Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

28 februarie 2018*

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva TVA – Scutire pentru operațiunile de leasing și de închiriere a bunurilor imobile – Drept de opțiune al persoanelor impozabile – Punere în aplicare de către statele membre – Deducerea taxei achitate în amonte – Utilizare în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile – Regularizarea deducerii inițiale – Inadmisibilitate”

În cauza C-672/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia], prin decizia din 16 decembrie 2016, primită de Curte la 29 decembrie 2016, în procedura

Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul A. Rosas (raportor), președinte de cameră, doamna C. Toader și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA, de S. Neto, advogada, și de J. Magalhães Ramalho, advogado;

– pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de M. Figueiredo și de R. Campos Laires, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de F. Clotuche-Duvieusart și de B. Rechena, în calitate de agenți,

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

* Limba de procedură: portugheza.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 137, 167, 168, 184, 185 și 187 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 Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA (denumită în continuare „Imofloresmira”), pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscală și Vamală, Portugalia), pe de altă parte, în legătură cu regularizarea deducerilor taxei pe valoarea adăugată (TVA) efectuate de Imofloresmira în cadrul activității sale de cumpărare, de vânzare, de închiriere și de administrare de bunuri imobile.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 18, care figurează în capitolul 1, intitulat „Livrarea de bunuri”, din titlul IV, denumit „Operațiuni taxabile”, din Directiva TVA, prevede:

„Statele membre pot considera ca o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros fiecare dintre următoarele tranzacții:

(a) utilizarea de către o persoană impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice a bunurilor produse, construite, extrase, prelucrate, cumpărate sau importate în cadrul activității respective, în cazul în care TVA aferentă bunurilor respective nu este deductibilă în întregime, în cazul în care acestea sunt achiziționate de la altă persoană impozabilă;

[…]”

4 Articolul 27, care figurează în capitolul 3, intitulat „Prestarea de servicii”, din același titlu IV din directiva menționată, prevede:

„Pentru a preveni denaturarea concurenței și după consultarea comitetului TVA, statele membre pot asimila unei prestări de servicii efectuate cu plata, prestarea de către o persoană impozabilă a unui serviciu în scopul desfășurării activității sale economice, atunci când TVA aferentă unui astfel de serviciu nu este deductibilă în întregime în cazul în care serviciul este prestat de o altă persoană impozabilă.”

5 În conformitate cu articolul 135 alineatul (1) litera (l), care figurează în capitolul 3, intitulat „Scutiri pentru alte activități”, din titlul IX, denumit „Scutiri”, din Directiva TVA, statele membre scutesc de TVA „leasingul sau închirierea de bunuri imobile”.

6 Articolul 137 alineatul (1), care face parte din același capitol din directiva menționată, permite statelor membre să acorde persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea anumitor operațiuni, printre care cele prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (l) din directiva respectivă. Articolul 137 alineatul (2) din aceeași directivă precizează că statele membre stabilesc normele de exercitare a opțiunii prevăzute la alineatul (1) al acestui articol și că acestea pot limita sfera de aplicare a dreptului de opțiune menționat anterior.

7 Potrivit articolului 167, care figurează în capitolul 1, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, din titlul X, denumit „Deduceri”, din Directiva TVA, „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”.

8 Articolul 168, care figurează în același capitol 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 o plăti, următoarele sume:

(a) TVA-ul datorat sau achitat 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-ul datorat pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii în temeiul articolului 18 litera (a) și articolului 27;

[…]”

9 Articolul 176 din directiva menționată, care figurează în capitolul 3, intitulat „Restricții privind dreptul de deducere”, din titlul X menționat, prevede:

„Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabilește cheltuielile care nu dau drept de deducere a TVA. Nu se acordă dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

[…]”

10 Articolul 184 din Directiva TVA, care figurează în capitolul 5, intitulat „Ajustarea deducerilor”, din același titlu X, prevede că „[d]educerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă”.

11 Articolul 185 alineatul (1), care figurează în capitolul 5 din directiva menționată, enunță:

„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.”

12 Articolul 187, care face parte din capitolul menționat din aceeași directivă, are următorul cuprins:

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

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

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

(2) Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din TVA aplicat 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."

