

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

28 février 2018 (*)

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée – Directive TVA – Exonération des opérations d'affermage et de location des biens immobiliers – Droit d'option en faveur des assujettis – Mise en œuvre par les États membres – Déduction de la taxe payée en amont – Utilisation pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti – Régularisation de la déduction initialement opérée – Inadmissibilité »

Dans l'affaire C-672/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d'arbitrage administratif), Portugal], par décision du 16 décembre 2016, parvenue à la Cour le 29 décembre 2016, dans la procédure

Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA

contre

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. A. Rosas (rapporteur), président de chambre, Mme C. Toader et M. E. Jarašiūnas, juges,

avocat général : M. P. Mengozzi,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA, par Me S. Neto, advogada, ainsi que par Me J. Magalhães Ramalho, advogado,
- pour le gouvernement portugais, par MM. L. Inez Fernandes, M. Figueiredo et R. Campos Laires, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par Mme F. Clotuche-Duvieusart ainsi que par M. B. Rechena, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 137, 167, 168,

184, 185 et 187 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA (ci-après « Imofloresmira ») à l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorité fiscale et douanière, Portugal) au sujet de la régularisation des déductions de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) opérées par Imofloresmira dans le cadre de son activité d'achat, de vente, de location et de gestion de biens immobiliers.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 18, figurant au chapitre 1, intitulé « Livraisons de biens », du titre IV, dénommé « Opérations imposables », de la directive TVA, dispose :

« Les États membres peuvent assimiler à une livraison de biens effectuée à titre onéreux les opérations suivantes :

a) l'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit, construit, extrait, transformé, acheté ou importé dans le cadre de son entreprise dans le cas où l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à la déduction complète de la TVA ;

[...] »

4 L'article 27, figurant au chapitre 3, intitulé « Prestations de services », du même titre IV, de cette directive prévoit :

« Afin de prévenir des distorsions de concurrence et après consultation du comité de la TVA, les États membres peuvent assimiler à une prestation de services effectuée à titre onéreux la fourniture, par un assujetti, d'un service pour les besoins de son entreprise, dans le cas où la fourniture d'un tel service par un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à la déduction complète de la TVA. »

5 Conformément à l'article 135, paragraphe 1, sous I), figurant au chapitre 3, intitulé « Exonérations en faveur d'autres activités », du titre IX, dénommé « Exonérations », de la directive TVA, les États membres exonèrent de la TVA « l'affermage et la location de biens immeubles ».

6 L'article 137, paragraphe 1, relevant du même chapitre de cette directive, permet aux États membres d'accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation de certaines opérations, parmi lesquelles celles visées à l'article 135, paragraphe 1, sous I), de ladite directive. L'article 137, paragraphe 2, de la même directive précise que les États membres déterminent les modalités de l'exercice du droit d'option prévu au paragraphe 1 de cet article et qu'ils peuvent restreindre la portée de ce droit.

7 Aux termes de l'article 167, figurant au chapitre 1, intitulé « Naissance et étendue du droit à déduction », du titre X, dénommé « Déductions », de la directive TVA, « [l]e droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible ».

8 L'article 168, qui figure au même chapitre de cette directive, dispose :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire

du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

- a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;
- b) la TVA due pour les opérations assimilées aux livraisons de biens et aux prestations de services conformément à l'article 18, point a), et à l'article 27 ;

[...] »

9 L'article 176 de ladite directive, figurant au chapitre 3, intitulé « Limitations du droit à déduction », dudit titre X, dispose :

« Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, détermine les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA. En tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation.

[...] »

10 L'article 184 de la directive TVA, figurant au chapitre 5, intitulé « Régularisations des déductions », du même titre X, dispose que « [l]a déduction initialement opérée est régularisée lorsqu'elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer ».

