facultad de establecer excepciones, que está estrictamente limitada a los casos de impago total o parcial, se basa en la idea de que, en determinadas circunstancias y por razón de la situación jurídica que exista en el Estado miembro de que se trate, el impago de la contraprestación puede ser de difícil verificación o bien meramente provisional (sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, apartado 17).

38 El ejercicio de dicha facultad de establecer excepciones debe estar justificado con el fin de que las medidas adoptadas por los Estados miembros para su aplicación no trastornen el objetivo de armonización fiscal perseguido por la Directiva sobre el IVA (sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, apartado 18).

39 De lo anterior se infiere que el impago se caracteriza por la incertidumbre inherente a su naturaleza no definitiva (sentencia de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C?404/16, EU:C:2017:759, apartado 30).

40 Si bien resulta pertinente que los Estados miembros puedan combatir tal incertidumbre, la citada facultad de establecer excepciones no puede extenderse más allá de esa incertidumbre, y en particular a la cuestión de si, en caso de impago, puede no efectuarse una reducción de la base imponible (sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, apartado 22).

41 A la vista de las consideraciones recogidas en los apartados 32 a 35 de la presente sentencia, esta interpretación del concepto de «impago», a efectos del artículo 90 de la Directiva sobre el IVA, se aplica también al concepto de «operación total o parcialmente impagada», a efectos del artículo 185, apartado 2, de la mencionada Directiva.

42 Por consiguiente, para saber si el litigio del que conoce el órgano jurisdiccional remitente se refiere a una operación total o parcialmente impagada, corresponde a dicho órgano jurisdiccional examinar, aplicando los criterios expuestos en los apartados 36 a 40 de la presente sentencia, en particular si, tras la aprobación firme de un convenio con los acreedores, conforme al Derecho interno aplicable, el comprador sigue adeudando el precio convenido y si el vendedor o proveedor sigue siendo titular de su crédito y puede reclamarlo judicialmente. Si, por el contrario, dicho órgano jurisdiccional concluye que las obligaciones del deudor han sido reducidas de forma que la parte correspondiente de los créditos de los proveedores ha pasado a ser definitivamente incobrable, no pueden aplicarse las excepciones previstas en el artículo 185, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA para los casos de operaciones total o parcialmente impagadas.

43 En lo tocante a los criterios que deben aplicarse para examinar el carácter definitivo o no de un crédito, procede recordar que la toma en consideración de la realidad económica y mercantil constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (sentencias de 7 de octubre de 2010, Loyalty Management UK y Baxi Group, C?53/09 y C?55/09, EU:C:2010:590, apartado 39, y de 20 de junio de 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, apartado 42).

44 A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que la resolución de aprobación del convenio con los acreedores controvertida en el litigio principal impide a los acreedores reclamar el pago total de sus créditos y que, desde un punto de vista económico, esta resolución da lugar a una reducción de las obligaciones del deudor frente a sus acreedores, y no a un mero impago. Por ello, no consta que la reducción de las obligaciones del deudor como consecuencia de la aprobación firme de un convenio con los acreedores constituya un caso de operación total o parcialmente impagada, lo que, no obstante, corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

45 De las consideraciones anteriores resulta que procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que la reducción de las obligaciones del deudor como consecuencia de la aprobación firme de un convenio con los acreedores no constituye un caso de operación total o parcialmente impagada que no conlleve la regularización de la deducción inicialmente practicada, siempre y cuando dicha reducción sea definitiva, lo que, no obstante, corresponde

verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

46 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que, para aplicar la facultad prevista en dicha disposición, los Estados miembros deben, a la vista de la exigencia de claridad y precisión de las situaciones jurídicas, prever expresamente una obligación de regularización de las deducciones en caso de operaciones total o parcialmente impagadas.

47 En relación con la obligación de regularización de la deducción del IVA soportado, el artículo 184 de la Directiva sobre el IVA prevé que la deducción practicada inicialmente debe regularizarse cuando sea inferior o superior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar. Según el artículo 185, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, dicha regularización deberá efectuarse, 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 la deducción en cuestión.

48 Sin embargo, como excepción a la regla establecida en el artículo 185, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, el apartado 2 de dicho artículo establece, en su primer párrafo, que 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 efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales. Con arreglo al segundo párrafo del mencionado apartado 2, los Estados miembros podrán no obstante exigir la regularización en caso de operaciones total o parcialmente impagadas y en caso de robo.

49 De la petición de decisión prejudicial se desprende que el artículo 68, apartado 3, de la ZDDV-1, que transpone el artículo 185, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA al Derecho esloveno, no prevé expresamente una obligación de regularización en caso de robo y de operaciones total o parcialmente impagadas, sino que se limita a no incluir estos casos en la lista de excepciones a la obligación de regularización.

50 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha puntualizado que, cuando ejercen una facultad atribuida por la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros tienen la facultad de elegir la técnica normativa que les parezca más apropiada (véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de junio de 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C?102/08, EU:C:2009:345, apartado 56, y de 4 de octubre de 2012, PIGI, C?550/11, EU:C:2012:614, apartado 33). Pueden, por ejemplo, bien limitarse a reproducir en la legislación nacional la redacción empleada en la mencionada Directiva o una expresión equivalente, bien establecer exhaustivamente en una lista las situaciones en las que, como excepción al artículo 185, apartado 1, de dicha Directiva, no procede regularizar las deducciones inicialmente practicadas.

51 El que dicha lista no incluya las operaciones total o parcialmente impagadas puede considerarse el resultado del ejercicio, por el Estado miembro, de la facultad de establecer excepciones que le reconoce el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA (véase, por analogía, la sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, apartado 24).

52 Dado que el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre el respeto de la exigencia de claridad y precisión de las situaciones jurídicas, procede recordar que el principio de seguridad jurídica, que tiene como corolario el principio de protección de la confianza legítima, exige, por

una parte, que las normas de Derecho sean claras y precisas y, por otra, que su aplicación sea previsible para los justiciables (sentencia de 9 de octubre de 2014, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, apartado 28).

53 A este respecto, como se desprende de los apartados precedentes de la presente sentencia, no consta que la normativa nacional de que se trata impida a los sujetos pasivos conocer con exactitud el alcance de las obligaciones que les impone o que no les permita conocer sin ambigüedad sus derechos y obligaciones y adoptar las medidas oportunas en consecuencia.

54 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que, para aplicar la facultad prevista en dicha disposición, los Estados miembros no tienen que prever expresamente una obligación de regularización de las deducciones en caso de operaciones total o parcialmente impagadas.

Costas

55 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Primera) declara:

1) **El artículo 185, apartado 1, de la 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 la reducción de las obligaciones del deudor como consecuencia de la aprobación firme de un convenio con los acreedores constituye una modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, a efectos de la mencionada disposición.**

2) **El artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la reducción de las obligaciones del deudor como consecuencia de la aprobación firme de un convenio con los acreedores no constituye un caso de operación total o parcialmente impagada que no conlleve la regularización de la deducción inicialmente practicada, siempre y cuando dicha reducción sea definitiva, lo que, no obstante, corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.**

3) **El artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, para aplicar la facultad prevista en dicha disposición, los Estados miembros no tienen que prever expresamente una obligación de regularización de las deducciones en caso de operaciones total o parcialmente impagadas.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: esloveno.