

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

17 septembrie 2020(*)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital – Deducerea taxei achitate în amonte – Regularizarea deducerii efectuate inițial – Regularizare, efectuată o singură dată, a cuantumului total al acestei deduceri ca urmare a primei utilizări a bunului în cauză – Perioadă de regularizare”

În cauza C-791/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), prin decizia din 14 decembrie 2018, primită de Curtea la 17 decembrie 2018, în procedura

Stichting Schoonzicht

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, domnul K. Lenaerts, președintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a doua, și domnii P. G. Xuereb, T. von Danwitz și A. Kumin (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Stichting Schoonzicht, de B. G. van Zadelhoff, în calitate de consilier juridic;
- pentru guvernul neerlandez, de M. K. Bulterman și A. M. de Ree, în calitate de agenți;
- pentru guvernul suedez, inițial de A. Falk, J. Lundberg, C. Meyer-Seitz, H. Shev și H. Eklinder, ulterior de C. Meyer-Seitz, H. Shev și H. Eklinder, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și N. Gossement, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 3 martie 2020,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 184-187 și 189 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 Stichting Schoonzicht, pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe, Țările de Jos), pe de altă parte, în legătură cu o regularizare efectuată o singură dată, ca urmare a utilizării unei părți a unui complex imobiliar pentru o activitate scutită, a cuantumului total al deducerii taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate inițial pentru construcția acestui complex imobiliar.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 În conformitate cu articolul 14 alineatul (3) din Directiva TVA, statele membre pot considera predarea anumitor lucrări de construcții ca o livrare de bunuri.

4 Articolul 167 din această directivă prevede că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

5 Articolul 168 litera (a) din directiva menționată 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 plăti, următoarele sume:

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

6 Articolul 184 din aceeași directivă prevede:

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

7 Potrivit articolului 185 din Directiva TVA:

„(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.”

8 Articolul 186 din această directivă prevede că statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185 din aceasta.

9 Articolul 187 din directiva menționată 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 completă 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.”

10 Conform articolului 189 din aceeași directivă:

„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.”

Dreptul neerlandez

11 Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Legea privind înlocuirea sistemului existent al impozitului pe cifra de afaceri cu un impozit pe cifra de afaceri bazat pe un sistem de colectare a taxei pe valoarea adăugată) din 28 iunie 1968 (Stb. 1968, nr. 329), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede la articolul 15 alineatul 4:

„Deducerea taxei se efectuează în funcție de destinația bunurilor și serviciilor la data la care această taxă este facturată comerciantului sau la data la care taxa menționată devine exigibilă. Dacă, la momentul la care comerciantul începe să utilizeze aceste bunuri și aceste servicii, se constată că acesta deduce aceeași taxă în proporție mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul pentru utilizarea în cauză, partea din taxă care a fost dedusă în plus este exigibilă de la această dată. Partea din taxă care devine exigibilă va fi achitată în conformitate cu articolul 14. Partea din taxă care putea fi dedusă și nu a fost dedusă îi va fi restituită la cerere.”

12 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (Decizia de punere în aplicare a Legii privind TVA-ul) din 12 august 1968 (Stb. 1968, nr. 423), în versiunea aplicabilă litigiului principal

(denumit? în continuare „Decizia de punere în aplicare”), prevede la articolul 12 alineatele 2 și 3:

„2. Regularizarea prevăzută la articolul 15 alineatul 4 din [Legea privind TVA-ul] se efectuează pe baza informațiilor referitoare la perioada fiscală în care comerciantul a început să utilizeze bunul sau serviciul.

3. În declarația referitoare la ultima perioadă fiscală de referință, regularizarea deducerii se efectuează pe baza informațiilor referitoare la întregul an fiscal.”

