

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 Curte 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 îi fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să îi 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 complete 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.”

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, cuantumul total al părții din această taxă care putea fi atribuită acestor patru apartamente în perioada în care ele fuseseră ocupate, pentru un cuantum 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 cuantumul 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 că, pentru ca o persoană interesată să poată beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, să existe o „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, și Hotărârea din 28 februarie 2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 33).

25 Utilizarea care este dată bunurilor sau serviciilor ori care este avut în vedere pentru acestea determină întinderea deducerii inițiale la care are dreptul persoana impozabilă și întinderea eventualelor regularizări în perioadele următoare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 decembrie 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 54 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 18 octombrie 2012, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 29).

26 Astfel, mecanismul de regularizare face parte integrantă din regimul de deducere instituit de Directiva TVA și urmrește să sporească precizia deducerilor de TVA pentru a asigura neutralitatea fiscală, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit în materie de legiuitorul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2006, *Halifax* și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 92 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 11 aprilie 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punctul 37). În temeiul acestui principiu, operațiunile efectuate într-un stadiu anterior dau naștere în continuare la dreptul de deducere numai în măsura în care servesc la furnizarea unor prestații supuse TVA-ului. Directiva TVA are astfel ca obiectiv să stabilească un raport strâns și direct între dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau serviciilor respective în vederea unor operațiuni impozitate în aval (Hotărârea din 18 octombrie 2012, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, punctele 30 și 31, precum și jurisprudența citată).

27 În această privință, trebuie arătat că articolele 184 și 185 din Directiva TVA prevăd în mod general condițiile în care administrația fiscală națională trebuie să solicite o regularizare a TVA-ului dedus inițial, fără a prevedea însă modul în care trebuie operată această regularizare (Hotărârea din 11 aprilie 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punctul 26).

28 În schimb, articolul 186 din Directiva TVA însărcinează în mod expres statele membre să definească condițiile acestei regularizări, prevăzând că acestea stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185 din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 aprilie 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punctul 27).

29 Numai în ceea ce privește bunurile de capital articolele 187-192 din Directiva TVA prevăd anumite modalități de regularizare a deducerii TVA-ului (Hotărârea din 11 aprilie 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punctul 27).

30 În ceea ce privește, în primul rând, nașterea obligației de regularizare, trebuie arătat că aceasta este definită la articolul 184 din Directiva TVA în modul cel mai larg posibil, în măsura în care „[d]educerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă” (Hotărârea 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 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 fracțiune corespunzătoare din TVA. Articolul 187 alineatul (2) al doilea paragraf din această directivă precizează că această regularizare se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile în cauză au fost achiziționate, fabricate sau, după caz, utilizate prima dată.

40 Din articolul 187 alineatul (1) al doilea și al treilea paragraf din directiva menționată rezultă că statul membru în cauză poate decide că punctul de plecare al perioadei de regularizare, care se poate desfășura pe 20 de ani, atunci când este vorba de un bun imobil achiziționat ca bun de capital, este prima utilizare a bunului de capital în cauză.

41 În consecință, în ipoteza în care un stat membru a utilizat această posibilitate, articolul 187 alineatul (2) din Directiva TVA prevede obligația de a se verifica pentru fiecare an scurs până la sfârșitul perioadei de regularizare dacă au apărut modificări ale dreptului de deducere în raport cu dreptul de deducere corespunzător anului primei utilizări a acestui bun de capital și, în caz afirmativ, de a efectua regularizarea pentru fracțiunea corespunzătoare din TVA aplicat bunului de capital menționat.

42 Rezultă că, într-o astfel de ipoteză, elementul de referință este constituit de dreptul de deducere corespunzător anului primei utilizări a bunului de capital în cauză și că regularizarea fracționată prevăzută la articolul 187 din Directiva TVA vizează modificările intervenite ulterior acestei prime utilizări, în raport cu dreptul de deducere corespunzător anului primei utilizări menționate.

43 Cu toate acestea, articolul 187 din Directiva TVA nu reglementează modalitățile de regularizare care trebuie aplicate dacă, chiar în momentul primei utilizări, dreptul de deducere se dovedește a fi mai mare sau mai mic decât deducerea inițială.

