



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

22 février 2018 *

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Articles 184 et 185 – Régularisation de la déduction de la taxe payée en amont – Modification des éléments pris en considération pour la détermination de la déduction – Notion d’“opérations totalement ou partiellement impayées” – Incidence d’une décision d’homologation de concordat revêtue de l’autorité de la chose jugée »

Dans l’affaire C-396/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Cour suprême de la République de Slovénie), par décision du 5 juillet 2016, parvenue à la Cour le 15 juillet 2016, dans la procédure

T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., en faillite,
contre

Republika Slovenija,

LA COUR (première chambre),

composée de M^{me} R. Silva de Lapuerta, président de chambre, MM. C.G. Fernlund, J.-C. Bonichot (rapporteur), S. Rodin et E. Regan, juges,

avocat général : M. H. Saugmandsgaard Øe,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., en faillite, par M^e V. Bajuk, odvetnik, et par M^e J. Češnovar, odvetnica,
- pour le gouvernement slovène, par M^{me} B. Jovin Hrastnik, en qualité d’agent,
- pour la Commission européenne, par MM. R. Lyal et M. Žebre, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 12 octobre 2017,

rend le présent

* Langue de procédure : le slovène.

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 184 à 186 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (ci-après « T-2 »), société en faillite, à la Republika Slovenija (République de Slovénie), représentée par le Ministrstvo za finance (ministère des Finances), au sujet du paiement de droits de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) d'un montant de 7 362 080,27 euros réclamés pour la période allant du 1^{er} au 29 février 2012.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 90 de la directive TVA dispose :

« 1. En cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres.

2. En cas de non-paiement total ou partiel, les États membres peuvent déroger au paragraphe 1. »
- 4 L'article 184 de cette directive se lit comme suit :

« La déduction initialement opérée est régularisée lorsqu'elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer. »
- 5 L'article 185 de ladite directive prévoit :

« 1. La régularisation a lieu notamment lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA, entre autres en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus.

2. Par dérogation au paragraphe 1, il n'y a pas lieu à régularisation en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées, en cas de destruction, de perte ou de vol dûment prouvés ou justifiés et en cas de prélèvements effectués pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons visés à l'article 16.

En cas d'opérations totalement ou partiellement impayées et en cas de vol, les États membres peuvent toutefois exiger la régularisation. »
- 6 L'article 186 de la directive TVA se lit comme suit :

« Les États membres déterminent les modalités d'application des articles 184 et 185. »

Le droit slovène

- 7 L'article 39 du Zakon o davku na dodano vrednost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée) (Uradni list RS n° 13/11, ci-après le « ZDDV-1 ») prévoit, à ses paragraphes 3 et 4 :

« 3) L'assujetti peut également régulariser (réduire) le montant de la TVA déclarée si, sur la base d'une décision judiciaire définitive relative à une procédure de faillite clôturée ou une procédure de concordat close avec succès, celle-ci ne serait pas remboursée ou pas remboursée intégralement. Peut agir de la même manière l'assujetti qui reçoit une décision judiciaire définitive de suspension de la procédure d'exécution forcée ou une autre attestation d'où il ressort que, dans une procédure d'exécution forcée clôturée, il n'a pas été remboursé ou pas été remboursé en intégralité, ainsi que l'assujetti qui n'a pas été remboursé ou pas été remboursé en intégralité parce que le débiteur a été radié du registre des sociétés ou d'autres registres ou documents pertinents. Si l'assujetti perçoit a posteriori un paiement ou un paiement partiel pour la fourniture de biens ou de services en rapport avec laquelle il a fait valoir une correction de la base imposable conformément à ce paragraphe, il doit déclarer sur la somme reçue la TVA.

4) Indépendamment du paragraphe précédent, l'assujetti peut régulariser (réduire) le montant de la TVA déclarée et non versée sur l'ensemble des créances reconnues qu'il a déclarées dans la procédure de concordat ou de faillite. »

- 8 L'article 68 du ZDDV-1, intitulé « Régularisation de la déduction de TVA », dispose :

« 1) Un assujetti doit régulariser la déduction initialement opérée si elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer.