Dreptul portughez

13 Articolul 12, intitulat „Renunțarea la scutire", din Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codul privind taxa pe valoarea adăugată, denumit în continuare „CIVA") prevede la alineatele 4, 6 și 7:

„4 – Persoanele impozabile care închiriază imobile sau loturi ale acestora altor persoane impozabile, care le utilizează în totalitate sau în mod predominant în cadrul unor activități care dau naștere dreptului de deducere, pot renunța la scutirea prevăzută la articolul 9 punctul 29.

[…]

6 – Modalitățile și condițiile de renunțare la scutire prevăzute la alineatele 4 și 5 sunt stabilite prin legi speciale.

7 – Dreptul de deducere a taxei, în aceste cazuri, este reglementat de normele stabilite la articolul 19 și următoarele, sub rezerva dispozițiilor conținute în eventuale reglementări speciale."

14 Articolul 24 din CIVA, intitulat „Regularizarea deducerilor pentru active imobilizate", prevede la alineatele 2, 3, 5 și 6, următoarele:

„2 – De asemenea, sunt regularizate anual deducerile pentru cheltuielile de investiții în bunuri imobile, dacă există o diferență, pozitivă sau negativă, mai mare sau egală cu cinci puncte procentuale între procentajul final prevăzut la articolul anterior, aplicabil în cursul anului de ocupare a bunului și în fiecare dintre următorii 19 ani calendaristici, și cel care a fost determinat în cursul anului achiziționării sau al finalizării lucrărilor.

3 – Pentru regularizarea deducerilor privind activele imobilizate, la care se referă alineatele anterioare, trebuie să se procedeze după cum urmează:

a) la sfârșitul anului în care a început utilizarea sau ocuparea bunului și în fiecare dintre următorii 4 sau 19 ani calendaristici, după caz, trebuie să se calculeze cuantumul deducerii care s-ar aplica dacă achiziționarea sau finalizarea lucrărilor bunurilor imobile ar fi avut loc în anul în cauză, conform procentajului final al aceluiași an;

b) cuantumul astfel obținut se scade din deducerea realizată în cursul anului în care a avut loc achiziția sau din suma deducerilor efectuate până în anul în care lucrările efectuate în bunuri imobile au fost finalizate;

c) diferența pozitivă sau negativă trebuie să se împartă la 5 sau la 20, după caz, rezultatul astfel obținut corespunzând cuantumului care trebuie să fie plătit sau deducerii suplimentare care trebuie să fie efectuată în cursul anului în discuție.

[…]

5 – În cazul transferurilor de active imobilizate realizate în cursul perioadei de regularizare, se efectuează o regularizare unică în ceea ce privește perioada rămasă, considerându-se că aceste active sunt afectate unei activități impozabile în totalitate în cursul anului în care s-a efectuat transferul și în ceilalți ani rămași până la expirarea perioadei de regularizare. Cu toate acestea, dacă transferul este

scutit de taxă în temeiul articolului 9 punctul 30 sau 32, se consideră că bunurile sunt afectate unei activități neimpozabile și, în cazul menționat inițial, se impune efectuarea regularizării corespunzătoare.

6 – Regularizarea prevăzută la alineatul anterior este aplicabilă, de asemenea, în ceea ce privește bunurile imobile care au dat naștere inițial unei deduceri totale sau parțiale a impozitului la care a fost supusă construcția respectivă, achiziționarea sa sau celelalte cheltuieli de investiții aferente, considerându-se că bunurile respective sunt afectate unei activități neimpozabile, în cazul în care:

a) persoana impozabilă, ca urmare a modificării activității desfășurate sau în temeiul unei obligații legale, realizează exclusiv operațiuni scutite fără drept de deducere;

b) persoana impozabilă realizează exclusiv operațiuni scutite fără drept de deducere, în temeiul dispozițiilor articolului 12 alineatul 3 sau ale articolului 55 alineatele 3 și 4;

c) imobilul face obiectul unei închirieri scutite de TVA în sensul articolului 9 punctul 29."

