

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 4 de mayo de 2023 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 185 — Regularización de las deducciones del IVA soportado — Bienes separados — Venta posterior como residuos — Destrucción o eliminación fehacientemente probadas o justificadas»

En el asunto C-127/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria), mediante resolución de 16 de febrero de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de febrero de 2022, en el procedimiento entre

Balgarska telekomunikatsionna kompania EAD

y

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por la Sra. L. S. Rossi, Presidenta de Sala, y el Sr. J.-C. Bonichot y la Sra. O. Spineanu-Matei (Ponente), Jueces;

Abogada General: Sra. T. ?apeta;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Balgarska telekomunikatsionna kompania EAD, por los Sres. O. P. Hadzhiyski y T. M. Mollahasan, advokati;
- en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia, por el Sr. T. Todorov;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. D. Drambozova y J. Jokubauskaitė y el Sr. V. Uher, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada 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 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Balgarska telekomunikatsionna kompania EAD (en lo sucesivo, «BTK») y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danatchno-osiguritelna praktika» — Sofia (director de la sección de «Recursos y Asuntos Fiscales y de la Seguridad Social» de Sofía, Bulgaria) en relación con la decisión del inspector general de Finanzas de la Teritorialna Direktsia na Natsionalna Agentsia za prihodite (Dirección Territorial de la Agencia Estatal de Recaudación, Bulgaria) «Grandes contribuyentes y Aseguradoras», por la que se desestima la solicitud de BTK dirigida a obtener la devolución de cantidades abonadas en concepto de regularizaciones de deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) inicialmente practicadas, que se habían efectuado debido a la separación de diversos bienes de inversión y existencias entre el año 2014 y el año 2017.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo».

4 El artículo 184 de esa Directiva dispone:

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

5 A tenor del artículo 185 de la citada Directiva:

«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 misma Directiva prevé que los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185 de esta.

Derecho búlgaro

7 La zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido), de 21 de julio de 2006 (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006, p. 8), en su versión aplicable a partir del 1 de enero de 2017 (en lo sucesivo, «ZDDS»), dispone en su artículo 78:

«1. El IVA soportado es el importe del impuesto que un sujeto pasivo haya deducido en virtud de la presente Ley durante el año en que se ejerce el derecho a deducción.

2. En caso de modificación de la base imponible, rescisión de una operación o modificación del tipo de operación, el sujeto pasivo estará obligado a regularizar la deducción de cuotas tributarias que hubiera practicado.

[...]»

8 El artículo 79, apartado 1, de la ZDDS dispone:

«Todo sujeto pasivo que, en su totalidad, en parte o en proporción al uso para una actividad económica independiente, deduzca el impuesto soportado por los bienes que haya producido, adquirido o importado, adeudará, cuando los bienes hayan sido destruidos, se haya detectado su desaparición o hayan sido separados, una cuota del impuesto equivalente a la del IVA deducido.»

9 Las excepciones o las limitaciones a la regularización del IVA deducido están previstas en el artículo 80 de dicha Ley, que dispone en su apartado 2:

«Las regularizaciones conforme al artículo 79 no se llevarán a cabo en los supuestos siguientes:

1. Si la destrucción, la desaparición o el deterioro se debieron a fuerza mayor, así como en el caso de destrucción de productos sujetos al impuesto sobre el consumo que estén sometidos al control de la Administración en virtud de la Ley de impuestos sobre el consumo y depósitos fiscales.

2. Si la destrucción, la desaparición o el deterioro se debieron a averías o accidentes y la persona interesada puede demostrar que no se debieron a su propia negligencia o a la de la persona que utiliza el bien.

3. En caso de desapariciones resultantes de un cambio de las propiedades físicas y químicas en las proporciones normales correspondientes a las normas establecidas para los valores límite de pérdida natural de sustancia y desapariciones de bienes durante su almacenamiento y transporte con arreglo a un acto reglamentario o a las normas de la empresa.

4. En caso de defecto técnico dentro de los límites de tolerancia previstos, definidos por la documentación técnica relativa a la producción o actividad correspondiente.

5. En caso de separación debida a la expiración del plazo de caducidad determinado conforme a las exigencias legales.

6. En caso de separación de bienes de inversión, cuando su valor neto contable sea inferior al 10 % de su valor inicial.»