2) Un assujetti doit procéder à une régularisation si des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déduction de TVA, comme par exemple en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus.

3) Par dérogation au paragraphe 2 du présent article, l'assujetti ne régularise pas la déduction initialement opérée en cas de destruction ou de perte dûment prouvées et en cas de prélèvements effectués pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons visés à l'article 7 de la présente loi. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 9 Par une décision du 28 novembre 2011, l'Okrožno sodišče v Mariboru (tribunal régional de Maribor, Slovénie) a homologué un concordat en vertu duquel T-2, entreprise slovène du secteur des communications électroniques, est tenue au paiement de ses dettes à hauteur de 44 % de leur montant seulement et dans un délai de neuf ans. Cette décision est devenue définitive le 24 février 2012.
- 10 Sur cette base, le Davčni urad Ljubljana (direction des impôts de Ljubljana, Slovénie) a considéré que T-2 devait procéder à une régularisation des déductions de TVA opérées, conformément à l'article 68 du ZDDV-1, et a demandé à T-2, par une décision du 27 mai 2013, le paiement d'un montant de 7 362 080,27 euros de droits de TVA, pour la période allant du 1^{er} au 29 février 2012.
- 11 Le recours formé par T-2 contre cette décision auprès du ministère des Finances a été rejeté. Son recours introduit devant l'Upravno sodišče Republike Slovenije (tribunal administratif de la République de Slovénie) a également été rejeté, par un jugement du 18 novembre 2014. Ce dernier fait l'objet d'une procédure de révision devant le Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Cour suprême de la République de Slovénie).

- 12 Dans ce cadre, T-2 s'oppose à la régularisation des déductions de la TVA payée en amont. Elle fait valoir que l'homologation d'un concordat, revêtue de l'autorité de la chose jugée, constitue non pas une modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions, au sens de l'article 68 du ZDDV-1, mais un cas particulier, qui ne serait pas prévu par cette loi.
- 13 Selon la juridiction de renvoi, l'homologation du concordat concerné, revêtue de l'autorité de la chose jugée, pourrait relever du champ d'application de l'article 68 du ZDDV-1, qui transpose les articles 184 et 185 de la directive TVA, en vertu duquel l'assujetti doit régulariser les déductions effectuées en cas de modifications des éléments pris en considération pour déterminer le montant de ces déductions.
- 14 Cette juridiction précise, à cet égard, que l'article 63 du ZDDV-1 dispose que l'assujetti a le droit de déduire du montant de la TVA qu'il est tenu de payer à l'administration fiscale le montant de la TVA qu'il doit verser ou qu'il a versé à son fournisseur lors de l'acquisition de biens ou de services. En d'autres termes, dès lors que la décision définitive d'homologation du concordat à l'égard de l'assujetti a une incidence sur l'obligation de celui-ci de verser la TVA à son fournisseur, cette décision serait également déterminante en ce qui concerne les obligations de l'assujetti à l'égard de l'administration fiscale.
- 15 La juridiction de renvoi relève également que l'article 39 du ZDDV-1, qui transpose l'article 90 de la directive TVA dans le droit slovène, prévoit expressément que l'homologation d'un concordat dont bénéficie un débiteur permet au vendeur de régulariser la TVA qu'il a déclarée.
- 16 En outre, il ressort de la décision de renvoi que le caractère définitif de la décision d'homologation du concordat empêche les créanciers de demander le paiement total de leurs créances. En revanche, les obligations du débiteur seraient maintenues. Ainsi, si ce dernier payait volontairement les dettes à concurrence d'un montant supérieur au montant fixé par le concordat, il ne serait pas en droit, en vertu des dispositions nationales relatives à l'enrichissement sans cause, d'en demander le remboursement.
- 17 La juridiction de renvoi ajoute que, aux fins de l'imposition, l'homologation d'un concordat doit être appréciée en fonction de sa teneur économique. De ce point de vue, la procédure de concordat conduirait à une réduction des créances et non pas seulement à leur non-paiement.
- 18 Cela étant, la juridiction de renvoi estime que, afin d'appliquer l'article 68 du ZDDV-1, il lui importe de comprendre les dispositions de la directive TVA que cet article transpose, à savoir, notamment, l'article 185, paragraphe 2, de la directive TVA, en vertu duquel il n'y a pas lieu à régularisation en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées, sauf si les États exigent, toutefois, cette régularisation.
- 19 Cette juridiction demande, notamment, si le fait qu'une opération demeure totalement ou partiellement impayée doit être qualifié de « modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions », au sens de l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA, et si l'homologation d'un concordat doit être considérée comme un non-paiement d'opérations, au sens de l'article 185, paragraphe 2, de cette directive.
- 20 Elle s'interroge, en outre, sur le degré de précision requis pour que les dispositions du droit national transposant la directive TVA puissent, conformément à l'article 185, paragraphe 2, second alinéa, de la directive TVA, valablement instituer une dérogation à la règle selon laquelle, en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées, il n'y a pas lieu à régularisation des déductions. À cet égard, il ressort de la décision de renvoi que l'article 68 du ZDDV-1 ne règle pas expressément le cas d'opérations totalement ou partiellement impayées.

