Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

12 noiembrie 2020*

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Deducerea taxei achitate în amonte – Abandonarea activității prevăzute inițial – Regularizarea deducerilor TVA-ului achitat în amonte – Activitate imobiliară”

În cauza C-734/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul București (România), prin decizia din 27 septembrie 2019, primită de Curte la 4 octombrie 2019, în procedura

ITH Comercial Timișoara SRL

împotriva

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice,

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 procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul român, de E. Gane și A. Rotăreanu, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și A. Armenia, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: româna.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 28, 167, 168, 184, 185 și 185 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”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între ITH Comercial Timișoara SRL (denumită în continuare „ITH”), pe de o parte, și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (România) și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (România), pe de altă parte, în legătură cu deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte pentru cheltuieli legate de proiecte imobiliare în final abandonate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

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

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

4 Articolul 28 din Directiva TVA prevede:

„Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

5 Articolul 63 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

6 Articolul 167 din Directiva TVA prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

7 Potrivit articolului 168 din Directiva TVA:

„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."

8 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."

9 Articolul 185 din Directiva TVA 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."

Dreptul român

Codul fiscal

10 Conform articolului 125^1 alineatul (1) punctul 28 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (denumită în continuare „Codul fiscal"), taxa colectată reprezintă „taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform articolelor 150-151^1".

11 Articolul 126 din Codul fiscal are următorul cuprins:

„(1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul articolelor 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile articolelor 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la articolul 127 alineatul (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la articolul 127 alineatul (2).”

12 Potrivit articolului 128 alineatul (1) din Codul fiscal, este „considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

13 Articolul 129 din Codul fiscal prevede:

„(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la articolul 128.

(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing.

[…]”

14 Articolul 145 alineatul (2) din Codul fiscal prevede:

„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

[…]”

15 Articolul 148 alineatul (1) din Codul fiscal prevede:

„În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la articolul 138;

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune.”

16 Articolul 150 alineatul (1) din Codul fiscal are următorul cuprins:

„Persoana obligată la plata [TVA], dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alineatelor (2)-(6) și articolului 160.”

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal

17 Punctul 30 din Normele metodologice din 6 ianuarie 2016 de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal prevede:

„Valoarea imobilizărilor corporale/necorporale în curs de execuție care nu se mai finalizează și se scot din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, în baza aprobării/deciziei de sistare, precum și valoarea rămasă a investițiilor efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, în situația în care contractele se reziliază înainte de termen, reprezintă cheltuieli nedeductibile, dacă nu au fost valorificate prin vânzare sau casare.”

18 Potrivit punctului 45 alineatul (6) din Normele metodologice din 22 ianuarie 2004 de aplicare a Codului fiscal, cu modificările ulterioare, care pune în aplicare articolul 145 alineatul (2) din codul menționat:

„În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza articolului 145 alineatul (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea [din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, (C-37/95, EU:C:1998:1)]. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform articolului 145 alineatul (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea [din 29 februarie 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67)]. În cazul achiziției unei suprafețe de teren împreună cu construcții edificate pe aceasta, persoana impozabilă are dreptul de a deduce [TVA-ul aferent] acestei achiziții, inclusiv taxa aferentă construcțiilor care urmează a fi demolate, dacă face dovada intenției, confirmată cu elemente obiective, că suprafața de teren pe care erau edificate construcțiile continuă să fie utilizată în scopul operațiunilor sale taxabile, cum ar fi, de exemplu, edificarea altor construcții destinate unor operațiuni taxabile, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea [din 29 noiembrie 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759)].”

Litigiul principal și întrebările preliminare

19 În cursul anilor 2006 și 2007, ITH a încheiat contracte de achiziții imobiliare, precum și acorduri cu părți terțe și a demarat două proiecte de investiții care implicau construirea mai multor clădiri pentru care erau necesare anumite autorizații.