10 El artículo 79, apartado 3, y el artículo 80, apartado 2, de la ZDDS, en su versión aplicable

antes del 1 de enero de 2017 (en lo sucesivo, «ZDDS en su versión anterior»), contenían disposiciones similares a las reproducidas, respectivamente, en los apartados 8 y 9 de la presente sentencia.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 BTK es una sociedad búlgara que opera en el ámbito de las telecomunicaciones. Está sujeta al IVA por sus actividades, que consisten, en particular, en la prestación de servicios de telecomunicaciones. Para las necesidades que sus actividades conllevan, adquiere diversos bienes de inversión y, con vistas a su reventa, dispositivos de comunicación móvil y diversos equipos necesarios o accesorios para la utilización de los servicios que presta. El IVA pagado con motivo de tales adquisiciones es objeto de deducciones.

12 Durante el período comprendido entre los meses de octubre de 2014 y diciembre de 2017, BTK efectuó separaciones de diversos bienes, como instalaciones, equipos o aparatos que se consideraron inadecuados para su uso o venta por diversas razones, como su desgaste, defectos o incluso su carácter obsoleto o no apto. Estas separaciones de bienes se realizaron respetando la normativa nacional aplicable. Consistieron, en concreto, en la cancelación en el balance de la sociedad de los bienes de que se trata. A continuación, algunos de esos bienes fueron vendidos como residuos a empresas terceras sujetas al impuesto y otros fueron destruidos o eliminados.

13 Dichas operaciones de separación dieron lugar a regularizaciones que implicaban la devolución del IVA soportado en relación con los bienes de que se trata. Estas regularizaciones se llevaron a cabo con arreglo al artículo 79, apartado 3, de la ZDDS en su versión anterior, entre los años 2014 y 2016, y con arreglo al artículo 79, apartado 1, de la ZDDS, a partir del 1 de enero de 2017.

14 El 18 de enero de 2019, BTK presentó una solicitud de devolución de las cantidades pagadas en el marco de esas regularizaciones. Dicha solicitud se refería a un importe total de 1 304 090,54 de levas búlgaras (BGN) (unos 666 770 euros). En ella aducía que el artículo 79, apartado 1, de la ZDDS y el artículo 79, apartado 3, de la ZDDS en su versión anterior eran incompatibles con el artículo 185, apartado 2, de la Directiva del IVA.

15 Esta solicitud de devolución fue denegada mediante resolución del inspector general de Finanzas de la Dirección Territorial de la Agencia Estatal de Recaudación, «Grandes contribuyentes y Aseguradoras», adoptada el 5 de diciembre de 2019. Esta resolución fue confirmada mediante resolución de 18 de febrero de 2020 del director de la sección de «Recursos y Asuntos Fiscales y de la Seguridad Social» de Sofía.

16 Asimismo, el recurso judicial interpuesto por BTK contra esta última resolución ante el Administrativen sad Sofia grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, Bulgaria) fue desestimado mediante sentencia de 18 de mayo de 2021. Dicho tribunal señaló que la separación de bienes podía no dar lugar a la regularización, de conformidad con el artículo 80, apartado 2, de la ZDDS, siempre que se cumpliera uno de los requisitos previstos en dicha disposición, lo que no sucedía en el presente caso.

17 Contra dicha sentencia se interpuso recurso de casación ante el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria), que es el órgano jurisdiccional remitente.

18 Dicho órgano jurisdiccional precisa que la separación de los bienes consiste en su cancelación del balance y que este concepto se interpreta en el Derecho búlgaro en el sentido de que se refiere a bienes económicos o existencias que se han convertido en inutilizables o

inadecuados para el fin al que estaban destinados, ya sea debido al desgaste físico o a daños, o porque han quedado obsoletos y resulta imposible utilizarlos o venderlos. Señala, en esencia, que esta interpretación significa el agotamiento del potencial económico de los bienes de que se trata durante su utilización en el marco de la actividad económica de la empresa. En este sentido, el órgano jurisdiccional remitente asimila su situación a aquella en la que los bienes o servicios han sido totalmente consumidos en el marco de la actividad profesional de un sujeto pasivo, situación en la que considera que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la salida de esos bienes o servicios del patrimonio del sujeto pasivo no implica modificación alguna 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 del IVA.