21 C'est dans ce contexte que le Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Cour suprême de la République de Slovénie) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

- « 1) Convient-il de considérer la réduction des obligations en vertu de l'homologation définitive du concordat mentionnée dans la procédure au principal comme une modification des éléments pris en considération pour la détermination de la déduction de la TVA en amont, au sens de l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA, ou au contraire comme une autre situation dans laquelle la déduction était supérieure ou inférieure à la déduction à laquelle l'assujetti avait droit, au sens de l'article 184 de la directive TVA ?
- 2) Convient-il de considérer la réduction des obligations en vertu de l'homologation définitive du concordat mentionnée dans la procédure au principal comme un non-paiement (partiel) d'une opération, au sens de l'article 185, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive TVA ?
- 3) Un État membre doit-il, eu égard à l'exigence de clarté et de précision des situations juridiques, prescrite par le législateur de l'Union et à l'article 186 de la directive TVA, afin d'exiger la régularisation de la déduction en cas de non-paiement total ou partiel des opérations, comme le permet l'article 185, paragraphe 2, deuxième alinéa, de cette directive, prévoir expressément dans la législation nationale les cas de non-paiement, voire y inclure aussi l'homologation définitive du concordat (si elle est couverte par la notion d'opération impayée) ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 22 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la réduction des obligations d'un débiteur, qui résulte de l'homologation définitive d'un concordat, constitue une modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions, au sens de cette disposition.
- 23 Il y a lieu de rappeler que les articles 184 à 186 de la directive TVA déterminent les conditions dans lesquelles l'administration fiscale peut exiger une régularisation de la part d'un assujetti. Le mécanisme de régularisation prévu à ces articles fait partie intégrante du régime de déduction de la TVA établi par la directive TVA. Il vise à accroître la précision des déductions de manière à assurer la neutralité de la TVA (arrêt du 13 mars 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, points 48 et 50).
- 24 Le principe de neutralité de la TVA est préservé dès lors que le régime de déduction, instauré par le titre X de la directive TVA, permet aux maillons intermédiaires de la chaîne de distribution de déduire de la base de leur propre imposition les sommes payées par chacun à son propre fournisseur au titre de la TVA sur l'opération correspondante et de restituer ainsi à l'administration fiscale la partie de la TVA qui correspond à la différence entre le prix auquel chacun a livré la marchandise à son acheteur et le prix qu'il a payé à son fournisseur (voir, par analogie, arrêts du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, point 33, du 15 octobre 2002, Commission/Allemagne, C-427/98, EU:C:2002:581, point 42, et du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, point 36,).
- 25 En ce qui concerne l'obligation de régularisation de la déduction de la TVA effectuée au titre de la taxe payée en amont, l'article 184 de la directive TVA prévoit que la déduction initialement opérée doit être régularisée lorsqu'elle est inférieure ou supérieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer.