11 L'article 185, paragraphe 1, figurant à ce chapitre 5 de ladite directive, énonce :

« La régularisation a lieu notamment lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA, entre autres en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus. »

12 L'article 187 relevant dudit chapitre de la même directive est ainsi libellé :

« 1. En ce qui concerne les biens d'investissement, la régularisation est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.

Toutefois, les États membres peuvent, lors de la régularisation, se baser sur une période de cinq années entières à compter du début de l'utilisation du bien.

En ce qui concerne les biens d'investissement immobilier, la durée de la période servant de base au calcul des régularisations peut être prolongée jusqu'à vingt ans.

2. Chaque année, la régularisation ne porte que sur le cinquième ou, dans le cas où la période de régularisation a été prolongée, sur la fraction correspondante de la TVA dont les biens d'investissement ont été grevés.

La régularisation visée au premier alinéa est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année au cours de laquelle le bien a été acquis, fabriqué ou, le cas échéant, utilisé pour la première fois. »

Le droit portugais

13 L'article 12, intitulé « Renonciation à l'exonération », du Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (code de la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « CIVA ») dispose, à ses paragraphes 4, 6 et 7 :

« 4 – Les assujettis donnant à bail des immeubles ou des lots de ceux-ci à d'autres assujettis, qui les utilisent totalement ou majoritairement pour des activités ouvrant droit à déduction, peuvent renoncer à l'exonération visée à l'article 9, point 29.

[...]

6 – Les modalités et les conditions de la renonciation à l'exonération prévue aux paragraphes 4 et 5 sont fixées dans une législation spéciale.

7 – Le droit à déduction de la taxe, dans ces cas-là, est régi par les règles fixées aux articles 19 et suivants, sous réserve des dispositions contenues dans d'éventuelles réglementations spéciales. »

14 L'article 24 du CIVA, intitulé « Régularisations des déductions concernant des actifs immobilisés », prévoit, à ses paragraphes 2, 3, 5 et 6 :

« 2 – Sont également régularisées annuellement les déductions sur les dépenses d'investissement en biens immobiliers s'il y a une différence, positive ou négative, égale ou supérieure à cinq points de pourcentage, entre le pourcentage final visé à l'article précédent, applicable au cours de l'année d'occupation du bien et de chacune des 19 années civiles suivantes, et celui qui a été déterminé au cours de l'année de l'acquisition ou de l'achèvement des travaux.

3 – Pour la régularisation des déductions concernant des actifs immobilisés, auxquelles se réfèrent les paragraphes précédents, il convient de procéder comme suit :

a) à la fin de l'année au cours de laquelle a commencé l'utilisation ou l'occupation du bien et au cours de chacune des 4 ou 19 années civiles suivantes, selon le cas, il convient de calculer le montant de la déduction qui serait applicable si l'acquisition ou l'achèvement des travaux des biens immobiliers avait eu lieu au cours de l'année en question, conformément au pourcentage final de cette même année ;

b) le montant ainsi obtenu est soustrait de la déduction réalisée au cours de l'année pendant laquelle a eu lieu l'acquisition ou de la somme des déductions réalisées jusqu'à l'année pendant laquelle les travaux entrepris dans des biens immobiliers ont été terminés ;

c) la différence positive ou négative doit être divisée par 5 ou 20, selon le cas, le résultat ainsi obtenu correspondant au montant à payer ou à la déduction supplémentaire à effectuer au cours de l'année en question.

[...]

5 – En cas de transfert d'actifs immobilisés réalisé pendant la période de régularisation, celle-ci est réalisée en une seule fois, pour la durée non encore écoulée, en considérant que ces actifs sont affectés à une activité totalement taxée l'année du transfert et les suivantes jusqu'à épuisement du délai de régularisation. Si toutefois le transfert est exonéré de taxe en vertu de l'article 9, points 30 ou 32, les biens sont considérés affectés à une activité non taxée et, dans le premier cas, il y a lieu de procéder à la régularisation y afférente.