19 Seguidamente, el órgano jurisdiccional remitente señala que el artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA contiene una enumeración exhaustiva de los supuestos en que, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo segundo de dicho apartado, no ha lugar a la regularización del IVA deducido y considera que tales supuestos corresponden a situaciones en las que un bien ya no puede utilizarse por el sujeto pasivo para operaciones posteriores debido a circunstancias ajenas a su voluntad. Dicho órgano indica que la exención de regularización prevista en esos supuestos trata de evitar que el sujeto pasivo sufra una pérdida fiscal que se añada a la pérdida económica.

20 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente considera que la legalidad de la resolución impugnada ante él y, por tanto, la solución del litigio del que conoce requiere aclarar determinados conceptos mencionados en el artículo 185 de la Directiva del IVA.

21 De entrada, se pregunta sobre la posible incidencia del hecho de que, en el presente litigio, bienes que fueron separados se hayan vendido posteriormente como residuos, en el marco de operaciones sujetas al impuesto pero que no están comprendidas en la actividad económica habitual de BTK, ejercida como sujeto pasivo. A continuación, se pregunta si la separación constituye una modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción, en el sentido del artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA, cuando los bienes de que se trate hayan sido posteriormente destruidos o eliminados, excluyendo cualquier utilización en el marco de operaciones exentas o no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. Por último, al analizar la posibilidad de que la separación de bienes pueda constituir una «pérdida», en el sentido del artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de dicha Directiva, se pregunta si el elemento esencial es, en este supuesto, que el bien haya sido destruido objetivamente o si es necesario además que ello resulte de acontecimientos ajenos a la voluntad del sujeto pasivo y que este no hubiera podido prever ni evitar.

22 En estas circunstancias, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1) ¿Debe interpretarse el artículo 185, apartado 1, de la Directiva [del IVA] en el sentido de que la separación de bienes —entendida como cancelación en el balance del sujeto pasivo de bienes económicos o existencias por el hecho de que ya no se espera que sean de utilidad económica debido, por ejemplo, a que están desgastados, son defectuosos, no son aptos o no pueden utilizarse para el fin al que estaban destinados— constituye una modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones en relación con el IVA ya pagado al comprar los bienes, modificación que se ha producido con posterioridad a la declaración del IVA y que, por tanto, da lugar a la obligación de regularizar la deducción, cuando los bienes separados se hayan vendido posteriormente, lo que constituye una entrega sujeta al impuesto?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 185, apartado 1, de la Directiva [del IVA] en el sentido de que la separación de bienes, entendida como [se indica en el contexto de la primera cuestión], constituye una modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía del IVA ya pagado al comprar los bienes, modificación que se ha producido con posterioridad a la declaración del IVA y que, por tanto, da lugar a la obligación de regularizar la deducción, cuando los bienes separados hayan sido destruidos o eliminados posteriormente y este hecho haya sido fehacientemente probado o justificado?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera, a la segunda o a ambas cuestiones, ¿debe interpretarse el artículo 185, apartado 2, de la Directiva [del IVA] en el sentido de que la separación de bienes en las circunstancias expuestas constituye un caso fehacientemente probado o justificado de destrucción o pérdida de bienes respecto del cual no nace la obligación de regularizar la deducción en relación con el IVA pagado al adquirir los bienes?

4) ¿Debe interpretarse el artículo 185, apartado 2, de la Directiva [del IVA] en el sentido de que, en los casos fehacientemente probados o justificados de destrucción o pérdida de bienes, solo puede dejar de regularizarse la deducción si la destrucción o la pérdida se han producido por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo y no han podido ser previstas y evitadas por este?