20 Mai precis, în cursul anului 2006, ITH a cumpărat un teren și mai multe clădiri vechi de la un producător de ascensoare. ITH a efectuat această achiziție în vederea realizării unui proiect de construire a unei clădiri de birouri și a unor centre comerciale pe care dorea să le închirieze ulterior (denumit în continuare „primul proiect”). ITH a convenit cu producătorul de ascensoare că urma să caute și să amenajeze un spațiu de producție pe care i l-ar fi închiriat pentru cel puțin zece ani. Astfel, în cursul anului 2007, ITH a inițiat, pe de o parte, demersurile referitoare la acest proiect în vederea obținerii unei autorizații pentru desființarea clădirilor existente, precum și o autorizație pentru construirea clădirii de birouri și a unor centre comerciale și, pe de altă parte, a lansat proiectul intitulat „Dragomirești Vale” (denumit în continuare „al doilea proiect”), privind construirea spațiului de producție destinat producătorului de ascensoare, pentru locațiunea căruia ITH a exercitat opțiunea de taxare, semnând totodată contracte de consultanță pentru obținerea autorizației de construire și efectuând deja lucrări de trasare.

21 Cheltuielile legate de activitățile desfășurate au fost înregistrate în contabilitate ca „investiție în curs”, iar ITH și-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului aferent. Ulterior, în special pe fondul crizei economice survenite în cursul anului 2008, cele două proiecte au fost suspendate într-o primă etapă, înainte ca, într-o a doua etapă, investițiile aferente să fi fost casate și înregistrate ca cheltuieli pentru exercițiul financiar 2015.

22 În cadrul a două inspecții fiscale care s-au desfășurat în cursul anilor 2009 și 2013 și care au vizat perioada cuprinsă între luna martie a anului 2006 și luna iunie a anului 2012, administrația fiscală a constatat că TVA-ul fusese în mod corect dedus și colectat în perioada vizată și că situația economică și financiară nu permisese continuarea proiectului de investiții avut în vedere de ITH.

23 În cadrul unei inspecții fiscale care s-a desfășurat în cursul anului 2016 și care a vizat perioada cuprinsă între luna iulie a anului 2012 și luna iunie a anului 2016, administrația fiscală a considerat că ITH nici nu a dedus, nici nu a colectat în mod corect TVA-ul aferent celor două proiecte și a fost stabilit un supliment de TVA în cuantum de 239 734 de lei (RON) (aproximativ 49 316 de euro) în ceea ce privește această societate.

24 Administrația fiscală a apreciat în special că dreptul de deducere a TVA-ului trebuia respins întrucât ITH avea cunoștință, încă de la lansarea primului proiect, despre elementele care puteau conduce la nefinalizarea acestuia, în măsura în care un plan local de urbanism fusese deja aprobat, și că ITH își asumase riscurile care decurgeau din neîncadrarea proiectului său în acest plan de urbanism.

25 În ceea ce privește al doilea proiect, administrația fiscală a considerat că serviciile fuseseră achiziționate de ITH în contul producătorului de ascensoare, recalificând tranzacția așa încât să fie aplicabil mecanismul structurii de comisionar. Astfel, ITH ar fi trebuit să refactureze toate cheltuielile către producătorul de ascensoare și să colecteze TVA-ul aferent.

26 Întrucât contestația administrativă împotriva deciziei de impunere emise pe baza raportului de inspecție a fost respinsă, ITH a sesizat Tribunalul București (România), susținând că decizia de impunere este contrară Directivei TVA.

27 Pârâtele din litigiul principal susțin, la rândul lor, că ITH avea cunoștință despre elementele care ar fi putut determina nefinalizarea proiectelor și își asumase riscurile aferente și, în special, în ceea ce privește al doilea proiect, TVA-ul ar fi trebuit să fie colectat de la cocontractantul în contul căruia fuseseră realizate achizițiile.

