ORDONANȚA CURȚII (Camera a opta)

18 mai 2021 *

„Trimitere preliminară – Articolul 99 din Regulamentul de procedură al Curții – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Deducerea taxei achitate în amonte în faza de construcție a unei clădiri – Regim de impozitare la cerere – Abandonarea activității avute în vedere inițial – Regularizarea deducerii taxei achitate în amonte – Răspuns la întrebarea preliminară care poate fi în mod clar dedus din jurisprudență”

În cauza C-248/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), prin decizia din 19 mai 2020, primită de Curte la 9 iunie 2020, în procedura

Skatteverket

împotriva

Skellefteå Industrihus AB,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul N. Wahl, președinte de cameră, domnul F. Biltgen (raportor) și doamna L. S. Rossi, judecători,

avocat general: domnul H. Saugmandsgaard Øe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere decizia luată, după ascultarea avocatului general, de a se pronunța prin ordonanță motivată, în conformitate cu articolul 99 din Regulamentul de procedură al Curții,

dă prezenta

Ordonanță

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 137, 168, 184-187, 189 și 192 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

* Limba de procedură: suedeza.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Skatteverket (administrația fiscală, Suedia), pe de o parte, și Skellefteå Industrihus AB, pe de altă parte, în legătură cu obligarea acesteia la o regularizare a deducerii taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte ca urmare a abandonării unui proiect de investiții imobiliare.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.”

4 Articolul 135 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[…]

(l) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.”

5 Articolul 137 din directiva menționată prevede:

„(1) Statele membre pot acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea următoarelor operațiuni:

[…]

(b) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a);

(c) livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construibile prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b);

(d) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.

(2) Statele membre stabilesc normele de exercitare a opțiunii prevăzute la alineatul (1).

Statele membre pot limita sfera de aplicare a dreptului de opțiune menționat anterior.”

6 Potrivit articolului 168 din aceeași directivă:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

(b) TVA datorată pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii în temeiul articolului 18 litera (a) și articolului 27;

(c) TVA datorată pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i);

(d) TVA datorată pentru operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare în conformitate cu articolele 21 și 22;

(e) TVA datorată sau achitată pentru importul de bunuri în statul membru în cauză."

7 Articolul 184 din Directiva TVA prevede:

„Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă."

8 Articolul 185 din această directivă prevede:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării."

9 Articolul 186 din directiva menționată prevede:

„Statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185."

10 Articolul 187 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„(1) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.

Cu toate acestea, statele membre își pot baza regularizarea pe o perioadă de cinci ani compleți de la data la care bunurile sunt utilizate prima dată.

În cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.

(2) Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din TVA aplicată bunurilor de capital sau, în cazul prelungirii perioadei de regularizare, pentru o fracțiune corespunzătoare din TVA.

Regularizarea prevăzută la primul paragraf se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate, fabricate sau, după caz, utilizate prima dată."

11 Potrivit dispozițiilor articolului 188 din Directiva TVA:

„(1) În cazul în care sunt livrate în perioada de regularizare, bunurile de capital sunt considerate ca și când au fost utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile până la expirarea perioadei de regularizare.

Activitatea economică este considerată impozabilă în întregime în cazurile în care livrarea de bunuri de capital este impozabilă.

Activitatea economică este considerată scutită în întregime în cazurile în care livrarea de bunuri de capital este scutită.

(2) Regularizarea prevăzută la alineatul (1) se efectuează o singură dată pentru perioada de timp rămasă din perioada de regularizare. Cu toate acestea, atunci când livrarea de bunuri de capital este scutită, statele membre pot să nu solicite o regularizare în măsura în care cumpărătorul este o persoană impozabilă care utilizează bunurile de capital respective doar pentru operațiuni care dau drept de deducere."

12 Articolul 189 din această directivă prevede:

„Pentru aplicarea articolelor 187 și 188, statele membre pot adopta următoarele măsuri:

(a) definirea conceptului de bunuri de capital;

(b) precizarea valorii TVA care este luată în considerare pentru regularizare;

(c) adoptarea oricăror măsuri necesare pentru a se asigura că regularizarea nu creează avantaje nejustificate;

(d) permiterea simplificărilor administrative."