6 – La régularisation prévue au paragraphe précédent est également applicable, en considérant que les biens sont affectés à une activité non taxée, dans le cas de biens immobiliers pour lesquels il y a eu initialement déduction totale ou partielle de la taxe grevant leur construction, achat ou autres frais d'investissement y afférents, lorsque :

a) l'assujetti, en raison de la modification de l'activité exercée ou par obligation légale, réalise

exclusivement des opérations exonérées qui n'ouvrent pas droit à déduction ;

b) l'assujetti réalise exclusivement des opérations exonérées qui n'ouvrent pas droit à déduction en vertu de l'article 12, paragraphe 3, ou de l'article 55, paragraphes 3 et 4 ;

c) l'immeuble fait l'objet d'une location exonérée conformément à l'article 9, point 29. »

15 L'article 26 du CIVA, intitulé « Régularisation des déductions concernant des immeubles non utilisés à des fins commerciales », énonce, à son paragraphe 1 :

« La non-utilisation de biens immobiliers aux fins de l'entreprise pour lesquels il y a eu déduction de la taxe pendant une ou plusieurs années civiles après le début de la période de 19 ans visée à l'article 24, paragraphe 2, donne lieu à une régularisation annuelle de 1/20e de la déduction opérée, qui doit figurer sur la déclaration de la dernière période de l'année en cause. »

16 Les termes et les conditions applicables au droit d'opter pour la taxation, prévu à l'article 12 du CIVA, ont été précisés dans le décret-loi no 241/86 (*Diário da República*, 1re série, no 190, du 20 août 1986), lequel a été modifié par le décret-loi no 21/2007 (*Diário da República*, 1re série, no 20, du 29 janvier 2007) (ci-après le « régime de renonciation à l'exonération »).

17 L'article 10 de ce régime, intitulé « Régularisation de la taxe déduite », dispose, dans sa version applicable au litige au principal :

« 1 – Nonobstant l'article 25, paragraphe 1, du [CIVA], les assujettis qui utilisent des biens immobiliers ayant ouvert droit à déduction totale ou partielle de la taxe sur l'achat sont tenus de régulariser, en une seule fois, conformément à l'article 24, paragraphe 5, du [CIVA], les déductions opérées, en considérant que les biens sont affectés à une activité non taxée lorsque :

a) le bien immobilier est affecté à d'autres fins qu'à l'activité exercée par l'assujetti ;

b) s'il n'est pas affecté à d'autres fins qu'à l'activité exercée par l'assujetti, le bien immobilier n'est pas effectivement utilisé par l'entreprise pendant plus de deux années consécutives. »

18 L'article 25, paragraphe 1, du CIVA, visé à l'article 10 du régime de renonciation à l'exonération cité au point précédent, correspond à l'article 26, paragraphe 1, du CIVA, dans sa version applicable au litige au principal, tel que cité au point 15 du présent arrêt.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

19 Imofloresmira a pour objet social l'achat, la vente, la location et la gérance d'immeubles, à usage d'habitation, commercial et mixte, dont elle est propriétaire ou appartenant à des tiers.

20 À la suite de contrôles effectués au cours des années 2015 et 2016, l'autorité fiscale et douanière a constaté que certains lots, relevant de deux immeubles dont Imofloresmira est propriétaire et pour lesquels elle avait opté pour la taxation, étaient vacants depuis plus de deux années et que, en dépit de cette inoccupation, Imofloresmira n'avait pas opéré de régularisation de la taxe déduite, conformément à l'article 26, paragraphe 1, du CIVA et à l'article 10, paragraphe 1, sous b), du régime de renonciation à l'exonération.

21 Sur cette base, l'autorité fiscale et douanière a fait valoir que la société aurait dû procéder à la régularisation de la taxe déduite, annuellement ou définitivement, selon le cas, pour les lots inoccupés des immeubles dont elle est propriétaire et a informé Imofloresmira que, cette régularisation n'ayant pas été effectuée, des corrections concernant la taxe en défaut devaient être appliquées, pour un montant total de 1 375 954,71 euros correspondant aux exercices 2011,

2012 et 2013. Il ressort également du dossier soumis à la Cour que les corrections concernant l'exercice 2013 ont eu des répercussions sur la taxe déduite en 2014.