- 26 L'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA précise qu'une régularisation doit notamment être opérée lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant de ladite déduction sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA (voir, en ce sens, arrêt du 13 mars 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, point 51).
- 27 Il résulte de la lecture conjointe des articles 184 et 185, paragraphe 1, de la directive TVA que, lorsque, en raison de la modification de l'un des éléments initialement pris en considération pour le calcul des déductions, une régularisation s'avère nécessaire, le calcul du montant de cette régularisation doit aboutir à ce que le montant des déductions finalement opérées corresponde à celui que l'assujetti aurait été en droit d'opérer si cette modification avait été initialement prise en compte (arrêt du 16 juin 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, point 47).
- 28 En l'occurrence, il est constant que l'homologation définitive d'un concordat a réduit les obligations d'un acheteur, à savoir T-2, à l'égard de ses fournisseurs.
- 29 De ce fait, une telle homologation a réduit les sommes payées par T-2 à ses fournisseurs au titre de la TVA et, par là-même, conformément aux principes rappelés au point 24 du présent arrêt, a modifié les éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions.
- 30 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la réduction des obligations d'un débiteur, qui résulte de l'homologation définitive d'un concordat, constitue une modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions, au sens de cette disposition.

Sur la deuxième question

- 31 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande si l'article 185, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la réduction des obligations d'un débiteur résultant de l'homologation définitive d'un concordat constitue un cas d'opération totalement ou partiellement impayée ne donnant pas lieu à une régularisation de la déduction initialement opérée, au sens de cette disposition.
- 32 En ce qui concerne l'interprétation de l'article 185, paragraphe 2, de la directive TVA, il résulte de la jurisprudence de la Cour que, aux fins de l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, il y a lieu de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (arrêt du 26 octobre 2017, I, C-195/16, EU:C:2017:815, point 32).
- 33 À cet égard, il y a lieu de rappeler que l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA, qui vise les cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération, oblige les États membres à réduire la base d'imposition et, partant, le montant de la TVA due par l'assujetti chaque fois que, postérieurement à la conclusion d'une transaction, une partie ou la totalité de la contrepartie n'est pas perçue par l'assujetti (arrêt du 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, point 22).
- 34 Une telle situation relève également, ainsi qu'il résulte des points 23 à 29 du présent arrêt, de l'article 185 de la directive TVA, qui s'applique, notamment, en cas de réduction des obligations d'un acheteur à l'égard de son fournisseur.
- 35 Alors que l'article 90 de cette directive régit le droit d'un fournisseur de réduire la base d'imposition lorsque, postérieurement à la conclusion d'une transaction, il ne reçoit pas la contrepartie prévue ou reçoit seulement une partie de celle-ci, l'article 185 de ladite directive concerne la régularisation des

déductions initialement opérées par l'autre partie à cette même transaction. Partant, ces deux articles représentent les deux faces d'une même opération économique et il convient de les interpréter de manière cohérente.