13 Articolul 190 din directiva menționată prevede:

„În sensul articolelor 187, 188, 189 și 191, statele membre pot considera ca bunuri de capital serviciile care au caracteristici similare celor atribuite în mod normal bunurilor de capital."

14 Articolul 191 din Directiva TVA prevede:

„În cazul în care, în orice stat membru, efectul practic al aplicării articolelor 187 și 188 este neglijabil, statul membru în cauză poate opta, după consultarea comitetului TVA, să nu aplice dispozițiile respective, ținând seama de impactul global al TVA în statul membru în cauză și de necesitatea unei simplificări administrative și cu condiția să nu rezulte denaturări ale concurenței."

15 Potrivit articolului 192 din această directivă:

„Atunci când o persoană impozabilă trece de la regimul normal de impozitare la un regim special sau viceversa, statele membre adoptă toate măsurile necesare pentru a se asigura că persoana impozabilă respectivă nu beneficiază de avantaje nejustificate sau nu suferă prejudicii nejustificate."

Dreptul suedez

16 În conformitate cu articolul 2 din capitolul 3 din Mervärdesskattelag (1994:200) [Legea privind taxa pe valoarea adăugată (1994:200)] din 30 martie 1994 (SFS 1994, nr. 200), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), închirierea bunurilor imobile este, în principiu, scutită de TVA. Totuși, proprietarul unui bun imobil care îl închiriază în tot sau în parte unui locatar pentru o folosință permanentă pentru o activitate impozabilă poate opta pentru impozitare, în temeiul articolului 3 din capitolul 3 și al articolului 1 din capitolul 9 din Legea privind TVA-ul.

17 Deși nu este posibil, în principiu, să se opteze pentru impozitare decât după finalizarea bunului imobil și după începerea închirierii, din articolul 3 alineatul 3 punctul 3 din capitolul 3 și din articolul 2 din capitolul 9 din Legea privind TVA-ul rezultă însă că proprietarul unui imobil poate opta pentru impozitare în faza de construcție a imobilului, cu condiția în special ca acesta să aibă intenția de a închiria clădirea din momentul finalizării acesteia.

18 În temeiul articolului 6 alineatul 2 din capitolul 9 din această lege, administrația fiscală poate, în cursul construcției imobilului, chiar înainte de începerea închirierii, să pună capăt impozitării la cerere în cazul în care se dovedește că nu mai sunt îndeplinite condițiile legate de acest regim.

19 Capitolul 8 și capitolul 8a din Legea privind TVA-ul cuprind dispoziții referitoare la dreptul de deducere a TVA-ului achitat pentru operațiunile în amonte și, respectiv, la regularizări.

20 În temeiul articolului 3 din capitolul 8 și al articolului 8 din capitolul 9 din această lege, proprietarul unui imobil care a optat pentru impozitare are dreptul să deducă TVA-ul achitat în amonte aferent achizițiilor legate de activitatea sa. Deducerea poate fi efectuată fie prin impozitarea la cerere în cursul fazei de construcție, fie prin deducere retroactivă, fie prin regularizare.

21 Potrivit articolului 4 din capitolul 8 din legea menționată, regularizarea deducerilor trebuie efectuată, în principiu, în cazul modificării utilizării unui bun de capital a cărui achiziționare a dat naștere, în tot sau în parte, unui drept de deducere a taxei achitate în amonte, astfel încât dreptul de deducere este redus. De asemenea, este necesar să se efectueze o regularizare a deducerilor în situația inversă, și anume atunci când cumpărarea nu ar da naștere dreptului de deducere sau ar da naștere numai parțial dreptului, iar, în urma unei modificări a utilizării, dreptul de deducere este constatat sau devine superior.

22 Potrivit articolului 6 din capitolul 8a din aceeași lege, regularizarea se poate efectua numai în cazul în care utilizarea bunurilor de capital s-a modificat sau se efectuează un transfer de proprietate într-un anumit termen (perioadă de regularizare). Această perioadă este de zece ani pentru bunurile imobiliare.