15 Articolul 26 din CIVA, intitulat „Regularizarea deducerilor pentru bunuri imobile neutilizate în scopuri comerciale", enunță, la alineatul 1, următoarele:

„În cazul în care bunurile imobile care au dat naștere dreptului de deducere nu sunt utilizate în scopuri privind activitatea comercială pe durata unuia sau mai multor ani calendaristici încheiați după începerea perioadei de 19 ani menționate la articolul 24 alineatul 2, se impune efectuarea unei regularizări anuale în valoare de 1/20 din suma dedusă, care trebuie să figureze în declarația aferentă ultimei perioade a anului la care se referă."

16 Condițiile și termenii aplicabili dreptului de a opta pentru impozitare, prevăzut la articolul 12 din CIVA, au fost precizați în Decretul-lege nr. 241/86 (*Diário da República*, seria I, nr. 190 din 20 august 1986), care a fost modificat prin Decretul-lege nr. 21/2007 (*Diário da República*, seria I, nr. 20 din 29 ianuarie 2007) (denumit în continuare „regimul privind renunțarea la scutire").

17 Articolul 10 din acest regim, intitulat „Regularizarea taxei deduse", prevede în versiunea aplicabilă litigiului principal:

„1 – Fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 25 alineatul 1 din [CIVA], persoanele impozabile care utilizează bunuri imobile care au dat naștere dreptului de deducere totală sau parțială a taxei la care a fost supusă achiziția respectivă au posibilitatea de a efectua o regularizare unică a deducerilor realizate, în conformitate cu articolul 24 alineatul 5 din [CIVA], considerându-se că bunurile sunt afectate unei activități neimpozabile, atunci când:

a) bunul imobil este afectat altor scopuri decât cele privind activitatea desfășurată de persoana impozabilă;

b) chiar dacă bunul imobil nu este afectat altor scopuri decât cele privind activitatea desfășurată de persoana impozabilă, acesta nu este utilizat efectiv în scopuri privind activitatea comercială pe o perioadă mai mare de doi ani consecutivi."

18 Articolul 25 alineatul 1 din CIVA, vizat la articolul 10 din regimul privind renunțarea la scutire, citat la punctul anterior, corespunde articolului 26 alineatul 1 din CIVA, în versiunea acestuia aplicabilă litigiului principal, astfel cum este citat la punctul 15 din prezenta hotărâre.

Litigiul principal și întrebările preliminare

19 Imofloresmira are ca obiect de activitate cumpărarea, vânzarea, închirierea și administrarea de imobile utilizate în scopuri rezidențiale, comerciale și mixte, aflate în proprietatea sa sau a unor terți.

20 În urma controalelor efectuate în anii 2015 și 2016, Autoritatea Fiscală și Vamală a constatat că anumite loturi, care fac parte din două imobile aflate în proprietatea Imofloresmira și pentru care aceasta optase pentru impozitare, erau neocupate de mai mult de doi ani și că, în pofida acestei neocupări, Imofloresmira nu efectuase o regularizare a taxei deduse, în conformitate cu articolul 26 alineatul 1 din CIVA și cu articolul 10 alineatul 1 litera b) din regimul privind renunțarea la scutire.

21 În acest temei, Autoritatea Fiscală și Vamală a susținut că societatea ar fi trebuit să efectueze regularizarea taxei deduse, anual sau definitiv, după caz, pentru loturile neocupate ale imobilelor aflate în proprietatea sa și a informat Imofloresmira că, întrucât această regularizare nu a fost efectuată, trebuiau să fie aplicate corecții privind impozitul datorat în cuantum total de 1 375 954,71 euro, corespunzător exercițiilor 2011, 2012 și 2013. Din dosarul prezentat Curții reiese de asemenea că corecțiile cu privire la exercițiul 2013 au avut repercusiuni asupra taxei deduse în 2014.

22 Nefiind de acord cu decizia Autorității Fiscale și Vamale de a efectua aceste corecții, Imofloresmira a introdus o acțiune la Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia] în scopul de a obține anularea deciziilor de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar.

23 Instanța de trimitere indică faptul că Imofloresmira a asigurat în mod continuu promovarea comercială a spațiilor disponibile în cadrul acestor imobile, în vederea închirierii lor.