28 În aceste împrejurări, Tribunalul București a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) a) Dacă prevederile [Directivei TVA] și în special articolul 167 și articolul 168, principi[ile] securității juridice și protecției așteptărilor legitime, principiul nediscriminării și principiul neutralității fiscale permit sau se opun ca dreptul de deducere a TVA-ului aferent unor cheltuieli de investiție, făcute de către persoana impozabilă cu intenția de a le aloca realizării unei operațiuni taxabile, să fie pierdut de către aceasta în cazul abandonului ulterior al investiției preconizate?

b) Dacă aceleași prevederi și principii permit sau se opun ca dreptul de deducere, în cazul abandonului investiției, să fie pus în discuție și în alte împrejurări decât cele în care persoana impozabilă a săvârșit un abuz sau o fraudă?

c) Dacă aceleași prevederi și principii permit sau se opun unei interpretări în sensul că împrejurările în care dreptul de deducere poate fi pus în discuție în cazul abandonului investiției ar include:

   – materializarea ulterioară a unui risc de nerealizare a investiției cunoscut de către persoana impozabilă la momentul realizării cheltuielilor de investiție, cum ar fi faptul că o autoritate publică nu a aprobat un plan urbanistic necesar pentru realizarea investiției respective;

   – schimbarea în timp a împrejurărilor economice astfel încât investiția preconizată își pierde profitabilitatea pe care o avea la data inițierii sale?

d) Dacă prevederile [Directivei TVA] și principiile generale de drept european trebuie interpretate în sensul că, în cazul abandonului investiției:

   – abuzul sau frauda care justifică punerea în discuție a dreptului de deducere se prezumă ori trebuie dovedite de organele fiscale;

   – dovada abuzului sau fraudei poate fi făcută prin prezumții simple sau necesită mijloace de probă obiective?

e) Dacă prevederile [Directivei TVA] și principiile generale de drept european permit sau exclud ca, în cazul abandonului investiției, abuzul sau frauda care justifică punerea în discuție a dreptului de deducere să fie reținute atunci când persoana impozabilă nu se poate folosi de bunurile și serviciile pentru care și-a dedus TVA-ul în niciun scop, deci nici în scopuri pur private?

f) Dacă prevederile [Directivei TVA] și principiile generale de drept european trebuie interpretate în sensul că, în cazul abandonului investiției, circumstanțe ulterioare realizării cheltuielilor de investiție de către persoana impozabilă, cum ar fi (i) intervenția unei crize economice sau (ii) materializarea unui risc de nerealizare a investiției existent la data efectuării cheltuielilor de investiție (de exemplu, faptul că o autoritate publică nu a aprobat un plan urbanistic necesar pentru realizarea investiției respective) sau (iii) modificarea estimărilor privind profitabilitatea investiției, reprezintă împrejurări exterioare voinței persoanei impozabile ce pot fi avute în vedere pentru stabilirea bunei sale credințe?

g) Dacă prevederile [Directivei TVA] și în special articolul 184 și articolul 185, principi[ile] securității juridice și protecției așteptărilor legitime, principiul nediscriminării și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că abandonul investiției constituie un caz de regularizare a TVA-ului?

   Cu alte cuvinte, dacă repunerea în discuție a dreptului de deducere a TVA-ului aferent unor cheltuieli de investiție făcute de către persoana impozabilă cu intenția de a le aloca realizării unei operațiuni taxabile, în cazul în care investiția este abandonată ulterior, se realizează prin mecanismul regularizării TVA-ului?

h) Dacă prevederile [Directivei TVA] permit sau se opun unei reglementări naționale care prevede, cu titlu limitativ, menținerea dreptului de deducere a TVA-ului aferent investițiilor abandonate exclusiv în două ipoteze, identificate prin trimiterea sumară la două decizii ale [Curții]: (i) atunci când, din circumstanțe care nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea [din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/98, EU:C:1998:1)], precum și (ii) în alte cazuri în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea [din 29 februarie 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67)]?

i) Dacă prevederile [Directivei TVA] [și] principi[ile] securității juridice și protecției așteptărilor legitime permit sau se opun ca organele fiscale să revină asupra unor recunoașteri, cuprinse în rapoarte de inspecție fiscală anterioare sau în decizii anterioare de soluționare a unor contestații administrative:

– în sensul că particularul a achiziționat bunuri și servicii cu intenția de a le aloca realizării unei operațiuni taxabile?