- 36 La Cour a déjà jugé que la situation de non-paiement du prix d'achat, au sens de l'article 90 de la directive TVA, ne remet pas les parties dans leur situation initiale. En effet, si le non-paiement total ou partiel du prix d'achat intervient sans qu'il y ait eu résolution ou annulation du contrat, l'acheteur reste redevable du prix convenu et le vendeur, bien que n'étant plus propriétaire du bien, dispose toujours, en principe, de sa créance, dont il peut se prévaloir devant le juge. Dès lors qu'il ne saurait être exclu, cependant, qu'une telle créance devienne en fait définitivement irrécouvrable, le législateur de l'Union a entendu laisser à chaque État membre le choix de déterminer si la situation de non-paiement du prix d'achat ouvre droit à la réduction de la base d'imposition à due concurrence, dans les conditions qu'il fixe, ou bien si une telle réduction n'est pas admise dans cette situation (arrêt du 12 octobre 2017, *Lombard Ingatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, point 29).
- 37 Cette faculté de dérogation, qui est strictement limitée aux cas de non-paiement total ou partiel, est fondée sur l'idée selon laquelle le non-paiement de la contrepartie peut, dans certaines circonstances et en raison de la situation juridique existant dans l'État membre concerné, être difficile à vérifier ou n'être que provisoire (arrêt du 23 novembre 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, point 17).
- 38 L'exercice d'une telle faculté de dérogation doit être justifié afin que les mesures prises par les États membres pour sa mise en œuvre ne bouleversent pas l'objectif d'harmonisation fiscale poursuivi par la directive TVA (arrêt du 23 novembre 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, point 18).
- 39 Il découle de ce qui précède que le non-paiement est caractérisé par l'incertitude inhérente à sa nature non définitive (arrêt du 12 octobre 2017, *Lombard Ingatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, point 30).
- 40 S'il est pertinent que les États membres puissent combattre cette incertitude, une telle faculté de dérogation ne saurait s'étendre au-delà de ladite incertitude, et notamment à la question de savoir si une réduction de la base d'imposition peut ne pas être effectuée en cas de non-paiement (arrêt du 23 novembre 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, point 22).
- 41 Au vu des considérations énoncées aux points 32 à 35 du présent arrêt, cette interprétation de la notion de « non-paiement », au sens de l'article 90 de la directive TVA, s'applique également à la notion d'« opération totalement ou partiellement impayée », au sens de l'article 185, paragraphe 2, de cette directive.
- 42 Par conséquent, afin de savoir si le litige porté devant elle concerne une telle opération totalement ou partiellement impayée, il incombe à la juridiction de renvoi d'apprécier, en application des critères exposés aux points 36 à 40 du présent arrêt, notamment si, après l'homologation définitive d'un concordat, selon le droit national applicable, l'acheteur reste redevable du prix convenu et si le vendeur ou le fournisseur est toujours titulaire de sa créance, dont il peut se prévaloir devant le juge. Si, en revanche, cette juridiction devait constater que les obligations du débiteur ont été réduites de telle sorte que la partie correspondante des créances des fournisseurs de ce dernier est devenue définitivement irrécouvrable, les dérogations prévues à l'article 185, paragraphe 2, de la directive TVA, en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées, ne sauraient trouver à s'appliquer.
- 43 S'agissant, en outre, des critères à appliquer aux fins de l'appréciation du caractère définitif ou non d'une créance, il y a lieu de rappeler que la prise en compte de la réalité économique et commerciale constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA (arrêts du 7 octobre 2010, *Loyalty Management UK et Baxi Group*, C-53/09 et C-55/09, EU:C:2010:590, point 39, ainsi que du 20 juin 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, point 42).

- 44 À cet égard, il ressort de la décision de renvoi que la décision d'homologation du concordat en cause au principal empêche les créanciers de demander le paiement total de leurs créances et que, d'un point de vue économique, cette décision conduit à une réduction des obligations du débiteur à l'égard de ses créanciers et non pas seulement à un défaut de paiement. Par conséquent, il n'apparaît pas que la réduction des obligations d'un débiteur résultant de l'homologation définitive d'un concordat constitue un cas d'opération totalement ou partiellement impayée, ce qu'il appartient, toutefois, à la juridiction de renvoi de vérifier.
- 45 Il résulte des considérations qui précèdent qu'il convient de répondre à la deuxième question que l'article 185, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la réduction des obligations d'un débiteur résultant de l'homologation définitive d'un concordat ne constitue pas un cas d'opération totalement ou partiellement impayée ne donnant pas lieu à une régularisation de la déduction initialement opérée, dès lors que cette réduction est définitive, ce qu'il appartient, toutefois, à la juridiction de renvoi de vérifier.