13 Potrivit articolului 13 din Decizia de punere în aplicare:

„1. Prin derogare de la articolul 11, pentru deducerea taxei se ține seama în mod separat de următoarele:

a. bunurile imobile și drepturile aferente acestor bunuri;

b. bunuri mobile pe care comerciantul se angajează să le amortizeze pentru impozitul pe venit sau impozitul pe profit sau pe care le-ar putea amortiza în cazul în care ar fi supus unuia dintre aceste impozite.

2. În ceea ce privește bunurile imobile și drepturile aferente acestora, regularizarea deducerilor se efectuează în cursul fiecăruia dintre cei nouă ani fiscali ulteriori celui în cursul căruia comerciantul a început să utilizeze imobilul în cauză. De fiecare dată, regularizarea poate viza doar o zecime din taxa achitată în amonte anterior, ținând seama de informațiile referitoare la anul fiscal de referință, și intervine la momentul declarației referitoare la ultima perioadă fiscală din anul fiscal respectiv.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

14 Reclamanta din litigiul principal a construit un complex imobiliar compus din șapte apartamente în scopuri rezidențiale pe un teren care îi aparține. Lucrările de construcții au început în cursul anului 2013, iar acest complex a fost recepționat de aceasta în luna iulie a anului următor.

15 Reclamanta din litigiul principal a dedus direct și în totalitate TVA-ul facturat acesteia în cursul anului fiscal 2013 pentru construcția complexului menționat, întrucât la acea dată complexul respectiv avea destinații taxabile.

16 Începând cu 1 august 2014, reclamanta din litigiul principal a închiriat patru din cele șapte apartamente din complexul imobiliar în discuție în regim de scutire de TVA, iar celelalte trei apartamente au rămas neocupate în cursul anului 2014.

17 Din cauza acestei scutiri, reclamanta din litigiul principal a trebuit să efectueze o regularizare a TVA-ului și, astfel, a trebuit să achite, prin declarație, în conformitate cu articolul 15 alineatul 4 a doua și a treia teză din Legea privind TVA-ul, într-o singură tranșă, quantumul total al plății din această taxă care putea fi atribuită acestor patru apartamente în perioada în care ele fuseseră ocupate, pentru un quantum total de 79 587 de euro.

18 Cu toate acestea, apreciind că articolul 187 din Directiva TVA se opune articolului 15 alineatul 4 din Legea privind TVA-ul, întrucât acesta din urmă prevede că, la data la care bunul de capital este utilizat prima dată, trebuie regularizat quantumul total al deducerii inițiale, reclamanta din litigiul principal a contestat regularizarea pe care a trebuit astfel să o efectueze.

19 Întrucât această contestație a fost respinsă, reclamanta din litigiul principal a formulat la

rechtbank Noord-Holland (Tribunalul Provinciei Olanda de Nord, ??rile de Jos) o ac?iune împotriva deciziei de respingere a contesta?iei men?ionate, care a fost de asemenea respins? ca nefondat?. În consecin??, ea a declarat apel împotriva hot?rârii acestei instan?e la Gerechtshof Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam, ??rile de Jos).

20 Întrucât Gerechtshof Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam) a respins apelul declarat de reclamanta din litigiul principal prin hot?rârea din 11 ianuarie 2017, aceasta din urm? a formulat recurs împotriva acestei hot?râri la instan?a de trimitere, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Suprem? a ??rilor de Jos), reiterând argumenta?ia potrivit c?reia o regularizare a deducerii ini?iale care se efectueaz? o singur? dat? la prima utilizare a bunurilor de capital este contrar? articolului 187 din Directiva TVA ?i c? regularizarea la care fusese supus? ar fi trebuit astfel s? fie e?alonat? pe o perioad? de mai mul?i ani.

21 În aceste condi?ii, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Suprem? din ??rile de Jos) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolele 184-187 din Directiva [TVA] se opun unui regim na?ional de regularizare pentru bunuri de capital care prevede o regularizare e?alonat? pe o perioad? de mai mul?i ani prin care, în anul în care bunurile sunt utilizate prima dat? (care este în acela?i timp ?i primul an de regularizare), quantumul total al deducerii ini?iale pentru respectivul bun de capital face obiectul unei ajust?ri unice (regulariz?ri) care se efectueaz? o singur? dat? dac?, la data la care bunurile sunt utilizate prima dat?, acea deducere ini?ial? se dovede?te a fi diferit? de deducerea pe care persoana impozabil? are dreptul s? o opereze pe baza utiliz?rii efective a bunului de capital?