22 Étant en désaccord avec la décision de l'autorité fiscale et douanière de procéder à ces corrections, Imofloresmira a formé un recours devant le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d'arbitrage administratif), Portugal] afin d'obtenir l'annulation des compléments de liquidation de TVA.

23 La juridiction de renvoi indique qu'Imofloresmira a assuré de manière continue la promotion commerciale des espaces disponibles, au sein de ces immeubles, en vue de les louer.

24 À cet égard, cette juridiction précise en particulier que, entre l'année 2011 et l'année 2013, elle a, à cette fin, conclu des mandats avec des agences immobilières et, sur conseil de ces dernières, a entrepris différentes opérations de marketing et d'aide à la commercialisation dont, notamment, la création d'une plaquette, d'une liste de diffusion, ainsi que d'un site Internet, la création et la diffusion de communiqués de presse auprès d'un large public et l'affichage de panneaux publicitaires sur les immeubles concernés. Elle expose encore qu'Imofloresmira a également ajusté son offre moyennant, d'une part, la mise à disposition d'espaces à louer à des prix plus compétitifs et, d'autre part, la possibilité de négocier des périodes de carence pendant l'installation des preneurs à bail.

25 Selon la juridiction de renvoi, les dépenses engendrées par les services de promotion commerciale des immeubles dont Imofloresmira est propriétaire sont reflétées dans les bilans des années 2011 à 2013.

26 Devant cette juridiction, Imofloresmira fait valoir que les corrections visées au point 21 du présent arrêt sont illégales au motif que l'interprétation de la législation nationale applicable au litige au principal, telle que soutenue par l'autorité fiscale et douanière, serait contraire au droit de l'Union, en particulier à la directive TVA, ainsi qu'à l'article 26, paragraphe 1, du CIVA et à l'article 10, paragraphe 1, du régime de renonciation à l'exonération.

27 Nourrissant des doutes quant à la compatibilité avec le droit de l'Union de la législation nationale applicable au litige au principal, en particulier de l'article 26, paragraphe 1, du CIVA et de l'article 10, paragraphe 1, du régime de renonciation à l'exonération, tels qu'interprétés par l'autorité fiscale et douanière, la juridiction de renvoi considère qu'une interprétation des articles 137, 167, 168, 184, 185 et 187 de la directive TVA est nécessaire.

28 Dans ce contexte, le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d'arbitrage administratif)] a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Dans la mesure où un bien immobilier, vacant depuis au moins deux ans, mais toujours commercialisé, c'est-à-dire disponible sur le marché de la location ou de la prestation de services de type "office centre", alors qu'il est établi que son propriétaire a l'intention de le donner en location avec assujettissement à la TVA et fait les efforts nécessaires pour concrétiser cette intention, relève des notions de "non-utilisation effective du bien immobilier aux fins de l'entreprise" et/ou de "non-utilisation effective du bien immobilier dans des opérations taxées", au sens de l'article 26, paragraphe 1, du [CIVA] et de l'article 10, paragraphe 1, sous b), du régime de renonciation à l'exonération de la TVA sur les opérations relatives à des biens immobiliers, approuvé par le décret-loi no 21/2007, dans leurs précédentes rédactions, ces notions et, par conséquent, le fait de considérer que la déduction initialement opérée doit être régularisée dans la mesure où elle est supérieure à celle à laquelle l'assujetti avait droit, sont-ils conformes aux articles 167, 168, 184, 185 et 187 de la [directive TVA] ?