24 În această privință, instanța menționată precizează în special că, între anul 2011 și anul 2013, ea a încheiat, în acest scop, mandate cu agenții imobiliare și, la recomandarea acestora din urmă, a întreprins diferite operațiuni de marketing și de asistență în vederea comercializării, printre care, în special, crearea unei broșuri, a unei liste de difuzare, precum și a unui site internet, crearea și difuzarea unor comunicate de presă la scară largă și plasarea unor panouri publicitare pe imobilele în discuție. Aceasta mai arată că Imofloresmira și-a ajustat oferta de asemenea, pe de o parte, prin punerea la dispoziție a unor spații de închiriat la prețuri mai competitive și, pe de altă parte, prin acordarea posibilității de a negocia perioade de grație în timpul instalării chiriașilor.

25 Potrivit instanței de trimitere, cheltuielile generate de serviciile de promovare comercială a imobilelor aflate în proprietatea Imofloresmira se reflectă în bilanțurile aferente anilor 2011-2013.

26 În fața acestei instanțe, Imofloresmira susține că corecțiile vizate la punctul 21 din prezenta hotărâre sunt nelegale, pentru motivul că interpretarea legislației naționale aplicabile litigiului principal, astfel cum este susținută de Autoritatea Fiscală și Vamală, ar fi contrară dreptului Uniunii, în special Directivei TVA, precum și articolului 26 alineatul 1 din CIVA și articolului 10 alineatul 1 din regimul privind renunțarea la scutire.

27 Având îndoieli cu privire la compatibilitatea cu dreptul Uniunii a legislației naționale aplicabile în litigiul principal, în special a articolului 26 alineatul 1 din CIVA și a articolului 10 alineatul 1 din regimul privind renunțarea la scutire, astfel cum au fost interpretate de Autoritatea Fiscală și Vamală, instanța de trimitere consideră că este necesară o interpretare a articolelor 137, 167, 168, 184, 185 și 187 din Directiva TVA.

28 În acest context, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În cazul în care un imobil, în pofida faptului că a rămas neocupat pentru o perioadă de doi sau mai mulți ani, face obiectul promovării comerciale, cu alte cuvinte, este disponibil pe piață în vederea închirierii sau a prestării de servicii de tipul «office centre» și se dovedește că proprietarul intenționează să îl închirieze aplicând TVA și că depune eforturile necesare pentru a-și concretiza intenția, este conform cu articolele 167, 168, 184, 185 și 187 din [Directiva TVA] să se considere că imobilul «nu este utilizat efectiv în scopuri privind activitatea comercială» sau «nu este utilizat efectiv în operațiuni impozabile» în sensul dispozițiilor articolului 26 alineatul 1 din [CIVA] și ale articolului 10 alineatul 1 litera b) din regimul privind renunțarea la scutirea de TVA a operațiunilor cu bunuri imobile, adoptat prin Decretul-lege nr. 21/2007, în versiunile lor anterioare, și, prin urmare, să se considere că deducerea efectuată inițial trebuie să facă obiectul regularizării, deoarece este mai mare decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o aplice?

2) În cazul unui răspuns afirmativ, în lumina interpretării corecte a articolelor 137, 167, 168, 184, 185 și 187 din [Directiva TVA], se poate impune efectuarea unei regularizări unice pentru întreaga perioadă de regularizare rămasă, astfel cum prevede legislația portugheză la articolul 10 alineatul 1 literele b) și c) din regimul privind renunțarea la scutirea de TVA a operațiunilor cu bunuri imobile, în cazul în care imobilul este neocupat de mai mult de doi ani, dar face în continuare obiectul promovării comerciale în vederea închirierii sale (cu posibilitate de renunțare) și/sau pentru prestarea de servicii (activitate impozabilă), astfel încât bunul imobil să fie afectat în următorii ani unor activități impozabile care dau naștere dreptului de deducere?

3) Dispozițiile articolului 2 alineatul 2 litera c) din regimul privind renunțarea la scutirea de TVA a operațiunilor cu bunuri imobile coroborate cu articolul 10 alineatul 1 litera b) din același regim, care determină imposibilitatea ca o persoană impozabilă în scopuri de TVA să renunțe la scutirea de TVA cu ocazia încheierii unor contracte de închiriere noi, ulterior efectuării regularizării unice a TVA-ului, și care afectează regimul de deducere ulterior în cursul perioadei de regularizare, sunt conforme cu articolele 137, 167, 168 și 184 din [Directiva TVA]?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

29 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 167, 168, 184, 185 și 187 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede regularizarea TVA-ului dedus inițial, pentru motivul că un imobil pentru care a fost exercitat dreptul de opțiune pentru impozitare este considerat ca nemaifiind utilizat de persoana impozabilă în scopul operațiunilor sale taxabile atunci când acest imobil a rămas neocupat pentru o perioadă mai mare de doi ani, chiar dacă se dovedește că persoana impozabilă a încercat să îl închirieze în această perioadă.