În cazul unui r?spuns afirmativ la prima întrebare:

2) Articolul 189 litera (b) sau (c) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul c? ajustarea care se efectueaz? o singur? dat? în primul an al perioadei de regularizare a deducerii ini?iale, men?ionat? mai sus la prima întrebare, constituie o m?sur? pe care [Regatul ??rilor] de Jos o [poate] adopta în vederea aplic?rii articolului 187 din Directiva [TVA]?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

22 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolele 184-187 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri na?ionale care cuprinde un regim de regularizare aplicabil bunurilor de capital care prevede o e?alonare a regulariz?rii pe o perioad? de mai mul?i ani în temeiul c?ruia, în anul primei utiliz?ri a bunului în cauz?, care corespunde în acela?i timp ?i primului an de regularizare, quantumul total al deducerii ini?iale pentru acest bun face obiectul unei regulariz?ri care se efectueaz? o singur? dat? dac?, la data acestei prime utiliz?ri, aceast? deducere se dovede?te a fi diferit? de cea pe care persoana impozabil? avea dreptul s? o opereze pe baza utiliz?rii efective a bunului men?ionat.

23 Cu titlu introductiv, trebuie amintit c?, potrivit logicii sistemului introdus prin Directiva TVA, taxele aplicate în amonte unor bunuri sau servicii utilizate de o persoan? impozabil? pentru opera?iunile sale impozabile sunt deductibile. Deducerea taxelor în amonte este legat? de perceperea taxelor în aval. În cazul în care bunurile sau serviciile achizi?ionate de o persoan? impozabil? sunt utilizate în scopul unor opera?iuni scutite sau care nu intr? în domeniul de aplicare al TVA?ului, nu poate exista nici perceperea vreunei taxe în aval, nici deducerea vreunei taxe în amonte (Hot?rârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, punctul 24, ?i Hot?rârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários,

C?672/16, EU:C:2018:134, punctul 30).

24 Din cuprinsul articolului 168 din Directiva TVA reiese c?, pentru ca o persoan? interesat? s? poat? beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, s? existe o „persoan? impozabil?” în sensul acestei directive ?i, pe de alt? parte, ca bunurile ?i serviciile în cauz? s? fie utilizate în scopul opera?iunilor sale taxabile (Hot?rârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, punctul 52, ?i Hot?rârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, punctul 33).

25 Utilizarea care este dat? bunurilor sau serviciilor ori care este avut? în vedere pentru acestea determin? întinderea deducerii ini?iale la care are dreptul persoana impozabil? ?i întinderea eventualelor regulariz?ri în perioadele urm?toare (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, punctul 54 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punctul 29).

26 Astfel, mecanismul de regularizare face parte integrant? din regimul de deducere instituit de Directiva TVA ?i urm?re?te s? sporeasc? precizia deducerilor de TVA pentru a asigura neutralitatea fiscal?, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit în materie de legiuitorul Uniunii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 februarie 2006, Halifax ?i al?ii, C?255/02, EU:C:2006:121, punctul 92 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punctul 37). În temeiul acestui principiu, opera?iunile efectuate într?un stadiu anterior dau na?tere în continuare la dreptul de deducere numai în m?sura în care servesc la furnizarea unor presta?ii supuse TVA?ului. Directiva TVA are astfel ca obiectiv s? stabileasc? un raport strâns ?i direct între dreptul la deducerea TVA?ului achitat în amonte ?i utilizarea bunurilor sau serviciilor respective în vederea unor opera?iuni impozitate în aval (Hot?rârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punctele 30 ?i 31, precum ?i jurispruden?a citat?).