Sur la troisième question

- 46 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 185, paragraphe 2, second alinéa, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que, afin de mettre en œuvre la faculté prévue à cette disposition, un État membre doit, eu égard à l'exigence de clarté et de précision des situations juridiques, prévoir expressément une obligation de régularisation des déductions en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées.
- 47 En ce qui concerne l'obligation de régularisation de la déduction de la TVA effectuée au titre de la taxe payée en amont, l'article 184 de la directive TVA prévoit que la déduction initialement opérée doit être régularisée lorsqu'elle est inférieure ou supérieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer. Selon l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA, une telle régularisation doit notamment être opérée lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant de ladite déduction sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA.
- 48 Toutefois, par dérogation à la règle énoncée à l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA, le paragraphe 2 de cet article prévoit, à son premier alinéa, qu'il n'y a pas lieu à régularisation en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées, en cas de destruction, de perte ou de vol dûment prouvés ou justifiés et en cas de prélèvements effectués pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons. En vertu du second alinéa dudit paragraphe 2, les États membres peuvent toutefois exiger la régularisation en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées et en cas de vol.
- 49 Il ressort de la demande de décision préjudicielle que l'article 68, paragraphe 3, du ZDDV-1, qui transpose l'article 185, paragraphe 2, de la directive TVA dans le droit slovène, ne prévoit pas expressément d'obligation de régularisation en cas de vol et d'opérations totalement ou partiellement impayées, mais se contente de ne pas inclure ces cas de figure dans la liste des dérogations à l'obligation de régularisation.
- 50 À cet égard, la Cour a précisé que les États membres, lorsqu'ils exercent une faculté prévue par la directive TVA, peuvent choisir la technique normative qui leur semble la plus appropriée (voir, en ce sens, arrêts du 4 juin 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, point 56, et du 4 octobre 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, point 33). Ils peuvent ainsi, par exemple, soit se limiter à reprendre, dans la législation nationale, la formule utilisée dans cette directive ou une expression qui lui est équivalente, soit énumérer, de manière exhaustive, dans une liste, les situations dans lesquelles, par dérogation à l'article 185, paragraphe 1, de cette directive, il n'y a pas lieu de régulariser les déductions initialement opérées.

- 51 L'absence de mention, dans une telle liste, des opérations totalement ou partiellement impayées peut être regardée comme le résultat de l'exercice, par l'État membre, de la faculté de dérogation qui lui a été accordée en vertu de l'article 185, paragraphe 2, second alinéa, de la directive TVA (voir, par analogie, arrêt du 15 mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, point 24).
- 52 Dès lors que la juridiction de renvoi s'interroge sur le respect de l'exigence de clarté et de précision des situations juridiques, il y a lieu de rappeler que le principe de sécurité juridique, qui a pour corollaire le principe de protection de la confiance légitime, exige, d'une part, que les règles de droit soient claires et précises et, d'autre part, que leur application soit prévisible pour les justiciables (arrêt du 9 octobre 2014, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, point 28).
- 53 À cet égard, ainsi qu'il ressort des points précédents du présent arrêt, il n'apparaît pas que la réglementation nationale concernée empêche les assujettis de connaître avec exactitude l'étendue des obligations qu'elle leur impose et ne les mette pas en mesure de connaître sans ambiguïté leurs droits et leurs obligations et de prendre leurs dispositions en conséquence.
- 54 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la troisième question que l'article 185, paragraphe 2, second alinéa, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que, afin de mettre en œuvre la faculté prévue à cette disposition, un État membre n'est pas tenu de prévoir expressément une obligation de régularisation des déductions en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées.

Sur les dépens

- 55 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit :

- 1) **L'article 185, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que la réduction des obligations d'un débiteur, qui résulte de l'homologation définitive d'un concordat, constitue une modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions, au sens de cette disposition.**
- 2) **L'article 185, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que la réduction des obligations d'un débiteur résultant de l'homologation définitive d'un concordat ne constitue pas un cas d'opération totalement ou partiellement impayée ne donnant pas lieu à une régularisation de la déduction initialement opérée, dès lors que cette réduction est définitive, ce qu'il appartient, toutefois, à la juridiction de renvoi de vérifier.**
- 3) **L'article 185, paragraphe 2, second alinéa, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que, afin de mettre en œuvre la faculté prévue à cette disposition, un État membre n'est pas tenu de prévoir expressément une obligation de régularisation des déductions en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées.**

Signatures