– în sensul că suspendarea sau abandonul unui proiect de investiții a fost determinată de o anumită împrejurare exterioară voinței persoanei impozabile?

2) a) Dacă prevederile [Directivei TVA] și în special articolul 28 permit sau se opun ca mecanismul structurii de comisionar să se aplice și în afara unui contract de mandat fără reprezentare?
b) Dacă prevederile [Directivei TVA] și în special articolul 28 trebuie interpretate în sensul că structura de comisionar este aplicabilă atunci când o persoană impozabilă realizează o construcție conform cerințelor și exigenței activității unei alte persoane juridice, cu scopul de a menține construcția în proprietate proprie și doar de a o închiria, la finalizarea sa, către această altă persoană juridică?
c) Dacă aceleași prevederi trebuie interpretate în sensul că, în situația descrisă anterior, constructorul trebuie să refactureze cheltuielile de investiție aferente realizării construcției către persoana juridică spre care ar urma să închirieze construcția la finalizare și să colecteze TVA-ul aferent de la aceasta din urmă?
d) Dacă aceleași prevederi trebuie interpretate în sensul că, în situația descrisă anterior, constructorul are obligația de refacturare a cheltuielilor de investiție și de colectare a TVA-ului aferent atunci când stopează definitiv lucrările de construire din cauza restrângerii drastice a activității economice a persoanei către care construcția urma să fie închiriată, restrângere cauzată de iminenta insolvență a celei din urmă?
e) Dacă prevederile [Directivei TVA] și principiile generale de drept european trebuie interpretate în sensul că organele fiscale pot recalifica operațiunile derulate de persoanele impozabile, prin ignorarea clauzelor contractelor încheiate de către acestea, chiar dacă respectivele contracte nu sunt simulate?
f) Dacă prevederile [Directivei TVA] și în special principi[ile] securității juridice și protecției așteptărilor legitime permit sau se opun ca organele fiscale să revină asupra unor recunoașteri [ale] dreptului persoanei impozabile de a-și deduce TVA-ul, cuprinse în rapoarte de inspecție fiscală anterioare sau în decizii anterioare de soluționare a unor contestații administrative?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare literele a)-i)

29 Prin intermediul primei întrebări literele a)-i) instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 167, 168, 184 și 185 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că dreptul de deducere a TVA-ului în amonte pentru bunuri, în speță pentru bunuri imobile, și pentru servicii achiziționate în vederea efectuării unor operațiuni taxabile este menținut atunci când proiectele de investiții prevăzute inițial au fost abandonate sau este necesar într-un asemenea caz să se efectueze o regularizare a acestui TVA.

30 Trebuie amintit, cu titlu introductiv, că, pentru ca o persoană interesată să poată beneficia de dreptul de deducere, este necesar, pe de o parte, să fie „persoană impozabilă” în sensul Directivei TVA și, pe de altă parte, ca bunurile și serviciile în cauză să fie utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile

(Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 33 și jurisprudența citată). Trebuie să se constate că, în cauza principală, calitatea de persoană impozabilă a ITH nu pare să fie contestată.

31 În plus, în temeiul articolului 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă. În consecință, numai calitatea în care un particular acționează la acel moment poate determina existența unui drept de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 35 și jurisprudența citată).

32 Conform jurisprudenței Curții, odată ce administrația fiscală a acceptat, pe baza datelor transmise de o întreprindere, acordarea calității de persoană impozabilă acesteia din urmă, statutul menționat nu îi mai poate fi, în principiu, retras ulterior cu efect retroactiv, ca urmare a survenirii sau a nesurvenirii anumitor evenimente, cu excepția cazurilor de fraudă sau de abuz (Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 36 și jurisprudența citată).