27 În aceast? privin??, trebuie ar?tat c? articolele 184 ?i 185 din Directiva TVA prev?d în mod general condi?iile în care administra?ia fiscal? na?ional? trebuie s? solicite o regularizare a TVA?ului dedus ini?ial, f?r? a prevedea îns? modul în care trebuie operat? aceast? regularizare (Hot?rârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punctul 26).

28 În schimb, articolul 186 din Directiva TVA îns?rcineaz? în mod expres statele membre s? defineasc? condi?iile acestei regulariz?ri, prev?zând c? acestea stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 ?i 185 din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punctul 27).

29 Numai în ceea ce prive?te bunurile de capital articolele 187-192 din Directiva TVA prev?d anumite modalit??i de regularizare a deducerii TVA?ului (Hot?rârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punctul 27).

30 În ceea ce prive?te, în primul rând, na?terea obliga?iei de regularizare, trebuie ar?tat c? aceasta este definit? la articolul 184 din Directiva TVA în modul cel mai larg posibil, în m?sura în care „[d]educerea ini?ial? este regularizat? atunci când este mai mare sau mai mic? decât cea la care are dreptul persoana impozabil?” (Hot?rârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punctul 32).

- 31 Această formulare nu exclude *a priori* nicio ipoteză posibilă de deducere neconformă. Întinderea generală a obligației de regularizare este întregă de enumerarea expresă a excepțiilor prevăzute la articolul 185 alineatul (2) din Directiva TVA (Hotărârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punctul 33).
- 32 În temeiul articolului 185 alineatul (1) din această directivă, o astfel de regularizare trebuie să fie operată în special atunci când modificările factorilor utilizați la stabilirea cuantumului acestei sume de dedus au apărut ulterior întocmirii declarației privind TVA-ul (Hotărârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 32).
- 33 Aceste dispoziții constituie regimul aplicabil națterii unui eventual drept al administrației fiscale de a solicita unei persoane impozabile o regularizare de TVA, inclusiv în ceea ce privește regularizarea deducerilor referitoare la bunuri de capital (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 26).
- 34 În speță, din decizia de trimitere reiese că persoana impozabilă a construit un complex imobiliar compus din șapte apartamente, iar aceasta a operat o deducere a TVA-ului referitoare la construcția acestui complex pe baza destinației acestuia din urmă pentru operațiuni impozabile. În urma recepției complexului menționat, care constituia, în scopul perceperii TVA-ului, o livrare de bunuri, în sensul reglementării naționale care pune în aplicare posibilitatea prevăzută la articolul 14 alineatul (3) din Directiva TVA, persoana impozabilă a închiriat patru dintre aceste apartamente în regim de scutire de TVA.
- 35 În măsura în care deducerea inițială a fost calculată luând în considerare destinația aceluiași complex pentru operațiuni taxabile, închirierea celor patru apartamente în regim de scutire de TVA a antrenat o modificare a factorilor care trebuie utilizați la stabilirea cuantumului acestei deduceri și a condus la o deducere mai mare față de cea la care avea dreptul persoana impozabilă în temeiul utilizării efective a bunului în cauză.
- 36 În consecință, o astfel de situație intră sub incidența celor prevăzute la articolul 184 și la articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA, potrivit căreia administrația fiscală trebuie să solicite persoanei impozabile regularizarea deducerii de TVA efectuate inițial.
- 37 Prin urmare, trebuie stabilit, în al doilea rând, dacă regularizarea deducerii inițiale la data primei utilizări a bunului în cauză, atunci când la această dată reiese că această deducere era mai mare decât cea la care persoana impozabilă avea dreptul și înănd seama de utilizarea efectivă a acestui bun, intră sub incidența normelor de aplicare a articolelor 184 și 185 din Directiva TVA pe care statul membru este însărcinat să le stabilească în temeiul articolului 186 din această directivă sau a normelor prevăzute la articolul 187 din Directiva TVA referitoare la bunurile de capital.
- 38 În această privință, articolul 187 din Directiva TVA, care este redactat în termeni care nu lasă nicio îndoială asupra caracterului său obligatoriu (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 26, și Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punctul 24), prevede la alineatul (1) primul paragraf, pentru bunurile de capital, o perioadă de regularizare de cinci ani, incluzând anul în care bunurile în cauză au fost achiziționate sau fabricate. Articolul 187 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă permite însă statelor membre să se bazeze pe o perioadă de regularizare de cinci ani completă de la data la care acest bun este utilizat prima dată. Articolul 187 alineatul (1) al treilea paragraf prevede că perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani în ceea ce privește bunurile de capital.
- 39 Articolul 187 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA prevede că regularizarea anuală