5) En caso de respuesta negativa a la primera, a la segunda o a ambas cuestiones, ¿se opone el artículo 185, apartado 1, de la Directiva [del IVA] a una norma nacional como la del artículo 79, apartado 3, de la ZDDS [en su versión anterior], o como la del artículo 79, apartado 1, de la ZDDS [...], que, en caso de separación de los bienes, establece la obligación de regularizar la deducción aunque tales bienes hayan sido vendidos posteriormente como entrega de bienes sujeta al impuesto o hayan sido destruidos o eliminados y este hecho haya sido fehacientemente probado o justificado?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

23 Con carácter preliminar, es preciso recordar que las modalidades de regularización del IVA inicialmente deducido previstas en los artículos 187 a 191 de la Directiva del IVA por lo que respecta a los bienes de inversión, como algunos de los bienes separados por BTK, no afectan a la respuesta a dichas cuestiones. En efecto, estas se refieren al nacimiento de una obligación de regularización, y no a las modalidades de una eventual regularización. En cambio, los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA constituyen el régimen aplicable al nacimiento de un posible derecho de la Administración tributaria a exigir una regularización por parte de un sujeto pasivo, incluyendo la regularización de las deducciones relativas a bienes de inversión (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de septiembre de 2020, *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, apartado 33 y jurisprudencia citada).

Primera cuestión prejudicial

24 Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la separación de un bien, que el sujeto pasivo estima que resulta imposible continuar utilizando en el marco de sus actividades económicas habituales, seguida de la venta de dicho bien como residuo, la cual ha quedado sujeta al IVA, constituye una «modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones», en el sentido de dicha disposición.

25 Para responder a esta cuestión prejudicial, procede recordar, en primer lugar, que el mecanismo de regularización previsto en los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA forma parte del régimen de deducción del IVA establecido por dicha Directiva (sentencia de 17 de julio de 2014, BCR Leasing IFN, C?438/13, EU:C:2014:2093, apartado 32 y jurisprudencia citada).

26 En cuanto al régimen de deducción, del artículo 168 de la Directiva del IVA se desprende que, en la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal en el momento en que adquiere un bien, lo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir el IVA devengado o pagado por dicho bien (sentencia de 22 de marzo de 2012 Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, apartado 36 y jurisprudencia citada).

27 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA soportado o satisfecho en el marco de todas sus actividades económicas. Así, el sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, apartado 23 y jurisprudencia citada).

28 A continuación, por lo que respecta a la posible incidencia en las deducciones de hechos ocurridos después de estas, procede recordar que la utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de los bienes o servicios determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores (sentencia de 17 de septiembre de 2020, Stichting Schoonzicht, C?791/18, EU:C:2020:731, apartado 25 y jurisprudencia citada).

29 Así pues, las normas de la Directiva del IVA en materia de regularización pretenden 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 a deducción únicamente en la medida en que sirvan para realizar las prestaciones sujetas a tal impuesto. Por lo tanto, por medio de las referidas normas, la Directiva persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho a deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes y de los servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen (sentencia de 10 de octubre de 2013, Pactor Vastgoed, C?622/11, EU:C:2013:649, apartado 34 y jurisprudencia citada).

30 Por último, en lo que atañe al nacimiento de una eventual obligación de regularización de la deducción del IVA soportado, el artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA establece el principio de que dicha regularización debe practicarse, en especial, 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 dicha deducción.

31 En el presente litigio, de la resolución de remisión se desprende que los bienes de que se

trata fueron vendidos finalmente por el sujeto pasivo en el marco de operaciones sujetas al impuesto. Por lo tanto, procede declarar que se cumple el requisito que permite la aplicación y el mantenimiento del derecho a deducción, de conformidad con la jurisprudencia recordada en el apartado 27 de la presente sentencia, a saber, que esos bienes se hayan utilizado en el contexto de actividades económicas sujetas al IVA. Esa aplicación y ese mantenimiento son además necesarios para garantizar la neutralidad fiscal que constituye el objetivo que persigue el sistema común del IVA a través del régimen de deducción.

32 A este respecto, carece de pertinencia que la venta de residuos no esté comprendida entre las actividades económicas habituales del sujeto pasivo que efectúa tal venta o que el valor de realización de los bienes de que se trate se reduzca en relación con su valor inicial, por el hecho de que se vendan como residuos o de que, por la misma razón, se haya modificado su naturaleza inicial.

