HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

3 iunie 2021 *

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Drept de deducere – Regularizarea deducerilor – Procedura falimentului – Reglementare națională care prevede refuzul automat al deducerii TVA-ului aferent unor operațiuni taxabile anterioare deschiderii acestei proceduri”

În cauza C-182/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Suceava (România), prin decizia din 30 martie 2020, primită de Curte la 23 aprilie 2020, în procedura

**BE,**

**DT,**

împotriva

**Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava,**

**Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,**

**Accer Ipurl Suceava**, acționând în calitate de lichidator judiciar al BE,

**EP,**

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul N. Wahl, președinte de cameră, doamna A. Prechal (raportoare), președinta Camerei a treia, și domnul F. Biltgen, judecător,

avocat general: domnul E. Tanchev,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul român, de E. Gane, R. I. Hațieganu și A. Wellman, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și P. Carlin, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: româna.

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

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 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”), în special a articolelor 184-186 din directiva menționată.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între BE, întreprindere aflată în faliment, și DT, asociat și administrator al acestei întreprinderi, pe de o parte, și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (România), Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași (România) (denumite în continuare, împreună, „autoritățile fiscale”), precum și Accer Ipurl Suceava, în calitate de lichidator judiciar al BE, și EP, pe de altă parte, în legătură cu decizia autorităților fiscale, adoptată ca urmare a intrării în faliment a BE, de a ajusta anumite deduceri ale taxei pe valoarea adăugată (TVA) efectuate de BE înainte de intrarea sa în faliment.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA enumeră, printre operațiunile supuse TVA-ului, livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

4 Potrivit articolului 9 alineatul (1) din această directivă:

„«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.”

5 Articolul 167 din directiva menționată prevede că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

6 Articolul 168 din aceeași directivă prevede:

„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 Potrivit articolului 185 din această directivă:

„(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."

### *Dreptul român*

10 Articolul 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (denumită în continuare „Codul fiscal") prevede:

„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

[…]"

11 Articolul 148 din Codul fiscal, intitulat „Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital", prevede:

„(1) 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, […]

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.

[…]”

12 Potrivit articolului 149 din Codul fiscal, intitulat „Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital”:

„[…]

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alineatul (4) literele a)-d) […]

[…]

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alineatul (1) litera d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:
   1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50 % a dreptului de deducere […]
   2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;
   3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența […]

[…]”

13 Articolul 3 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (denumită în continuare „Legea privind insolvența”) prevede:

„[…]

23. prin procedura falimentului se înțelege procedura de insolvență concursuală colectivă și egalitară care se aplică debitorului în vederea lichidării averii acestuia pentru acoperirea pasivului, fiind urmată de radierea debitorului din registrul în care este înmatriculat;

[…]”

14 Potrivit articolului 47 din Legea privind insolvența:

„[…]

(7) De la data intrării în faliment, debitorul va putea desfășura doar activitățile ce sunt necesare derulării operațiunilor lichidării.”

15 Articolul 116 din Legea privind insolvența prevede:

„(1) Lichidarea bunurilor din averea debitorului va fi efectuată de lichidator sub controlul judecătorului sindic. Pentru maximizarea valorii averii debitorului, lichidatorul va face toate demersurile de expunere pe piață, într-o formă adecvată, a acestora, cheltuielile de publicitate fiind suportate din averea debitorului.

(2) Lichidarea va începe îndată după finalizarea de către lichidator a inventarierii și depunerea raportului de evaluare. Bunurile vor putea fi vândute în bloc – ca ansamblu în stare de funcționare – sau individual. Metoda de vânzare a bunurilor, respectiv licitație publică, negociere directă sau o combinație a celor două, va fi aprobată de adunarea creditorilor, pe baza propunerii lichidatorului. Lichidatorul prezintă adunării generale a creditorilor și regulamentul de vânzare corespunzător modalității de vânzare pentru care optează.

[…]”

16 Articolul 123 din Legea privind insolvența prevede:

„Creanțele vor fi plătite, în cazul falimentului, în următoarea ordine:

1. taxele, timbrele sau orice alte cheltuieli aferente procedurii instituite prin prezenta lege, […]

[…]”

**Litigiul principal și întrebarea preliminară**

17 BE, al cărei asociat și administrator este DT, este o societate care a desfășurat o activitate economică în sensul Directivei TVA. Prin sentința din 10 februarie 2015, Tribunalul Suceava (România) a dispus deschiderea procedurii falimentului față de societatea BE.