30 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit logicii sistemului introdus de Directiva TVA, taxele aplicate în amonte unor bunuri sau servicii utilizate de o persoană impozabilă pentru operațiunile sale impozabile sunt deductibile. Deducerea taxelor în amonte este legată de perceperea taxelor în aval. În cazul în care bunurile sau serviciile achiziționate de o persoană impozabilă sunt utilizate în scopul unor operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu va fi percepută nicio taxă în aval și nu va fi dedusă nicio taxă în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 24).

31 Impozitarea operațiunilor de leasing și de închiriere este o facultate pe care legiuitorul Uniunii a acordat-o statelor membre prin derogare de la norma generală stabilită la articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA, potrivit căreia operațiunile de leasing și de închiriere sunt, în principiu, scutite de TVA. Dreptul de deducere aferent acestei impozitări nu se exercită, așadar, în mod automat, ci numai dacă statele membre au utilizat facultatea prevăzută la articolul 137 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA și cu condiția ca persoanele impozabile să exercite dreptul de opțiune care le-a fost acordat (Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punctul 26 și jurisprudența citată).

32 Este cert că Republica Portugheză a utilizat această facultate. În plus, din decizia de trimitere reiese că, la momentul încheierii contractelor de închiriere a bunurilor imobile în discuție în litigiul principal, intervenită anterior perioadei de neocupare în litigiu, Imofloresmira a optat pentru impozitarea închirierii acestor bunuri.

33 Pe de altă parte, din cuprinsul articolului 168 din Directiva TVA reiese că, pentru ca o persoană interesată să poată beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, să fie „persoană impozabilă" în sensul acestei directive și, pe de altă parte, ca bunurile și serviciile în cauză să fie utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile (Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 52).

34 În speță, calitatea de persoană impozabilă a Imofloresmira nu este contestată. În schimb, Administrația Fiscală și Vamală i-a impus acesteia regularizarea deducerilor TVA-ului pentru motivul că bunurile imobile în cauză nu mai erau ocupate de mai mult de doi ani și erau considerate, din acest motiv, ca nemaifiind utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile, în condițiile în care se dovedește că, în această perioadă, societatea respectivă a avut întotdeauna intenția de a închiria aceste bunuri cu aplicarea de TVA și a făcut demersurile necesare în acest scop.

35 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 11 iulie 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punctul 8, și Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 38).

36 Odată ce administrația fiscală a acceptat, pe baza datelor transmise de o întreprindere, să îi fie acordată calitatea de persoană impozabilă, acest statut nu îi mai poate fi, în principiu, retras ulterior, cu efect retroactiv, ca urmare a survenirii sau a nesurvenirii anumitor evenimente (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punctul 21), cu excepția cazurilor de fraudă sau de abuz.

37 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere prevăzut la articolele 167-172 din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și nu poate fi, în principiu, limitat. Acesta se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 50 și jurisprudența citată).

38 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 51 și jurisprudența citată).

39 Trebuie să se amintească de asemenea că 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punctul 15).

40 Rezultă din aceasta că dreptul de deducere rămâne, în principiu, dobândit 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punctul 20, și Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, punctele 19 și 20).

41 În speță, potrivit interpretării reținute de Autoritatea Fiscală și Vamală, faptul că un imobil este neocupat în cursul unei anumite perioade întrerupe utilizarea imobilului în scopul desfășurării activității economice, obligând persoana impozabilă să efectueze regularizarea taxei deduse, chiar dacă se dovedește că aceasta încă are intenția de a continua să desfășoare o activitate taxabilă.

42 Or, rezultă din jurisprudența citată la punctele 39 și 40 din prezenta hotărâre că o persoană impozabilă păstrează dreptul de deducere, întrucât acest drept a luat naștere, chiar dacă persoana impozabilă respectivă nu a putut, din motive independente de voința sa, să utilizeze bunurile sau serviciile aflate la originea deducerii în cadrul unor operațiuni taxabile.