33 En efecto, conforme a la jurisprudencia recordada en el apartado 27 de la presente sentencia, siempre que los bienes se utilicen en el marco de actividades económicas sujetas al IVA, el régimen de deducción afecta a todas las actividades económicas de un sujeto pasivo, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas. Por otra parte, procede señalar que el Tribunal de Justicia ya tuvo en cuenta, para considerar que no procedía la regularización de las deducciones, el hecho de que los residuos procedentes de inmuebles adquiridos en régimen de deducción del IVA y después demolidos parcialmente se habían revendido en el marco de operaciones por las que se repercute el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, apartado 35).

34 Por consiguiente, estas circunstancias no pueden dar lugar a una ruptura de la relación estrecha y directa entre el derecho a deducción del IVA soportado al adquirir los bienes de que se trata y la utilización de estos para operaciones sujetas a gravamen, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 29 de la presente sentencia.

35 De las consideraciones anteriores resulta que el artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la separación de un bien que el sujeto pasivo haya estimado que resultaba imposible continuar utilizando en el marco de sus actividades económicas habituales, seguida de la venta de dicho bien como residuo, la cual ha quedado sujeta al IVA, no constituye una «modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones», en el sentido de dicha disposición.

Cuestiones prejudiciales segunda a cuarta

36 Mediante la segunda cuestión prejudicial y las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta en la medida en que estas se refieren a bienes destruidos, cuestiones todas que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 185 de la Directiva de IVA debe interpretarse en el sentido de que la separación de un bien, que el sujeto pasivo estima que resulta imposible continuar utilizando en el marco de sus actividades económicas habituales, seguida de la destrucción voluntaria de dicho bien constituye una «modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones», en el sentido del apartado 1 de dicho artículo, y, en caso de respuesta afirmativa, si la separación del bien en tales circunstancias constituye una «destrucción fehacientemente probada o justificada» o una «pérdida fehacientemente probada o justificada», en el sentido del apartado 2 de dicho artículo, aunque no se trate de un hecho ajeno a la voluntad de ese sujeto pasivo y que este no pudo prever ni evitar.

37 En primer lugar, es preciso señalar que la destrucción de un bien conlleva necesariamente la desaparición de toda posibilidad de utilizarlos en operaciones imponibles (véase, por analogía,

la sentencia de 4 de octubre de 2012, PIGI, C?550/11, EU:C:2012:614, apartado 35).

38 Por consiguiente, ese hecho implica una ruptura de la relación estrecha y directa entre el derecho a deducir el IVA soportado y la utilización del bien de que se trate para operaciones posteriores gravadas, tal como se contempla en la jurisprudencia recordada en el apartado 29 de la presente sentencia, y constituye, por tanto, 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 del IVA. Ello se ve corroborado por la mención, en el apartado 2 de dicho artículo, de la destrucción entre las posibles excepciones a la obligación de regularización.

39 En segundo lugar, en cuanto al significado y el alcance de los términos «destrucción» y «pérdida», en el sentido del artículo 185, apartado 2, de la Directiva del IVA, ante la falta de definición, deben establecerse conforme al sentido habitual de estos términos en el lenguaje corriente, teniendo también en cuenta el contexto en el que se utilizan (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de abril de 2021, Austrian Airlines, C?826/19, EU:C:2021:318, apartado 22 y jurisprudencia citada).

40 En el lenguaje corriente, el término «destrucción» designa la acción de alterar profundamente un objeto, de hacerlo desaparecer mediante su demolición, de reducirlo a la nada. Por su parte, el término «pérdida», cuando se refiere a un bien, alude al hecho de verse privado de una cosa de la que se tenía la propiedad o el disfrute. De ello se desprende que la pérdida de un bien no puede derivarse de una acción voluntaria de su propietario o poseedor, circunstancia que no está excluida en caso de destrucción.

41 En cuanto al contexto en el que se inscriben las excepciones previstas en el artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA y a su objetivo, es preciso señalar que una disposición que establecía excepciones similares estaba incluida anteriormente en el artículo 20, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54). Los trabajos preparatorios relativos a esta última disposición indican que, mediante las referidas excepciones, el legislador comunitario había considerado necesario, en caso de desaparición de un bien que hubiera dado lugar a la deducción del IVA soportado, limitar la obligación de regularización a los casos de desaparición no justificada, con el fin de evitar que una pérdida de carácter fiscal pudiera añadirse a la pérdida económica cuando se aportaba la prueba de la destrucción, pérdida o robo.