23 Articolul 11 din capitolul 9 din Legea privind TVA-ul conține dispoziții speciale referitoare la regularizare în ipoteza în care impozitarea la cerere încetează în faza de construcție înainte de începerea unei închirieri impozabile. Regularizarea se efectuează, astfel, o singură dată pentru perioada rămasă din perioada de regularizare. În plus, taxa achitată în amonte aferentă perioadei cuprinse între decizia de acordare a impozitării la cerere și încetarea acesteia trebuie plătită statului, majorată cu dobânzi. Aceste dispoziții au ca efect faptul că orice taxă achitată în amonte care a fost dedusă trebuie restituită imediat, majorată cu dobânzi.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

24 Întrucât intenționa să construiască, pe un teren propriu, o clădire de birouri destinată închirierii, Skellefteå Industrihus, societate de drept suedez, a solicitat și a obținut, cu ocazia construirii imobilului, beneficiul regimului de impozitare la cerere începând din luna noiembrie a anului 2012. Ulterior, aceasta a dedus în cuantum de 966 508 coroane suedeze (SEK) (aproximativ 95 400 de euro), TVA-ul achitat în amonte pentru achiziții pe care le efectuase, în principal servicii de arhitectură referitoare la construcția planificată. După ce unul dintre potențialii viitori locatari a informat că nu mai era interesat de închirierea de spații în clădirea respectivă, reevaluarea costurilor a evidențiat că proiectul nu era rentabil din punct de vedere financiar. Intimata din litigiul principal a decis, așadar, în luna septembrie a anului 2013, să abandoneze proiectul, ceea ce a pus capăt regimului de impozitare la cerere.

25 În luna decembrie anului 2013, Skellefteå Industrihus a restituit integral TVA-ul dedus în perioada în care beneficiase de regimul de impozitare la cerere. Cu toate acestea, trei ani mai târziu, apreciind că obligația de a efectua restituirea TVA-ului dedus în amonte nu era compatibilă cu Directiva TVA, aceasta a solicitat ca deducerea în amonte să fie din nou acceptată.

26 Întrucât cererea menționată a fost respinsă de administrația fiscală, Skellefteå Industrihus a introdus o acțiune la Förvaltningsrätten i Umeå (Tribunalul Administrativ cu sediul în Umeå, Suedia), care a admis acțiunea pentru motivul că legislația națională aplicabilă nu era compatibilă cu dreptul Uniunii. În consecință, administrația fiscală a plătit Skellefteå Industrihus cuantumul TVA-ului pe care îl restituise inițial aceasta din urmă.

27 Având în vedere că apelul declarat de administrația fiscală a fost respins, aceasta a formulat recurs la instanța de trimitere solicitând obligarea Skellefteå Industrihus la plata TVA-ului dedus în amonte.

28 Instanța de trimitere arată mai întâi că, în speță, nu a existat un abuz sau o fraudă și că achizițiile nu au servit la realizarea unor operațiuni scutite. Astfel, litigiul principal ar privi numai problema compatibilității articolului 11 din capitolul 9 din Legea privind TVA-ul cu Directiva TVA atunci când obligația fiscală încetează ca urmare a abandonării unui proiect de construcție a unei clădiri înainte de finalizarea acesteia și, așadar, nu a fost realizată nicio operațiune de închiriere.

29 Instanța de trimitere arată în continuare că dispozițiile articolului 11 din capitolul 9 din Legea privind TVA-ul nu au echivalent direct în Directiva TVA și că trebuie, așadar, să se stabilească dacă, astfel cum susține administrația fiscală, aceste dispoziții se înscriu efectiv în cadrul marjei de apreciere conferite statelor membre de articolul 137 din directiva menționată pentru a preciza regimul impozitării la cerere pentru închirierile imobiliare. Or, răspunsul la o asemenea întrebare nu ar putea fi dedus din jurisprudența Curții și în special nu ar putea fi dedus din Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22), din Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), și din Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 În sfârșit, aceasta precizează că, în ipoteza în care Curtea ar considera că reglementarea în discuție în litigiul principal nu este acoperită de marja de apreciere recunoscută statelor membre, ar mai trebui să se examineze dacă aceste dispoziții pot fi totuși admise în raport cu normele Directivei TVA privind regularizarea deducerilor. Instanța de trimitere consideră că, și cu privire la acest aspect jurisprudența Curții, în special Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), nu ar permite să se răspundă la această întrebare.