43 O interpretare diferită a Directivei TVA ar fi contrară principiului neutralității TVA-ului în ceea ce privește sarcina fiscală a întreprinderii. Aceasta ar putea conduce, în cadrul tratamentului fiscal al acelorași activități de investiții, la diferențe nejustificate între întreprinderi care realizează deja operațiuni taxabile și altele care încearcă, prin intermediul unor investiții, să înceapă activități ce vor fi sursa unor operațiuni taxabile. De asemenea, ar fi stabilite diferențe arbitrare între aceste din urmă întreprinderi, întrucât acceptarea definitivă a deducerilor ar depinde de aspectul de a ști dacă asemenea investiții dau naștere sau nu dau naștere unor operațiuni taxabile (Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punctul 22).

44 Prin urmare, principiul neutralității fiscale se opune unei legislații naționale care, prin condiționarea acceptării definitive a deducerilor de TVA de rezultatele activității economice desfășurate de persoana impozabilă, creează, în ceea ce privește tratamentul fiscal al unor activități de investiții imobiliare identice, diferențe nejustificate între întreprinderi cu același profil și care desfășoară aceeași activitate.

45 Această concluzie nu poate fi repusă în discuție de argumentul guvernului portughez, potrivit căruia, ca urmare a rezilierii contractelor de închiriere încheiate anterior, s-ar fi produs „modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus” în sensul articolului 185 alineatul (1) din Directiva TVA, astfel încât ar fi necesar să se efectueze o regularizare proporțională a taxei deduse.

46 Astfel, în primul rând, deși este adevărat că necesitatea de a efectua regularizarea taxei deduse poate exista de asemenea ca urmare a unor circumstanțe independente de voința persoanelor impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2004, Gemeente Leusden și Holin Groep, C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263, punctul 55), nu este mai puțin adevărat că această dispoziție nu poate aduce atingere principiilor fundamentale pe care se întemeiază sistemul instituit de Directiva TVA, în special principiului neutralității fiscale.

47 Or, contrar celor susținute de guvernul portughez, faptul de a considera că este suficient, pentru a stabili existența unor „modificări” în sensul articolului 185 din Directiva TVA, 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, 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, ar conduce la restrângerea dreptului de deducere prin intermediul dispozițiilor aplicabile în materie de regularizări.

48 În al doilea rând, chiar dacă articolul 137 alineatul (2) din Directiva TVA lasă statelor membre o putere discreționară largă care le permite să determine modalitățile de exercitare a dreptului de opțiune și chiar să îl suprime (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punctele 27-30), statele membre nu pot utiliza această putere pentru a încălca articolele 167 și 168 din această directivă, revocând un drept de deducere deja dobândit.

49 Astfel, o limitare a deducerilor de TVA legate de operațiunile taxabile, după ce dreptul de opțiune a fost exercitat, nu ar privi doar „sfera de aplicare" a dreptului de opțiune pe care statele membre o pot restrânge în temeiul articolului 137 alineatul (2) din Directiva TVA, ci consecințele exercitării acestui drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 46).

50 În sfârșit, trebuie să se sublinieze că nu este definitiv dobândită calitatea de persoană impozabilă decât dacă declararea intenției de a începe activitățile economice avute în vedere a fost făcută cu bună-credință de persoana interesată. În situațiile de fraudă sau de abuz în care aceasta din urmă 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, administrația fiscală poate solicita, cu efect retroactiv, rambursarea sumelor deduse, întrucât aceste deduceri s-au acordat pe baza unor declarații false (Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 46).

51 În această privință, trebuie amintit că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA, astfel cum este amintit la articolul 131 (Hotărârea din 29 aprilie 2004, Gemeente Leusden și Holin Groep, C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263, punctul 76).

52 În consecință, dacă administrația fiscală ar ajunge să constate că dreptul de deducere a fost exercitat în mod fraudulos sau abuziv, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere, aceasta ar fi autorizată să solicite, cu efect retroactiv, rambursarea sumelor deduse (Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punctul 33 și jurisprudența citată).