33 Astfel, 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 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 39 și jurisprudența citată).

34 În această privință, Curtea a statuat în mod repetat că dreptul de deducere rămâne, în principiu, dobândit, printre altele, chiar dacă ulterior, din cauza unor împrejurări independente de voința sa, persoana impozabilă nu utilizează bunurile și serviciile respective care au dat naștere dreptului de deducere în cadrul unor operațiuni taxabile (Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 40 și jurisprudența citată).

35 În ceea ce privește împrejurările independente de voința persoanei impozabile, din jurisprudența Curții rezultă că nu este de competența administrației fiscale să aprecieze temeinicia motivelor care au determinat o persoană impozabilă să renunțe la activitatea economică avută inițial în vedere, din moment ce sistemul comun de TVA garantează neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punctul 19, și Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 23).

36 Nu poate fi reținută ipoteza potrivit căreia dovada existenței unor împrejurări independente de voința persoanei impozabile nu ar putea fi făcută într-o situație în care această persoană impozabilă știa că exista un risc, legat de neaprobarea de către o autoritate publică a unui plan urbanistic zonal necesar pentru realizarea investiției în discuție sau de pierderea rentabilității proiectului de investiții din cauza unei evoluții a circumstanțelor economice, că este posibil ca activitatea avută în vedere să nu poată fi realizată, din moment ce reiese din jurisprudența Curții că o asemenea interpretare a Directivei TVA ar fi contrară principiului neutralității TVA-ului în ceea ce privește sarcina fiscală a întreprinderilor. Într-adevăr, aceasta ar putea conduce, în cadrul tratamentului fiscal al unor activități de investiții similare, 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 (a se vedea în special Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C-110/94,

EU:C:1996:67, punctul 22, Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 43, și Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 25).

37 Astfel, este suficient ca persoana impozabilă să fi avut efectiv intenția de a utiliza bunurile și/sau serviciile în discuție în vederea desfășurării activităților economice pentru care și-a exercitat dreptul la deducere (a se vedea în special Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punctul 24, Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punctul 17, Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punctul 39, și Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 18).

38 Desigur, administrația fiscală poate solicita persoanei impozabile să stabilească dacă intenția sa este confirmată de elemente obiective și, în situațiile de fraudă sau de abuz, în care persoana impozabilă a simulat că ar dori să desfășoare o anumită activitate economică, dar, în realitate, a urmărit includerea în patrimoniul său privat a unor bunuri care pot face obiectul unei deduceri, poate solicita, cu efect retroactiv, rambursarea sumelor deduse, întrucât aceste deduceri s-au acordat pe baza unor declarații false (a se vedea în special Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punctul 24, Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punctele 23 și 24, precum și Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punctul 39 și jurisprudența citată).

39 Cu toate acestea, și deși combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri constituie un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA (a se vedea în special Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 51), această posibilitate nu poate determina administrația fiscală să stabilească, în cazul abandonării investiției, modalități de probă precum prezumția existenței unui abuz sau a unei fraude, al căror efect ar fi de a face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului la deducerea TVA-ului de către persoanele impozabile, care este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului.

40 În speță, și sub rezerva unui control exercitat de instanța de trimitere, singura competentă să aprecieze situația de fapt din cauza principală, trebuie să se constate, pe de o parte, că din cererea de decizie preliminară nu reiese că ar fi existat un comportament fraudulos sau un risc de abuz din partea ITH. Pe de altă parte, nu reiese nici că s-a contestat că intenția inițială a ITH de a utiliza bunurile și serviciile în discuție în litigiul principal pentru operațiunile sale taxabile este confirmată de elemente obiective.

41 În ceea ce privește aspectul dacă într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal trebuie să se efectueze o regularizare a TVA-ului dedus în amonte, trebuie amintit că mecanismul regularizării prevăzut la articolele 184-187 din Directiva TVA face parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului stabilit de această directivă. Acesta urmărește să crească precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA-ului, astfel încât operațiunile efectuate într-un stadiu anterior să dea naștere în continuare la dreptul de deducere numai în măsura în care servesc la furnizarea unor prestații supuse unei asemenea taxe. Acest mecanism are astfel ca obiectiv să stabilească o relație strânsă și directă între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau serviciilor în cauză pentru operațiuni cărora li se aplică taxa în aval (Hotărârea din 9 iulie 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punctul 20).