2) En cas de réponse affirmative, à la lumière d'une interprétation correcte des articles 137, 167, 168, 184, 185 et 187 de la [directive TVA], cette régularisation peut-elle être imposée en une seule fois, pour la totalité des périodes qui ne sont pas encore écoulées, conformément à la législation portugaise, à savoir l'article 10, paragraphe 1, sous b) et c), du régime de renonciation à l'exonération de la TVA sur les opérations relatives à des biens immobiliers, lorsque le bien immobilier est vacant depuis plus de deux ans, mais toujours commercialisé pour la location (avec possibilité d'opter pour la taxation) et/ou pour la prestation de services (taxée), de sorte que le bien immobilier soit affecté au cours des années suivantes à des activités taxées ouvrant droit à déduction ?

3) Le fait que l'application conjointe de l'article 2, paragraphe 2, sous c), et de l'article 10, paragraphe 1, sous b), du régime de renonciation à l'exonération de la TVA sur les opérations relatives à des biens immobiliers prive l'assujetti à la TVA du droit d'opter pour la taxation dans la conclusion de nouveaux contrats de location s'il y a eu régularisation de la TVA en une seule fois et empêche toute déduction ultérieure pendant la période de régularisation, est-il conforme aux articles 137, 167, 168 et 184 de la [directive TVA] ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

29 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 167, 168, 184, 185 et 187 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui prévoit la régularisation de la TVA initialement déduite au motif qu'un immeuble, pour lequel le droit d'option pour la taxation a été exercé, est considéré comme n'étant plus utilisé par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées, lorsque cet immeuble est resté inoccupé pendant plus de deux ans, même s'il est prouvé que l'assujetti a cherché à le louer pendant cette période.

30 Il convient de rappeler, à titre liminaire, que, selon la logique du système mis en place par la directive TVA, les taxes ayant grevé en amont les biens ou les services utilisés par un assujetti aux fins de ses opérations taxées peuvent être déduites. La déduction des taxes en amont est liée à la perception des taxes en aval. Lorsque des biens ou des services acquis par un assujetti sont utilisés pour les besoins d'opérations exonérées ou ne relevant pas du champ d'application de la TVA, il ne saurait y avoir ni perception de taxe en aval ni déduction de la taxe en amont (voir, en ce sens, arrêt du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, point 24).

31 La taxation des opérations d'affermage et de location est une faculté que le législateur de l'Union a consentie aux États membres par dérogation à la règle générale, établie à l'article 135,

paragraphe 1, sous l), de la directive TVA, selon laquelle les opérations d'affermage et de location sont en principe exonérées de la TVA. Le droit à déduction afférent à cette taxation ne s'exerce donc pas de manière automatique mais uniquement si les États membres ont fait usage de la faculté visée à l'article 137, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA et sous réserve que les assujettis exercent le droit d'option qui leur a été accordé (arrêt du 12 janvier 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, point 26 et jurisprudence citée).

32 Il est constant que la République portugaise a fait usage de cette faculté. En outre, il ressort de la décision de renvoi que, lors de la conclusion de contrats de bail portant sur les biens immobiliers en cause au principal, intervenue antérieurement à la période d'inoccupation litigieuse, *Imofloresmira* a opté pour la taxation de la location de ces biens.

33 Par ailleurs, il ressort du libellé de l'article 168 de la directive TVA que, afin qu'un intéressé puisse accéder au droit à déduction, il faut, d'une part, qu'il soit un « assujetti » au sens de cette directive et, d'autre part, que les biens et les services en question soient utilisés pour les besoins de ses opérations taxées (arrêt du 15 décembre 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, point 52).

34 En l'occurrence, la qualité d'assujetti d'*Imofloresmira* n'est pas contestée. En revanche, l'administration fiscale et douanière lui a imposé la régularisation de déductions de TVA au motif que les biens immobiliers en cause n'étaient plus occupés depuis plus de deux ans et étaient de ce fait considérés comme n'étant plus utilisés pour les besoins de ses propres opérations taxées, alors même qu'il est établi que cette société a, pendant cette période, toujours eu l'intention de donner ces biens en location avec assujettissement à la TVA et a entrepris les démarches nécessaires à cet effet.