18 După intrarea sa în faliment, BE a făcut obiectul unui control fiscal care s-a încheiat prin adoptarea unei decizii de impunere la 26 noiembrie 2015. Această decizie stabilește în sarcina BE printre altele obligația de a achita suma de 646 259 de lei românești (RON) (aproximativ 132 000 de euro) cu titlu de ajustare a deducerilor de TVA pe care le efectuase pentru perioada cuprinsă între 20 mai 2013 și 13 februarie 2014, în care desfășura o activitate economică și era înregistrată ca persoană impozabilă în scopuri de TVA. Această sumă este compusă din 535 409 RON (aproximativ 109 000 de euro) cu titlu de deduceri aferente mărfurilor și materialelor consumabile, 55 134 RON (aproximativ 11 400 de euro) cu titlu de deduceri aferente mijloacelor fixe și 55 716 RON (aproximativ 11 600 de euro) cu titlu de deduceri pentru un contract de închiriere a unui bun imobil.

19 Prin decizia din 22 ianuarie 2018, a fost respinsă contestația formulată de BE și de DT împotriva deciziei de impunere menționate, autoritățile fiscale considerând că BE încetase să desfășoare o activitate economică la momentul intrării în faliment. Autoritățile respective au arătat, în această privință, că o astfel de intrare în faliment implică o procedură de lichidare și de vânzare a bunurilor în vederea rambursării datoriilor, operațiunile realizate în cadrul acestei proceduri neavând, prin ele însele, scop economic. Tot potrivit autorităților menționate, este lipsit de relevanță faptul că vânzarea de bunuri în cadrul procedurii de faliment a fost supusă TVA-ului.

20 Tribunalul Suceava a admis acțiunea formulată de reclamanții din litigiul principal împotriva deciziei de impunere din 26 noiembrie 2015 și a deciziei privind contestația din 22 ianuarie 2018. Prin hotărârea din 18 iunie 2019, instanța de trimitere a admis recursul formulat de autoritățile fiscale împotriva hotărârii acestui tribunal, astfel încât BE rămâne obligată la plata sumei de 646 259 RON (aproximativ 132 000 de euro), stabilită în decizia de impunere menționată. Instanța de trimitere a confirmat, în acest context, interpretarea dreptului intern reținută de autoritățile fiscale, potrivit căreia deschiderea procedurii de faliment trebuie considerată în sine drept o cauză de încetare a dreptului de deducere, întrucât operațiunile efectuate în cursul acestei proceduri nu au un scop economic.

21 Reclamanții din litigiul principal au sesizat instanța menționată cu o cerere de revizuire, invocând încălcarea Directivei TVA.

22 În această privință, reclamanții din litigiul principal susțin în special că, atât înainte de intrarea în faliment a BE, cât și în timpul procedurii de faliment, această întreprindere era înregistrată în mod valabil ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, astfel încât activitățile legate de procedura de faliment, și anume vânzările de mărfuri și de imobile, precum și închirierea de imobile, au rămas în domeniul de aplicare al TVA-ului, care a continuat să fie perceput.

23 Astfel, potrivit instanței de trimitere, se ridică problema dacă dreptul Uniunii permite ca operațiunile efectuate în cursul procedurii de faliment să fie considerate în mod automat ca neavând un scop economic, ceea ce ar însemna că deschiderea acestei proceduri obligă operatorul economic să regularizeze automat în favoarea statului TVA-ul încasat pentru operațiuni economice anterioare deschiderii acestei proceduri, în pofida faptului că operatorul menționat a păstrat, în cursul procedurii de faliment deschise în privința sa, cu excepția unei scurte perioade de trei săptămâni, calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA și că vânzarea de bunuri din cadrul falimentului a fost supusă TVA-ului.

24 În plus, în cazul în care Curtea ar considera că o astfel de regularizare automată este legitimă și compatibilă cu dreptul Uniunii, instanța de trimitere consideră de asemenea necesar să clarifice aspectul dacă un astfel de mod de a proceda este proporțional cu scopul urmărit.

25 Această instanță mai precizează că, în speță, lichidarea bunurilor a încetat și că, pentru operațiunile realizate în cursul acesteia, nu a fost acordată, în cele din urmă, nicio deducere.