53 Având în vedere cele ce precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolele 167, 168, 184, 185 și 187 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede regularizarea TVA-ului dedus inițial, pentru motivul că un imobil pentru care a fost exercitat dreptul de opțiune pentru impozitare este considerat ca nemaifiind utilizat de persoana impozabilă în scopul operațiunilor sale taxabile atunci când acest imobil a rămas neocupat pentru o perioadă mai mare de doi ani, chiar dacă se dovedește că persoana impozabilă a încercat să îl închirieze în această perioadă.

Cu privire la a doua și la a treia întrebare

54 Având în vedere răspunsul oferit la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua și la a treia întrebare.

Cu privire la limitarea în timp a efectelor prezentei hotărâri

55 În cazul în care Curtea ar hotărî că dreptul Uniunii se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, guvernul portughez solicită Curții să limiteze în timp efectele hotărârii sale.

56 În sprijinul cererii sale, acest guvern susține, în primul rând, că o verificare, de la caz la caz, a ansamblului raporturilor juridice, pentru a determina dacă locatorii persoane impozabile au calculat în mod corect și au plătit statului membru respectiv cuantumurile corespunzătoare regularizărilor TVA-ului, constituie în sine o sarcină ce necesită o utilizare „supradimensionată" de resurse administrative și judiciare nedisponibile care, dacă nu ar fi realizată, ar putea da naștere unor abuzuri și chiar unei pierderi și mai importante de venituri fiscale.

57 Guvernul portughez susține, în al doilea rând, că, într-o asemenea ipoteză, pierderea taxei deja regularizate sau deja colectate între timp se ridică la sume considerabile și creează un dezechilibru bugetar insuportabil.

58 În al treilea rând, guvernul portughez arată că legislația națională în discuție în litigiul principal urmărește să garanteze că cuantumurile de TVA deductibile în amonte sunt legate în mod direct și proporțional de impozitarea intervenită în aval în mod efectiv, ceea ce ar demonstra buna-credință a statului portughez și a autorităților fiscale naționale.

59 În această privință, trebuie amintit că o limitare în timp a efectelor unei hotărâri constituie o măsură excepțională care presupune că există un risc de repercusiuni economice grave, cauzate mai ales de numărul mare de raporturi juridice constituite cu bună-credință pe baza reglementării considerate ca fiind în mod legal în vigoare, și că reiese că particularii și autoritățile naționale au fost determinați să adopte un comportament neconform dreptului Uniunii ca urmare a unei incertitudini obiective și importante privind domeniul de aplicare al normelor de drept al Uniunii, incertitudine la care contribuise eventual și comportamentul altor state membre sau al Comisiei (a se vedea în special Hotărârea din 19 decembrie 2013, Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, punctul 36 și jurisprudența citată).

60 Or, trebuie amintit că o restricție a dreptului de deducere a TVA-ului opusă unor persoane impozabile constituie o excepție de la un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului, a cărei legalitate, potrivit unei jurisprudențe constante, nu este admisă decât în împrejurări excepționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 67).

61 Din jurisprudența Curții reiese că nu există o incertitudine obiectivă și importantă în ceea ce privește domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, mai precis al dispozițiilor Directivei TVA, în ceea ce privește întinderea dreptului de deducere și rolul său în cadrul sistemului instituit de această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 68).

62 Prin urmare, autoritățile portugheze nu pot invoca o incertitudine obiectivă și importantă privind domeniul de aplicare al dispozițiilor dreptului Uniunii. Întrucât acest criteriu nu este îndeplinit, nu este necesar să se verifice dacă cel referitor la gravitatea repercusiunilor economice este îndeplinit.

63 Din considerațiile de mai sus rezultă că nu este necesar să fie limitate în timp efectele prezentei hotărâri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

64 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 șaptea) declară:

Articolele 167, 168, 184, 185 și 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 se opun unei reglementări naționale care prevede regularizarea taxei pe valoarea adăugată deduse inițial, pentru motivul că un imobil pentru care a fost exercitat dreptul de opțiune pentru impozitare este considerat ca nemaifiind utilizat de persoana impozabilă în scopul operațiunilor sale taxabile atunci când acest imobil a rămas neocupat pentru o perioadă mai mare de doi ani, chiar dacă se dovedește că persoana impozabilă a încercat să îl închirieze în această perioadă.

Semnături