35 En vertu de l'article 167 de la directive TVA, le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. Par conséquent, seule la qualité en laquelle un particulier agit à ce moment peut déterminer l'existence d'un droit à déduction (voir, en ce sens, arrêts du 11 juillet 1991, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, point 8, et du 30 mars 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, point 38).

36 À partir du moment où l'administration fiscale a accepté, sur la base des données transmises par une entreprise, que lui soit accordée la qualité d'assujetti, ce statut ne peut plus, en principe, lui être retiré par la suite avec effet rétroactif en raison de la survenance ou de la non-survenance de certains événements (voir, en ce sens, arrêt du 29 février 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, point 21), sauf en cas de fraude ou d'abus.

37 Il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, le droit à déduction prévu aux articles 167 à 172 de la directive TVA fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (arrêt du 15 décembre 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, point 50 et jurisprudence citée).

38 Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA (arrêt du 15 décembre 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, point 51 et jurisprudence citée).

39 Il importe de rappeler également que c'est l'acquisition des biens ou des services par un assujetti agissant en tant que tel qui détermine l'application du système de TVA et, partant, du

mécanisme de déduction. L'utilisation qui est faite des biens ou des services, ou qui est envisagée pour ceux-ci, ne détermine que l'étendue de la déduction initiale à laquelle l'assujetti a droit en vertu de l'article 168 de la directive TVA et l'étendue des éventuelles régularisations au cours des périodes suivantes, mais n'affecte pas la naissance du droit à déduction (voir, en ce sens, arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, point 15).

40 Il en résulte que le droit à déduction reste, en principe, acquis même si, ultérieurement, en raison de circonstances étrangères à sa volonté, l'assujetti ne fait pas usage desdits biens et services ayant donné lieu à déduction dans le cadre d'opérations taxées (voir, en ce sens, arrêts du 29 février 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, point 20 et du 15 janvier 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1 points 19 et 20).

41 En l'occurrence, selon l'interprétation retenue par l'autorité fiscale et douanière, le fait qu'un immeuble est inoccupé pendant une certaine durée interrompt l'affectation de l'immeuble aux fins de l'entreprise, obligeant l'assujetti à procéder à la régularisation de la taxe déduite, même s'il est prouvé que ce dernier a toujours l'intention de continuer à exercer une activité taxée.

42 Or, il résulte de la jurisprudence citée aux points 39 et 40 du présent arrêt qu'un assujetti conserve le droit à déduction, dès lors que ce droit a pris naissance, même si cet assujetti n'a pas pu, pour des raisons indépendantes de sa volonté, utiliser les biens ou les services à l'origine de la déduction dans le cadre d'opérations taxées.

43 Une autre interprétation de la directive TVA serait contraire au principe de neutralité de la TVA quant à la charge fiscale de l'entreprise. Elle serait susceptible de créer, lors du traitement fiscal de mêmes activités d'investissements, des différences non justifiées entre des entreprises réalisant déjà des opérations imposables et d'autres qui cherchent, par des investissements, à commencer des activités qui seront source d'opérations taxables. De même, des différences arbitraires seraient établies entre ces dernières entreprises en ce que l'acceptation définitive des déductions dépendrait de la question de savoir si de tels investissements aboutissent ou non à des opérations taxées (arrêt du 29 février 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, point 22).

44 Dès lors, le principe de neutralité fiscale s'oppose à une législation nationale qui, en faisant dépendre l'acceptation définitive des déductions de TVA des résultats de l'activité économique exercée par l'assujetti, crée, s'agissant du traitement fiscal d'activités d'investissement immobilier identiques, des différences injustifiées entre entreprises ayant le même profil et exerçant la même activité.