26 În aceste condiții, Curtea de Apel Suceava (România) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Directiva [TVA], precum și principiile neutralității fiscale, dreptului de deducere a TVA-ului și certitudinii impunerii fiscale se opun, în împrejurări ca acelea din litigiul principal, unei legislații naționale prin care, odată cu deschiderea procedurii falimentului operatorului economic, i se impune în mod automat și fără alte verificări ajustarea TVA-ului prin refuzul deducerii TVA-ului aferent unor operațiuni taxabile anterioare intrării în procedura falimentului și obligarea operatorului economic la plata TVA-ului deductibil? Principiul proporționalității se opune, în împrejurări precum cele din litigiul principal, unei astfel de norme de drept național, în condițiile consecințelor economice asupra operatorului economic și ale caracterului definitiv al unei astfel de ajustări?”

**Cu privire la întrebarea preliminară**

27 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 184-186 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări sau unei practici naționale potrivit căreia deschiderea unei proceduri de faliment față de un operator

economic, care implică lichidarea activelor sale în beneficiul creditorilor săi, determină în mod automat obligația acestui operator de a regulariza deducerile de TVA pe care le-a efectuat pentru bunuri și servicii achiziționate anterior intrării sale în faliment.

28 Trebuie amintit că dreptul de deducere prevăzut la articolul 168 din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat [a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 32].

29 Mecanismul regularizării deducerilor prevăzut la articolele 184-186 din Directiva TVA face, la rândul său, parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului stabilit de directiva menționată. 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 dreptului 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 a serviciilor în cauză pentru operațiuni cărora li se aplică taxa în aval (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 martie 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, punctul 27).

30 Astfel, în sistemul comun de TVA, 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 perceperea 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 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).

31 În speță, din decizia de trimitere reiese că autoritățile fiscale au procedat la regularizarea deducerilor de TVA efectuate de BE cu privire la bunuri și servicii achiziționate în perioada cuprinsă între 20 mai 2013 și 13 februarie 2014, întemeindu-se pe premisa potrivit căreia intrarea în faliment a unei întreprinderi precum BE pune în mod necesar capăt activităților economice ale acesteia. Ele au arătat, în această privință, că operațiunile realizate în urma unei astfel de intrări în faliment sunt destinate numai lichidării activelor întreprinderii în beneficiul creditorilor săi, astfel încât ele nu au un scop economic.

32 În această privință, Curtea a statuat că, deși este adevărat că Directiva TVA stabilește un domeniu de aplicare foarte larg pentru TVA, taxa menționată vizează numai activitățile cu caracter economic. Astfel, potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) din această directivă, referitor la operațiunile impozabile, sunt supuse TVA-ului printre altele livrările de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare (Hotărârea din 17 decembrie 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punctele 24 și 25, precum și jurisprudența citată).

33 În consecință, în ipoteza în care s-ar dovedi că de la deschiderea unei proceduri de faliment nu mai poate fi realizată nicio activitate economică, nu mai pot exista, începând de la această deschidere, nici operațiuni taxabile susceptibile să permită exercitarea dreptului de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 noiembrie 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, punctul 35), ceea ce ar face necesară o regularizare a deducerilor în conformitate cu dreptul național care transpune articolele 186-184 din Directiva TVA.

34 Cu toate acestea, instanța de trimitere exprimă îndoieli cu privire la premisa vizată la punctul 31 din prezenta hotărâre, potrivit căreia intrarea în faliment a unui operator economic pune în mod necesar capăt activităților sale economice.

35 Prin urmare, trebuie să se examineze aspectul dacă se poate considera că o activitate economică a încetat ca urmare a intrării în faliment a operatorului economic în cauză, în măsura în care această intrare în faliment are drept consecință, potrivit normelor prevăzute de dreptul național, faptul că operațiunile efectuate după aceasta nu mai pot servi decât la lichidarea activelor operatorului respectiv în beneficiul creditorilor săi.

36 Or, articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA prevede că persoană impozabilă înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. În plus, noțiunea de „activitate economică” este definită la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă ca incluzând toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii și în special operațiunile care presupun exploatarea unui bun corporal sau necorporal în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

37 Potrivit unei jurisprudențe consacrate, analiza acestor definiții scoate în evidență întinderea domeniului de aplicare acoperit de noțiunea de „activitate economică”, precum și caracterul obiectiv al acestei noțiuni, în sensul că activitatea este luată în considerare ca atare, indiferent de scopurile sau de rezultatele sale. Astfel, ca regulă generală, o activitate este calificată drept economică atunci când prezintă caracter permanent și este efectuată în schimbul unei remunerații încasate de autorul operațiunii (Hotărârea din 5 iulie 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punctul 22 și jurisprudența citată).