se efectuează? numai pentru o cincime din TVA aplicat? bunurilor de capital sau, în cazul prelungirii perioadei de regularizare, pentru o frac?iune corespunz?toare din TVA. Articolul 187 alineatul (2) al doilea paragraf din această? directiv? precizează? c? această? regularizare se efectuează? în func?ie de modific?rile dreptului de deducere în anii urm?tori fa?? de anul în care bunurile în cauz? au fost achizi?ionate, fabricate sau, dup? caz, utilizate prima dat?.

40 Din articolul 187 alineatul (1) al doilea ?i al treilea paragraf din directiva men?ionat? rezult? c? statul membru în cauz? poate decide c? punctul de plecare al perioadei de regularizare, care se poate desf??ura pe 20 de ani, atunci când este vorba de un bun imobil achizi?ionat ca bun de capital, este prima utilizare a bunului de capital în cauz?.

41 În consecin??, în ipoteza în care un stat membru a utilizat această? posibilitate, articolul 187 alineatul (2) din Directiva TVA prevede obliga?ia de a se verifica pentru fiecare an scurs până? la sfâr?itul perioadei de regularizare dac? au ap?rut modific?ri ale dreptului de deducere în raport cu dreptul de deducere corespunz?tor anului primei utiliz?ri a acestui bun de capital ?i, în caz afirmativ, de a efectua regularizarea pentru frac?iunea corespunz?toare din TVA aplicat? bunului de capital men?ionat.

42 Rezult? c?, într-o astfel de ipotez?, elementul de referin?? este constituit de dreptul de deducere corespunz?tor anului primei utiliz?ri a bunului de capital în cauz? ?i c? regularizarea frac?ionat? prev?zut? la articolul 187 din Directiva TVA vizează? modific?rile intervenite ulterior acestei prime utiliz?ri, în raport cu dreptul de deducere corespunz?tor anului primei utiliz?ri men?ionate.

43 Cu toate acestea, articolul 187 din Directiva TVA nu reglementează? modalit??ile de regularizare care trebuie aplicate dac?, chiar în momentul primei utiliz?ri, dreptul de deducere se dovede?te a fi mai mare sau mai mic decât deducerea ini?ial?.

44 O astfel de interpretare este confirmat? de obiectivul ?i de finalitatea regulariz?rii prev?zute la articolul 187 ?i urm?toarele din Directiva TVA.

45 Astfel, perioada de regularizare ?i regularizarea frac?ionat? prev?zute la articolul 187 din Directiva TVA pentru bunurile de capital se explic? ?i se justific? în special prin utilizarea acestor bunuri pe o perioad? de mai mul?i ani, în care destina?ia lor poate varia (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 15 decembrie 2005, *Centralan Property*, C?63/04, EU:C:2005:773, punctul 55, ?i Hot?rârea din 30 martie 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, punctul 25, precum ?i Ordonan?a din 5 iunie 2014, *Gmina Mi?dzydroje*, C?500/13, EU:C:2014:1750, punctul 20).