31 În aceste condiții, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este compatibil cu Directiva TVA, în special cu articolele 137, 168, 184-187, 189 și 192 din aceasta, ca un proprietar al unui imobil, care a optat pentru impozitarea construirii unei clădiri și care a dedus TVA-ul achitat în amonte pentru achizițiile aferente proiectului de construcție, să fie obligat să restituie imediat cuantumul total al TVA-ului achitat în amonte, majorat cu dobânzi, pe baza faptului că obligația fiscală încetează ca urmare a întreruperii proiectului de construcție înainte de finalizarea clădirii și că, prin urmare, nu există o activitate de închiriere?”

Cu privire la întrebarea preliminară

32 În temeiul articolului 99 din Regulamentul de procedură, atunci când, printre altele, răspunsul la o întrebare formulată cu titlu preliminar poate fi în mod clar dedus din jurisprudență sau atunci când răspunsul la o asemenea întrebare nu lasă loc niciunei îndoieli rezonabile, Curtea, la propunerea judecătorului raportor și după ascultarea avocatului general, poate oricând să decidă să se pronunțe prin ordonanță motivată.

33 Este necesar ca în prezenta cauză să se aplice această dispoziție.

34 Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 137, 168, 184-187, 189 și 192 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale care prevede obligația proprietarului unui bun imobil, căruia i s-a acordat beneficiul regimului impozitării la cerere cu ocazia construirii unei clădiri pe care trebuia să o închirieze și care a dedus TVA-ul achitat în amonte pentru achizițiile aferente acestui proiect imobiliar, de a restitui imediat cuantumul total al TVA-ului, majorat cu dobânzi, pentru motivul că proiectul avut în vedere care a dat naștere dreptului de deducere a fost abandonat fără să fi existat o activitate taxabilă, sau care prevede, într-o asemenea situație, obligația de a regulariza TVA-ul achitat în amonte.

35 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie să se constate că faptele aflate la originea cauzei principale nu privesc o situație de încetare a impozitării, ci o situație de inexistență a unor operațiuni taxabile. Astfel, din moment ce, în temeiul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții, C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 26, precum și jurisprudența citată), supunerea la plata TVA-ului nu încetează în mod automat în momentul în care persoana impozabilă decide să abandoneze o activitate avută în vedere anterior.

36 În ceea ce privește aspectul dacă statele membre pot, în exercitarea marjei de apreciere care le este acordată la articolul 137 din Directiva TVA, să prevadă o normă potrivit căreia dreptul de deducere acordat ca urmare a exercitării dreptului de opțiune prevăzut la acest articol poate fi revocat retroactiv atunci când activitatea economică avută în vedere a fost abandonată, trebuie amintit că, în conformitate cu jurisprudența Curții, achiziționarea de bunuri sau servicii de către o persoană impozabilă care acționează în această calitate este cea care determină aplicarea sistemului de TVA și, prin urmare, a mecanismului de deducere. Utilizarea dată bunurilor sau serviciilor ori care este avută în vedere pentru acestea determină numai întinderea deducerii inițiale la care persoana impozabilă are dreptul în temeiul articolului 168 din Directiva TVA și întinderea eventualelor regularizări în perioadele următoare, dar nu afectează nașterea dreptului de deducere (Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 33 și jurisprudența citată).

37 De asemenea, Curtea a statuat în mod repetat că dreptul de deducere, odată născut, rămâne, în principiu, dobândit chiar dacă, ulterior, activitatea economică preconizată nu a fost realizată, astfel încât nu a condus la operațiuni taxabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punctul 20, și Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 25), sau dacă, din cauza unor împrejurări independente de voința sa, persoana impozabilă nu a utilizat bunurile și serviciile care au dat naștere dreptului de deducere în cadrul unor operațiuni taxabile (Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 34 și jurisprudența citată).

38 Orice interpretare diferită a Directivei TVA ar fi contrară principiului neutralității TVA-ului în ceea ce privește sarcina fiscală a întreprinderii. Într-adevăr, aceasta ar putea conduce, în cadrul tratamentului fiscal al acelorași activități de investiții, la diferențe nejustificate între întreprinderi care realizează deja operațiuni taxabile și altele care încearcă, prin intermediul unor investiții, să înceapă activități ce vor fi sursa unor operațiuni taxabile. De asemenea, ar fi stabilite diferențe arbitrare între aceste din urmă întreprinderi, întrucât acceptarea definitivă a deducerilor ar depinde de aspectul dacă asemenea investiții dau naștere sau nu unor operațiuni taxabile (Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 36 și jurisprudența citată).