38 În consecință, întrucât activitatea trebuie considerată ca atare, indiferent de scopurile sau de rezultatele sale, simplul fapt că deschiderea unei proceduri de faliment față de o persoană impozabilă schimbă, în temeiul modalităților prevăzute în această privință în dreptul intern, finalitățile operațiunilor persoanei impozabile respective, în sensul că aceste scopuri nu mai includ exploatarea durabilă a întreprinderii sale, ci privesc numai lichidarea sa în scopul acoperirii datoriilor urmată de dizolvarea sa, nu poate, în sine, să afecteze caracterul economic al operațiunilor efectuate în cadrul întreprinderii menționate.

39 În plus, astfel cum a subliniat Comisia Europeană, această interpretare se impune și având în vedere principiul neutralității fiscale, care se opune în special posibilității ca două operațiuni identice sau similare din punctul de vedere al consumatorului, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 martie 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, punctul 32).

40 Astfel, chiar dacă deschiderea unei proceduri de faliment precum cea în discuție în litigiul principal implică în mod normal dispariția întreprinderii în cauză, nu este mai puțin adevărat că, atât timp cât această întreprindere își continuă activitățile în cursul procedurii de faliment, ea se află în concurență cu alte persoane impozabile care efectuează prestații similare cu ale sale, astfel încât prestațiile în cauză trebuie, în principiu, să fie tratate în mod identic în scopuri de TVA.

41 Rezultă, de altfel, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, că, în speță, BE a continuat, în cursul procedurii de faliment, să fie înregistrată ca persoană impozabilă și că autoritățile fiscale au supus TVA-ului operațiunile care au fost realizate în cadrul acestei proceduri, ceea ce tinde să confirme că BE și-a continuat efectiv activitatea economică și a efectuat operațiuni taxabile în pofida intrării sale în faliment.

42 În astfel de împrejurări, nu se poate presupune că deschiderea procedurii de faliment a rupt legătura strânsă și directă dintre dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau a serviciilor în cauză pentru operațiuni taxate în aval și că persoana impozabilă în cauză este obligată să plătească valoarea TVA-ului dedus (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 noiembrie 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, punctul 46).

43 În sfârșit, contrar celor susținute în esență de guvernul român, posibilitatea persoanei impozabile în cauză, într-o situație în care a fost obligată, într-o primă etapă, să regularizeze deducerile de TVA efectuate în amonte ca urmare a intrării sale în faliment, în pofida continuării activității sale economice, de a solicita, într-o a doua etapă, ca sumele în cauză să îi fie rambursate tocmai pentru motivul că a continuat efectiv, în cursul procedurii de faliment, activitatea sa economică nu este de natură să compenseze limitarea dreptului său de deducere care rezultă din această obligație de regularizare impusă de dreptul național.

44 Astfel, după cum a arătat și Comisia, faptul de a solicita întreprinderii în cauză, în urma unei decizii de regularizare, plata efectivă a TVA-ului pretins a fi datorat constituie pentru această întreprindere un obstacol în calea deducerii TVA-ului achitat în amonte din moment ce constrânge întreprinderea menționată să angajeze fonduri până când autoritățile fiscale îi vor restitui TVA-ul plătit fără să fie datorat, în timp ce alți operatori care nu au intrat în faliment pot utiliza aceste fonduri pentru activitățile lor economice fără a fi constrânși să efectueze o asemenea plată (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 noiembrie 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, punctul 44).

45 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 184-186 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări sau unei practici naționale potrivit căreia deschiderea unei proceduri de faliment față de un operator economic, care implică lichidarea activelor sale în beneficiul creditorilor săi, determină în mod automat obligația acestui operator de a regulariza deducerile de TVA pe care le-a efectuat pentru bunuri și servicii achiziționate anterior intrării sale în faliment, atunci când deschiderea unei astfel de proceduri nu este de natură să împiedice continuarea activității economice a operatorului menționat, în sensul articolului 9 din această directivă, printre altele în scopul lichidării întreprinderii în cauză.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

46 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:

**Articolele 184-186 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 reglementări sau unei practici naționale potrivit căreia deschiderea unei proceduri de faliment față de un operator economic, care implică lichidarea activelor sale în beneficiul creditorilor săi, determină în mod automat obligația acestui operator de a regulariza deducerile de taxă pe valoarea adăugată pe care le-a efectuat pentru bunuri și servicii achiziționate anterior intrării sale în faliment, atunci când deschiderea unei astfel de proceduri nu este de natură să împiedice continuarea activității economice a operatorului menționat, în sensul articolului 9 din această directivă, printre altele în scopul lichidării întreprinderii în cauză.**

Semnături