46 Perioada de regularizare a deducerilor prev?zut? la articolul 187 din Directiva TVA permite astfel s? fie evitate inexactit??ile în calcularea deducerilor ?i avantajele sau dezavantajele nejustificate pentru persoana impozabil? în cazul în care, printre altele, anumite modific?ri ale factorilor utiliza?i ini?ial la stabilirea valorii deducerilor intervin ulterior declara?iei sau, dup? caz, ulterior primei utiliz?ri (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 30 martie 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, punctul 25, ?i Ordonan?a din 5 iunie 2014, *Gmina Mi?dzydroje*, C?500/13, EU:C:2014:1750, punctul 20).

47 Or, astfel cum a ar?tat în esen?? domnul avocat general la punctul 47 din concluziile sale, ra?iunea care guverneaz? regularizarea ce trebuie efectuat? atunci când modific?rile factorilor utiliza?i ini?ial la stabilirea cuantumului deducerilor intervin în cursul utiliz?rii bunului de capital în cauz? este diferit? de cea care guverneaz? regularizarea care trebuie efectuat? atunci când deducerea ini?ial? este mai mic? sau mai mare decât cea la care persoana impozabil? are dreptul la momentul primei utiliz?ri a acestui bun, ?inând seama de utilizarea efectiv? a bunului men?ionat.

48 În consecin??, stabilirea normelor referitoare la regularizarea deducerii ini?iale la data primei utiliz?ri a bunului de capital în cauz?, atunci când rezult? c?, la această dat?, deducerea men?ionat? era mai mare decât cea la care avea dreptul persoana impozabil?, ?inând seama de utilizarea efectiv? a acestui bun, nu intr? sub inciden?a articolului 187 din Directiva TVA, ci sub cea a normelor de aplicare a articolelor 184 ?i 185 din această directiv?, pe care statele membre sunt îns?rcinate s? le defineasc? în temeiul articolului 186 din directiva men?ionat?.

49 În această privin??, trebuie amintit, în al treilea rând, c?, în exercitarea puterii lor de apreciere la adoptarea normelor de aplicare a articolelor 184 ?i 185 din Directiva TVA, statele membre trebuie s? ?in? seama de finalitatea ?i de economia acestei directive ?i în special de principiul neutralit??ii fiscale, care st? la baza sistemului comun privind TVA?ul (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 13 martie 2008, *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, punctele 35 ?i 36, precum ?i Hot?rârea din 25 iulie 2018, *Gmina Ryjewo*, C?140/17, EU:C:2018:595, punctul 58 ?i jurispruden?a citat?).

50 Or, trebuie ar?tat, pe de o parte, c? o reglementare na?ional? care, similar reglement?rii na?ionale în discu?ie în litigiul principal, se bazeaz? pe data la care bunul de capital este utilizat pentru prima oar? ca dat? de referin?? pentru a aprecia dac? deducerea TVA?ului efectuat? ini?ial corespunde celei la care avea dreptul persoana impozabil?, ?inând seama de utilizarea efectiv? a acestui bun, ?i care prevede c? aceasta este, la această dat?, obligat? la plata cuantumului total al p?r?ii din tax? care a fost dedus? în plus dac? deducerea ini?ial? era mai mare decât cea la care avea dreptul este conform? cu principiul neutralit??ii fiscale, astfel cum a fost amintit la punctul 26 din prezenta hot?râre, întrucât acest principiu impune ca deducerile neconforme s? fie rectificate în orice situa?ie (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 11 aprilie 2018, *SEB bankas*, C?532/16, EU:C:2018:228, punctul 38).

51 Pe de alt? parte, această reglementare na?ional? nu împiedic? regularizarea frac?ionat? a modific?rilor intervenite ulterior primei utiliz?ri a bunului men?ionat, astfel cum prevede articolul 187 din Directiva TVA.