42 Astfel, în sistemul comun al TVA-ului pot fi deduse doar taxele care au grevat în amonte bunurile sau serviciile utilizate de persoanele impozabile în scopul operațiunilor lor taxabile. Deducerea taxelor în amonte este legată de colectarea taxelor în aval. 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 colectarea 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).

43 Curtea a mai precizat că 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, ca urmare a unor împrejurări independente de voința proprietarului său, nici chiar în condițiile în care se dovedește că acesta din urmă 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 (a se vedea Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 47).

44 Relația strânsă și directă, în sensul jurisprudenței amintite la punctul 41 din prezenta hotărâre, care trebuie să existe între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și realizarea unor operațiuni taxabile avute în vedere ar fi ruptă numai dacă persoana impozabilă nu ar mai intenționa 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.

45 Rezultă că, dacă, astfel cum reiese din cererea de decizie preliminară, persoana impozabilă continuă să aibă intenția de a utiliza bunurile și serviciile achiziționate pentru a realiza operațiuni taxabile, aspect a cărui verificare va reveni instanței de trimitere, nu se poate considera că există o modificare ulterioară a elementelor luate în considerare pentru stabilirea cuantumului deducerii TVA-ului, în sensul articolului 185 din Directiva TVA. O situație precum cea în discuție în litigiul principal nu este, așadar, susceptibilă să intre sub incidența articolelor 184 și 185 din această directivă, în ceea ce privește regularizarea TVA-ului dedus în amonte.

46 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare literele a)-i) că articolele 167, 168, 184 și 185 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că dreptul de deducere a TVA-ului în amonte pentru bunuri, în speță pentru bunuri imobile, și pentru servicii achiziționate în vederea efectuării unor operațiuni taxabile este menținut atunci când proiectele de investiții prevăzute inițial au fost abandonate din cauza unor împrejurări independente de voința persoanei impozabile și că nu este necesar să se efectueze o regularizare a acestui TVA în cazul în care persoana impozabilă continuă să aibă intenția de a exploata bunurile respective în scopurile unei activități taxabile.

Cu privire la a doua întrebare literele a)-f)

47 Prin intermediul celei de a doua întrebări literele a)-f) instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA, în special articolul 28 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, în lipsa unui contract de mandat fără reprezentare, mecanismul structurii de comisionar este aplicabil atunci când o persoană impozabilă realizează o construcție conform cerințelor și exigenței unei alte persoane prezumate că ia în locațiune construcția respectivă.

48 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit, mai întâi, că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, luarea în considerare a realității economice și comerciale constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului (Hotărârea din 22 noiembrie 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punctul 43 și jurisprudența citată).

49 În continuare, articolul 28 din Directiva TVA, potrivit căruia o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective, creează ficțiunea juridică a două prestări de servicii identice prestate în mod consecutiv. În temeiul acestei ficțiuni, operatorul care ia parte la prestarea de servicii și are calitatea de comisionar se consideră că a primit, într-o primă etapă, serviciile în cauză de la

operatorul în contul căruia acționează, care are calitatea de comitent, înainte de a presta, într-o a doua etapă, personal aceste servicii clientului (Hotărârea din 4 mai 2017, Comisia/Luxemburg, C-464/15, EU:C:2017:333, punctele 85 și 86, precum și jurisprudența citată).

50 În sfârșit, Curtea a statuat că același raționament se impune în ceea ce privește achiziționarea de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare, în conformitate cu articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112, care intră de asemenea sub incidența titlului IV din aceasta, intitulat „Operațiuni taxabile”. Această dispoziție creează, așadar, ficțiunea juridică a două livrări identice de bunuri efectuate în mod consecutiv, care intră în domeniul de aplicare al TVA-ului (Hotărârea din 4 mai 2017, Comisia/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punctul 88).