42 De esas indicaciones se desprende que los supuestos de destrucción, de pérdida o de robo contemplados en el artículo 185, apartado 2, de la Directiva del IVA corresponden a casos de pérdida económica sufrida, pero también que la concurrencia de estos casos debe ser fehacientemente probada o justificada, conforme a lo dispuesto en el párrafo primero de esta disposición.

43 En el presente caso, habida cuenta de que la destrucción de los bienes de que se trata fue el resultado de una acción del sujeto pasivo, procede considerar que se trata de una «destrucción», y no de una «pérdida», en el sentido del artículo 185, apartado 2, de la Directiva del IVA.

44 Además, ni del texto de dicha disposición ni de los trabajos preparatorios que pueden considerarse pertinentes se desprende que la destrucción de un bien deba ser totalmente ajena a la voluntad del sujeto pasivo. En efecto, como se ha señalado en el apartado 40 de la presente sentencia, no puede excluirse que, en algunos supuestos, tal destrucción implique una acción voluntaria de este.

45 Así sucede, en particular, en caso de destrucción de un bien decidida a raíz de la comprobación de que este ha pasado a ser inadecuado para su utilización en el marco de las actividades económicas habituales del sujeto pasivo. A este respecto, 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 (sentencia de 22 de noviembre de 2018, MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, apartado 43 y jurisprudencia citada).

46 No obstante, para estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 185, apartado 2, de la Directiva del IVA, la destrucción de bienes que formen parte del patrimonio del sujeto pasivo debe estar fehacientemente probada o justificada y solo puede tomarse en consideración la destrucción de un bien decidida por la pérdida objetiva de utilidad de ese bien en el marco de las actividades económicas habituales del sujeto pasivo, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

47 Por lo demás, en la medida en que el órgano jurisdiccional remitente señala asimismo que el hecho de que algunos bienes que dieron lugar a las regularizaciones controvertidas en el litigio han sido «eliminados», le corresponde también comprobar si las circunstancias concretas a las que hace referencia ese término corresponden a la desaparición irreversible de tales bienes. Así, debe considerarse que las formas de eliminación de un bien como el vertido de este conducen a su «destrucción», en el sentido del artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA, siempre que conlleven concretamente la desaparición irreversible de dicho bien.

48 De las consideraciones anteriores se desprende que el artículo 185 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la separación de un bien que el sujeto pasivo haya estimado que resultaba imposible continuar utilizando en el marco de sus actividades económicas habituales, seguida de la destrucción voluntaria de dicho bien constituye una «modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones», en el sentido del apartado 1 de dicho artículo. Sin embargo, tal situación constituye una «destrucción», en el sentido del apartado 2, párrafo primero, de dicho artículo, con independencia de su carácter voluntario, de modo que esa modificación no genera una obligación de regularización siempre que esa destrucción esté fehacientemente probada o justificada y que el bien de que se trate haya perdido objetivamente toda utilidad en el marco de las actividades económicas del sujeto pasivo. La eliminación fehacientemente probada de un bien deberá asimilarse a su destrucción en la medida en que implique concretamente la desaparición irreversible de dicho bien.

Quinta cuestión prejudicial

49 Mediante la quinta cuestión prejudicial, planteada en caso de respuesta negativa a la primera, a la segunda o a ambas cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones de Derecho nacional que prevén la regularización del IVA deducido al adquirir un bien cuando este ha sido separado, por haber estimado el sujeto pasivo que resultaba imposible seguir utilizándolo en el marco de sus actividades económicas habituales, con independencia de que posteriormente el bien haya sido objeto de una venta sujeta al IVA o haya sido destruido o eliminado de forma fehacientemente probada o justificada

50 Sin embargo, de la última parte de esta cuestión prejudicial, a la luz de la resolución de remisión, en particular de las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta y de las circunstancias del litigio principal, se desprende que, mediante la presente cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente se refiere específicamente a la obligación de proceder en tales circunstancias a la regularización del IVA, en vista no solo de la obligación de regularización establecida en el artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA, sino también de algunas excepciones a dicha obligación mencionadas en el apartado 2 de ese artículo y, por tanto, en vista de las disposiciones del citado artículo 185 en su conjunto.