45 Cette conclusion ne saurait être remise en cause par l'argument du gouvernement portugais selon lequel, du fait de la résiliation des contrats de bail antérieurement conclus, des « modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions » au sens de l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA se seraient produites, de sorte qu'il y aurait lieu de procéder à une régularisation proportionnelle de la taxe déduite.

46 En effet, en premier lieu, s'il est vrai que la nécessité de procéder à la régularisation de la taxe déduite peut exister également du fait de circonstances indépendantes de la volonté des assujettis (voir, en ce sens, arrêt du 29 avril 2004, Gemeente Leusden et Holin Groep, C-487/01 et C-7/02, EU:C:2004:263, point 55), il n'en reste pas moins que cette disposition ne saurait porter atteinte aux principes fondamentaux qui fondent le système mis en place par la directive TVA, et notamment, au principe de neutralité fiscale.

47 Or, contrairement à ce que soutient le gouvernement portugais, considérer qu'il suffit, pour établir l'existence de « modifications » au sens de l'article 185 de la directive TVA, qu'un immeuble soit resté vide, après la résiliation d'un contrat de bail dont il était l'objet, pour des circonstances

indépendantes de la volonté de son propriétaire, alors même qu'il est prouvé que ce dernier a toujours l'intention de l'exploiter aux fins d'une activité taxée et entreprend les démarches nécessaires à cet effet, reviendrait à restreindre le droit à déduction par le biais des dispositions applicables en matière de régularisations.

48 En second lieu, même si l'article 137, paragraphe 2, de la directive TVA laisse aux États membres un large pouvoir discrétionnaire leur permettant de déterminer les modalités d'exercice du droit d'option et même de le supprimer (voir, en ce sens, arrêt du 12 janvier 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, points 27 à 30), les États membres ne sauraient utiliser ce pouvoir pour enfreindre les articles 167 et 168 de cette directive, en révoquant un droit à déduction déjà acquis.

49 En effet, une limitation des déductions de TVA liées aux opérations taxées, après que le droit d'option a été exercé, concernerait non pas la « portée » du droit d'option que les États membres peuvent restreindre en vertu de l'article 137, paragraphe 2, de la directive TVA, mais les conséquences de l'exercice de ce droit (voir, en ce sens, arrêt du 30 mars 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, point 46).

50 Enfin, il importe de souligner que la qualité d'assujetti n'est définitivement acquise que si la déclaration de l'intention de commencer les activités économiques envisagées a été faite de bonne foi par l'intéressé. Dans les situations frauduleuses ou abusives dans lesquelles ce dernier a feint de vouloir déployer une activité économique particulière, mais a cherché en réalité à faire entrer dans son patrimoine privé des biens pouvant faire l'objet d'une déduction, l'administration fiscale peut demander, avec effet rétroactif, le remboursement des sommes déduites puisque ces déductions ont été accordées sur la base de fausses déclarations (arrêt du 21 mars 2000, *Gabalfrija e.a.*, C-110/98 à C-147/98, EU:C:2000:145, point 46).

51 Il convient, à cet égard, de rappeler que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive TVA, ainsi qu'il est rappelé à son article 131 (arrêt du 29 avril 2004, *Gemeente Leusden et Holin Groep*, C-487/01 et C-7/02, EU:C:2004:263, point 76).

52 Par conséquent, si l'administration fiscale venait à constater que le droit à déduction a été exercé de manière frauduleuse ou abusive, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, elle serait habilitée à demander, avec effet rétroactif, le remboursement des sommes déduites (arrêt du 3 mars 2005, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, point 33 et jurisprudence citée).

53 Au vu de ce qui précède, il y a lieu de répondre à la première question que les articles 167, 168, 184, 185 et 187 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui prévoit la régularisation de la TVA initialement déduite au motif qu'un immeuble, pour lequel le droit d'option pour la taxation a été exercé, est considéré comme n'étant plus utilisé par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées, lorsque cet immeuble est resté inoccupé pendant plus de deux ans, même s'il est prouvé que l'assujetti a cherché à le louer pendant cette période.