51 Rezultă că trebuie îndeplinite două condiții pentru ca aceste dispoziții să își poată găsi aplicarea, și anume, pe de o parte, să existe un mandat în temeiul căruia comisionarul intervine în contul comitentului în livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii, precum și, pe de altă parte, să existe o identitate între livrările de bunuri și/sau prestările de servicii achiziționate de comisionar și livrările de bunuri și/sau de prestările de servicii vândute sau cedate comitentului.

52 În ceea ce privește prima dintre aceste condiții, care este cea vizată mai precis de instanța de trimitere, trebuie să se constate că Directiva TVA nu prevede, este adevărat, în ce formă, scrisă sau orală, trebuie să fi fost acordat mandatul în discuție. Cu toate acestea, din moment ce articolul 14 alineatul (2) litera (c) din această directivă utilizează în mod expres termenul „contract”, iar la articolul 28 din directiva menționată se precizează că persoana impozabilă trebuie să acționeze „în contul altei persoane”, trebuie să se concluzioneze că între comisionar și comitent trebuie să existe un acord având ca obiect atribuirea mandatului în cauză.

53 Or, din elementele dosarului prezentat Curții nu reiese că a existat un asemenea acord în cauza principală. Totuși, în cele din urmă, revine instanței de trimitere, care are competența exclusivă de a evalua faptele din cauza cu care este sesizată, să verifice dacă există într-adevăr o asemenea situație.

54 În ceea ce privește a doua condiție, referitoare la identitatea operațiunilor în cauză, este suficient să se constate că atât articolul 14 alineatul (2) litera (c), cât și articolul 28 din Directiva TVA prevăd ca bunurile primite de comisionar și/sau serviciile prestate acestuia din urmă să fie transmise comitentului. Aceasta implică nu numai, astfel cum reiese din jurisprudența Curții, să existe o identitate între operațiunile în cauză, ci și să existe, dacă este cazul, un transfer al dreptului de proprietate aferent acestora.

55 Or, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, care se caracterizează prin faptul că o persoană impozabilă achiziționează bunuri și servicii în nume propriu, iar nu în contul altei persoane, pentru a putea furniza prestări de servicii adaptate nevoilor speciale ale unui anumit client, a doua condiție identificată la punctul 48 din prezenta hotărâre este în mod vădit neîndeplinită, din moment ce nu există un transfer al dreptului de proprietate între pretinsul comisionar și pretinsul comitent.

56 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la a doua întrebare literele a)-f) că Directiva TVA, în special articolul 28 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, în lipsa unui contract de mandat fără reprezentare, mecanismul structurii de comisionar nu este aplicabil atunci când o persoană impozabilă realizează o construcție conform cerințelor și exigenței unei alte persoane prezumate că ia în locațiune construcția respectivă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

57 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. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

1) **Articolele 167, 168, 184 și 185 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) în amonte pentru bunuri, în speță pentru bunuri imobile, și pentru servicii achiziționate în vederea efectuării unor operațiuni taxabile este menținut atunci când proiectele de investiții prevăzute inițial au fost abandonate din cauza unor împrejurări independente de voința persoanei impozabile și că nu este necesar să se efectueze o regularizare a acestui TVA în cazul în care persoana impozabilă continuă să aibă intenția de a exploata bunurile respective în scopurile unei activități taxabile.**

2) **Directiva 2006/112, în special articolul 28 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, în lipsa unui contract de mandat fără reprezentare, mecanismul structurii de comisionar nu este aplicabil atunci când o persoană impozabilă realizează o construcție conform cerințelor și exigenței unei alte persoane prezumate că ia în locațiune construcția respectivă.**

Wahl Biltgen Rossi

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 12 noiembrie 2020.

Grefierul
A. Calot Escobar

Președintele Camerei a opta
N. Wahl