51 Por otra parte, por las mismas razones, no procede responder únicamente a esta cuestión en caso de respuesta negativa a la primera cuestión, relativa a la venta como residuos de bienes separados, o a la segunda cuestión, relativa a la destrucción de bienes separados. En efecto, una respuesta a la quinta cuestión también puede tener interés en caso de respuesta afirmativa a una de estas dos cuestiones.

52 En estas circunstancias, corresponde al Tribunal de Justicia reformular la cuestión que se le ha planteado, con el fin de proporcionar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de julio de 2021, *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, apartado 61 y jurisprudencia citada).

53 Por consiguiente, procede considerar que, mediante la quinta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 185 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones de Derecho nacional que prevén la regularización del IVA deducido con ocasión de la adquisición de un bien cuando este ha sido separado, por haber estimado el sujeto pasivo que resultaba imposible seguir utilizándolo en el marco de sus actividades económicas habituales, con independencia de que, posteriormente, el bien haya sido objeto de una venta sujeta al IVA o haya sido destruido o eliminado de forma fehacientemente probada o justificada.

54 Pues bien, dadas las consideraciones que motivaron las respuestas a las cuestiones prejudiciales primera a cuarta, que figuran en los apartados 35 y 48 de la presente sentencia, unas disposiciones nacionales de esa índole son incompatibles con el artículo 185, apartados 1 y 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA.

55 Además, la destrucción de un bien no es uno de los casos en los que el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de dicha Directiva autoriza a los Estados miembros a exigir, no obstante, la regularización de las deducciones.

56 En consecuencia, procede responder a la quinta cuestión prejudicial que el artículo 185 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones de Derecho nacional que prevén la regularización del IVA deducido al adquirir un bien cuando dicho bien haya sido separado, por estimar el sujeto pasivo que resultaba imposible seguir utilizándolo en el marco

de sus actividades económicas habituales, y, posteriormente, tal bien, o ha sido objeto de una venta sujeta al IVA, o ha sido destruido o eliminado de modo que implique concretamente su desaparición irreversible, siempre que tal destrucción esté fehacientemente probada o justificada y que el referido bien haya perdido objetivamente toda utilidad en el marco de las actividades económicas del sujeto pasivo.

Costas

57 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, 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

la separación de un bien que el sujeto pasivo haya estimado que resultaba imposible continuar utilizando en el marco de sus actividades económicas habituales, seguida de la venta de dicho bien como residuo, la cual ha quedado sujeta al impuesto sobre el valor añadido (IVA), no constituye una «modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones», en el sentido de dicha disposición.

2) **El artículo 185 de la Directiva 2006/112**

debe interpretarse en el sentido de que

la separación de un bien que el sujeto pasivo haya estimado que resultaba imposible continuar utilizando en el marco de sus actividades económicas habituales, seguida de la destrucción voluntaria de dicho bien constituye una «modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones», en el sentido del apartado 1 de dicho artículo. Sin embargo, tal situación constituye una «destrucción», en el sentido del apartado 2, párrafo primero, de dicho artículo, con independencia de su carácter voluntario, de modo que esa modificación no genera una obligación de regularización siempre que esa destrucción esté fehacientemente probada o justificada y que el bien de que se trate haya perdido objetivamente toda utilidad en el marco de las actividades económicas del sujeto pasivo. La eliminación fehacientemente probada de un bien deberá asimilarse a su destrucción en la medida en que implique concretamente la desaparición irreversible de dicho bien.

3) **El artículo 185 de la Directiva 2006/112**

debe interpretarse en el sentido de que

se opone a disposiciones de Derecho nacional que prevén la regularización del IVA deducido al adquirir un bien cuando dicho bien haya sido separado, por estimar el sujeto pasivo que resultaba imposible seguir utilizándolo en el marco de sus actividades económicas habituales, y, posteriormente, tal bien, o ha sido objeto de una venta sujeta al IVA, o ha sido destruido o eliminado de modo que implique concretamente su desaparición irreversible, siempre que tal destrucción esté fehacientemente probada o justificada y que el referido bien haya perdido objetivamente toda utilidad en el marco de las actividades

económicas del sujeto pasivo.

Firmas

* Lengua de procedimiento: búlgaro.