39 Pe de altă parte, din jurisprudență reiese că, deși articolul 137 alineatul (2) din Directiva TVA lasă statelor membre o putere discreționară largă care le permite să determine normele de exercitare a dreptului de opțiune și chiar să îl suprime, statele membre nu pot utiliza această putere pentru a încălca articolele 167 și 168 din această directivă, revocând un drept de deducere deja dobândit (Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 48 și jurisprudența citată). Astfel, o limitare a deducerilor de TVA legate de operațiunile taxabile, după ce dreptul de opțiune a fost exercitat, nu ar privi doar „sfera de aplicare” a dreptului de opțiune pe care statele membre o pot restrânge în temeiul articolului 137 alineatul (2) din Directiva TVA, ci consecințele exercitării acestui drept (Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 49 și jurisprudența citată).

40 Prin urmare, deși statele membre pot defini condițiile și normele care permit punerea în aplicare a dreptului de opțiune, acestea nu trebuie să aducă atingere însuși dreptului de deducere și trebuie să respecte obiectivele și principiile generale ale Directivei TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 septembrie 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, punctul 24, Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punctul 31, precum și Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punctele 45 și 46).

41 Rezultă că articolul 137 alineatul (2) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții legislative naționale precum articolul 11 din capitolul 9 din Legea privind TVA-ul, care prevede, în fapt, revocarea dreptului de deducere a taxei achitate în amonte, deși acest drept a fost acordat unei persoane impozabile în cadrul exercitării de către aceasta a dreptului său de opțiune.

42 În ceea ce privește problema modului în care principiul subliniat în Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), potrivit căruia dreptul de deducere este dobândit chiar dacă o activitate încetează înainte ca aceasta să determine operațiuni impozabile, trebuie coroborat cu normele Directivei TVA privind regularizarea deducerilor și în special dacă o dispoziție precum articolul 11 din capitolul 9 din Legea privind TVA-ul poate fi totuși admisă în raport cu aceste norme, trebuie amintit că, pe de o parte, Curtea a statuat că mecanismul de regularizare prevăzut la articolele 184-187 din Directiva TVA face parte integrantă din regimul de deducere al TVA-ului instituit de această directivă și are ca obiectiv să stabilească un raport strâns și direct între dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau serviciilor respective în vederea unor operațiuni impozitate în aval (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punctul 20, și Hotărârea din 17 septembrie 2020,

Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punctul 26). Pe de altă parte, aceasta a precizat că, atunci când bunuri sau servicii achiziționate de o persoană impozabilă sunt utilizate pentru nevoile unor operațiuni scutite sau care nu țin de domeniul de aplicare al TVA-ului, nu poate exista nici perceperea taxei în aval, nici deducerea taxei în amonte (Hotărârea din 9 iulie 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punctul 21 și jurisprudența citată).

43 În plus, articolul 184 din Directiva TVA definește nașterea obligației de regularizare în modul cel mai larg posibil, în măsura în care „[d]educerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă”. Această formulare nu exclude *a priori* nicio ipoteză posibilă de deducere neconformă, întinderea generală a obligației de regularizare fiind întărită de enumerarea expresă a excepțiilor prevăzute la articolul 185 alineatul (2) din această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 septembrie 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punctele 30 și 31).

44 Mai mult, atunci când, din cauza unor împrejurări independente de voința sa, persoana impozabilă nu utilizează bunurile și serviciile respective care au dat naștere deducerii în cadrul unor operațiuni taxabile, nu este suficient, pentru a stabili existența unor „modificări” în sensul articolului 185 din directiva menționată, ca un imobil să fi rămas neocupat, după rezilierea unui contract de închiriere al cărui obiect îl constituia, nici chiar în condițiile în care se dovedește că persoana impozabilă încă are intenția de a-l exploata în scopurile unei activități taxabile și face demersurile necesare în acest scop, întrucât aceasta ar conduce la restrângerea dreptului de deducere prin intermediul dispozițiilor aplicabile în materie de regularizări (Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 43 și jurisprudența citată).