Sur les deuxième et troisième questions

54 Compte tenu de la réponse donnée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre aux deuxième et troisième questions.

Sur la limitation des effets dans le temps du présent arrêt

55 Pour le cas où la Cour jugerait que le droit de l'Union s'oppose à une réglementation

nationale, telle que celle en cause au principal, le gouvernement portugais demande à la Cour de limiter dans le temps les effets de son arrêt.

56 À l'appui de sa demande, ce gouvernement soutient, en premier lieu, qu'une vérification, au cas par cas, de l'ensemble des relations juridiques, afin de déterminer si les assujettis bailleurs ont correctement calculé et payé à l'État membre concerné les montants correspondant aux régularisations de la TVA constitue en soi une tâche exigeant une affectation « surdimensionnée » de ressources administratives et judiciaires non disponibles, qui, si elle n'était pas réalisée, pourrait donner lieu à des abus et à une perte plus importante encore de recettes fiscales.

57 Le gouvernement portugais fait valoir, en deuxième lieu, que, dans une telle hypothèse, la perte de la taxe déjà régularisée ou déjà perçue entre-temps s'élève à des sommes considérables et crée un déséquilibre budgétaire insupportable.

58 En troisième lieu, le gouvernement portugais relève que la législation nationale en cause au principal vise à garantir que les montants de TVA déductibles en amont soient directement et proportionnellement liés à la taxation effectivement intervenue en aval, ce qui attesterait de la bonne foi de l'État portugais et des autorités fiscales nationales.

59 À cet égard, il y a lieu de rappeler qu'une limitation des effets dans le temps d'un arrêt constitue une mesure exceptionnelle qui suppose qu'il existe un risque de répercussions économiques graves, dues en particulier au nombre élevé de rapports juridiques constitués de bonne foi sur la base de la réglementation considérée comme étant valablement en vigueur et qu'il apparaisse que les particuliers et les autorités nationales avaient été incités à adopter un comportement non conforme au droit de l'Union en raison d'une incertitude objective et importante quant à la portée des dispositions du droit de l'Union, incertitude à laquelle avaient éventuellement contribué les comportements mêmes adoptés par d'autres États membres ou par la Commission (voir, notamment, arrêt du 19 décembre 2013, Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, point 36 et jurisprudence citée).

60 Or, il convient de rappeler qu'une restriction du droit à déduction de la TVA opposée à des assujettis constitue une exception à un principe fondamental du système commun de la TVA dont la légalité, selon une jurisprudence constante, n'est admise que dans des circonstances exceptionnelles (voir, en ce sens, arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 67).

61 Il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'il n'existe pas d'incertitude objective et importante en ce qui concerne la portée du droit de l'Union, en particulier des dispositions de la directive TVA en ce qui concerne l'étendue du droit à déduction et son rôle au sein du système mis en place par cette directive (voir, en ce sens, arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 68).

62 Les autorités portugaises ne sauraient donc pas se prévaloir d'une incertitude objective et importante quant à la portée des dispositions du droit de l'Union. Ce critère n'étant pas rempli, il n'y a pas lieu de vérifier si celui relatif à la gravité des répercussions économiques l'est.

63 Il résulte des considérations qui précèdent qu'il n'y a pas lieu de limiter dans le temps les effets du présent arrêt.

Sur les dépens

64 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés

pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (septième chambre) dit pour droit :

Les articles 167, 168, 184, 185 et 187 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui prévoit la régularisation de la taxe sur la valeur ajoutée initialement déduite au motif qu'un immeuble, pour lequel le droit d'option pour la taxation a été exercé, est considéré comme n'étant plus utilisé par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées, lorsque cet immeuble est resté inoccupé pendant plus de deux ans, même s'il est prouvé que l'assujetti a cherché à le louer pendant cette période.

Signatures

* Langue de procédure : le portugais.