52 Astfel, din cererea de decizie preliminar? reiese c?, în conformitate cu articolul 13 din Decizia de punere în aplicare, dup? primul an fiscal de regularizare, comerciantul, la încheierea fiec?ruia din cei nou? ani fiscali ulteriori, trebuie s? verifice, pe baza informa?iilor referitoare la acest an fiscal ulterior, dac? au intervenit modific?ri în utilizarea bunului de capital în cauz? în raport cu primul an fiscal de regularizare ?i c?, în caz afirmativ, în fiecare dintre cei nou? ani fiscali, această regularizare poate viza o zecime din TVA?ul aferent achizi?iei acestui bun de capital care a fost facturat acestui comerciant.

53 În al patrulea ?i ultimul rând, trebuie ar?tat c? concluzia potrivit c?reia normele referitoare la regularizarea deducerii ini?iale la data primei utiliz?ri a bunului de capital, atunci când rezult? c?, la această dat?, această deducere ini?ial? era mai mare decât cea la care avea dreptul persoana impozabil?, ?inând seama de utilizarea efectiv? a acestui bun, nu intr? sub inciden?a articolului 187 din Directiva TVA nu este repus? în discu?ie de considera?iile dezvoltate în Ordonan?a din 5 iunie 2014, *Gmina Mi?dzydroje* (C?500/13, EU:C:2014:1750).

54 Desigur, în această ordonanță, Curtea a considerat că articolul 187 din Directiva TVA s-ar opune unui regim care permite o regularizare a deducerilor pe o perioadă mai scurtă de cinci ani și, prin urmare, s-ar opune și unui regim de regularizare unic, precum cel invocat de reclamanta din litigiul principal în cauza în care s-a dat ordonanța menționată (Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzydroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punctul 27).

55 Cu toate acestea, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 61 din concluziile sale, Curtea a ajuns la această concluzie într-un context juridic și factual diferit de cel care rezultă din aplicarea reglementării naționale în discuție în litigiul principal. Astfel, în cauza în care s-a dat Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzydroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), pe de o parte, bunul de capital în cauză era utilizat într-o primă etapă pentru exercitarea unei activități care nu conferea un drept de deducere a TVA-ului, iar într-o a doua etapă, pentru exercitarea unei activități care conferea un astfel de drept de deducere. Pe de altă parte, modificarea destinației aceluși bun intervenise atunci când acesta era deja utilizat pentru activități care nu confereau un drept de deducere (Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzydroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punctele 12 și 13).

56 Or, nu aceasta este situația în acțiunea principală, în cadrul căreia modificarea destinației bunului imobil în cauză a intervenit cu ocazia primei utilizări a acestui bun.

57 În plus, astfel cum rezultă din cuprinsul punctelor 51 și 52 din prezenta hotărâre, reglementarea în discuție în litigiul principal nu împiedică regularizarea fracționată a modificărilor intervenite ulterior primei utilizări a bunului menționat, astfel cum prevede articolul 187 din Directiva TVA.

58 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la prima întrebare adresată că articolele 184-187 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care cuprinde un regim de regularizare aplicabil bunurilor de capital care prevede o egalizare a regularizării pe o perioadă de mai mulți ani în temeiul căruia, în anul primei utilizări a bunului în cauză, care corespunde în același timp și primului an de regularizare, cuantumului total al deducerii inițiale pentru acest bun face obiectul unei regularizări care se efectuează o singură dată, la data acestei prime utilizări, această deducere se dovedește a fi diferită de cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze pe baza utilizării efective a bunului menționat.

Cu privire la a doua întrebare

59 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare preliminară adresată, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

60 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 doua) declară:

Articolele 184-187 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care cuprinde un regim de regularizare aplicabil bunurilor de capital care prevede o egalizare a regularizării pe o perioadă de mai mulți ani în temeiul căruia, în anul primei utilizări a bunului în cauză, care corespunde în același timp și

primului an de regularizare, cuantumul total al deducerii inițiale pentru acest bun face obiectul unei regularizări care se efectuează o singură dată dac, la data acestei prime utilizări, această deducere se dovedește a fi diferită de cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze pe baza utilizării efective a bunului menționat.

Semnături

* Limba de procedură: neerlandeza.