45 Astfel, relația strânsă și directă, în sensul jurisprudenței amintite la punctul 42 din prezenta ordonanță, care trebuie să existe între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și realizarea unor operațiuni taxabile avute în vedere este ruptă dacă persoana impozabilă nu mai intenționează să utilizeze bunurile și serviciile în cauză pentru a realiza operațiuni cărora li se aplică taxa în aval sau le-ar utiliza pentru a efectua operațiuni scutite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 44).

46 În consecință, dacă, astfel cum rezultă din decizia de trimitere, situația din litigiul principal corespunde celei descrise la punctul anterior, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, aceasta trebuie să determine aplicarea mecanismului de regularizare prevăzut la articolele 184-187 din Directiva TVA.

47 În ceea ce privește mai precis articolul 187 din Directiva TVA, Curtea a statuat că această dispoziție nu reglementează normele referitoare la regularizare care trebuie aplicate dacă, chiar în momentul primei utilizări a bunului de capital, dreptul de deducere se dovedește mai mare sau mai mic decât deducerea inițială (Hotărârea din 17 septembrie 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punctul 43). De altfel, stabilirea normelor referitoare la regularizarea deducerii inițiale la data primei utilizări a bunului de capital în cauză, atunci când rezultă că, la această dată, deducerea menționată era mai mare decât cea la care avea dreptul persoana impozabilă, ținând seama de utilizarea efectivă a acestui bun, nu intră sub incidența articolului 187 din Directiva TVA, ci sub cea a normelor de aplicare a articolelor 184 și 185 din această directivă, pe care statele membre sunt însărcinate să le definească în temeiul articolului 186 din directiva menționată (Hotărârea din 17 septembrie 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punctul 48).

48 Or, în speță, din moment ce nu a avut loc „prima utilizare” sau „o utilizare efectivă” a bunului și a serviciilor achiziționate, trebuie să se concluzioneze că normele referitoare la regularizarea deducerii inițiale a TVA-ului prevăzute în dreptul suedez nu intră în domeniul de aplicare al articolului 187 din Directiva TVA și, prin urmare, contrar a ceea ce a avut în vedere instanța de trimitere, nu pot fi contrare acestei dispoziții.

49 Aceeași concluzie se impune în ceea ce privește articolul 192 din Directiva TVA, întrucât din modul de redactare a acestei dispoziții reiese cu claritate că aceasta lasă statelor membre opțiunea de a adopta sau de a nu adopta „măsurile necesare pentru a se asigura că persoana impozabilă respectivă nu beneficiază de avantaje nejustificate sau nu suferă prejudicii nejustificate”.

50 Având în vedere toate aceste considerații, este necesar să se răspundă la întrebarea preliminară că articolele 137, 168, 184-187, 189 și 192 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale care prevede obligația proprietarului unui bun imobil, căruia i s-a acordat beneficiul regimului impozitării la cerere cu ocazia construirii unei clădiri pe care trebuia să o închirieze și care a dedus TVA-ul achitat în amonte pentru achiziții aferente acestui proiect imobiliar, de a restitui imediat cuantumul total al acestei taxe, majorat eventual cu dobânzi, pentru motivul că proiectul avut în vedere care a dat naștere dreptului de deducere nu a determinat nicio activitate taxabilă, însă nu se opune unei reglementări naționale care prevede, într-o asemenea situație, obligația de a regulariza TVA-ul achitat în amonte.

Cu privire la cheltuielile de judecată

51 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declară:

Articolele 137, 168, 184-187, 189 și 192 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale care prevede obligația proprietarului unui bun imobil, căruia i s-a acordat beneficiul regimului impozitării la cerere cu ocazia construirii unei clădiri pe care trebuia să o închirieze și care a dedus taxa pe valoarea adăugată (TVA) achitată în amonte pentru achiziții aferente acestui proiect imobiliar, de a restitui imediat cuantumul total al acestei taxe, majorat eventual cu dobânzi, pentru motivul că proiectul avut în vedere care a dat naștere dreptului de deducere nu a determinat nicio activitate taxabilă, însă nu se opune unei reglementări naționale care prevede, într-o asemenea situație, obligația de a regulariza TVA-ul achitat în amonte.

Semnături