44 O astfel de interpretare este confirmată de obiectivul și de finalitatea regularizării prevăzute la articolul 187 și următoarele din Directiva TVA.

45 Astfel, perioada de regularizare și regularizarea fracționată prevăzute la articolul 187 din Directiva TVA pentru bunurile de capital se explică și se justifică în special prin utilizarea acestor bunuri pe o perioadă de mai mulți ani, în care destinația lor poate varia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 decembrie 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 55, și Hotărârea din 30 martie 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 25, precum și Ordonanța din 5 iunie 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, punctul 20).

46 Perioada de regularizare a deducerilor prevăzută la articolul 187 din Directiva TVA permite astfel să fie evitate inexactitățile în calcularea deducerilor și avantajele sau dezavantajele nejustificate pentru persoana impozabilă în cazul în care, printre altele, anumite modificări ale factorilor utilizați inițial la stabilirea valorii deducerilor intervin ulterior declarăției sau, după caz, ulterior primei utilizări (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 martie 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 25, și Ordonanța din 5 iunie 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, punctul 20).

47 Or, astfel cum a arătat în esență domnul avocat general la punctul 47 din concluziile sale, rațiunea care guvernează regularizarea ce trebuie efectuată atunci când modificările factorilor utilizați inițial la stabilirea cuantumului deducerilor intervin în cursul utilizării bunului de capital în cauză este diferită de cea care guvernează regularizarea care trebuie efectuată atunci când deducerea inițială este mai mică sau mai mare decât cea la care persoana impozabilă are dreptul la momentul primei utilizări a acestui bun, ținând seama de utilizarea efectivă a bunului menționat.

48 În consecință, stabilirea normelor referitoare la regularizarea deducerii inițiale la data primei utilizări a bunului de capital în cauză, atunci când rezultă că, la această dată, deducerea menționată era mai mare decât cea la care avea dreptul persoana impozabilă, ținând seama de utilizarea efectivă a acestui bun, nu intră sub incidența articolului 187 din Directiva TVA, ci sub cea a normelor de aplicare a articolelor 184 și 185 din această directivă, pe care statele membre sunt însărcinate să le definească în temeiul articolului 186 din directiva menționată.

49 În această privință, trebuie amintit, în al treilea rând, că, în exercitarea puterii lor de apreciere la adoptarea normelor de aplicare a articolelor 184 și 185 din Directiva TVA, statele membre trebuie să țină seama de finalitatea și de economia acestei directive și în special de principiul neutralității fiscale, care stă la baza sistemului comun privind TVA-ul (a se vedea prin analogie Hotărârea din 13 martie 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punctele 35 și 36, precum și Hotărârea din 25 iulie 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, punctul 58 și jurisprudența citată).

50 Or, trebuie arătat, pe de o parte, că o reglementare națională care, similar reglementării naționale în discuție în litigiul principal, se bazează pe data la care bunul de capital este utilizat pentru prima oară ca dată de referință pentru a aprecia dacă deducerea TVA-ului efectuată inițial corespunde celei la care avea dreptul persoana impozabilă, ținând seama de utilizarea efectivă a acestui bun, și care prevede că aceasta este, la această dată, obligată la plata cuantumului total al părții din taxă care a fost dedusă în plus dacă deducerea inițială era mai mare decât cea la care avea dreptul este conformă cu principiul neutralității fiscale, astfel cum a fost amintit la punctul 26 din prezenta hotărâre, întrucât acest principiu impune ca deducerile neconforme să fie rectificate în orice situație (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 aprilie 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punctul 38).

51 Pe de altă parte, această reglementare națională nu împiedică regularizarea fracționată a modificărilor intervenite ulterior primei utilizări a bunului menționat, astfel cum prevede articolul 187 din Directiva TVA.

52 Astfel, din cererea de decizie preliminară reiese că, în conformitate cu articolul 13 din Decizia de punere în aplicare, după primul an fiscal de regularizare, comerciantul, la încheierea fiecăruia din cei nouă ani fiscali ulteriori, trebuie să verifice, pe baza informațiilor referitoare la acest an fiscal ulterior, dacă au intervenit modificări în utilizarea bunului de capital în cauză în raport cu primul an fiscal de regularizare și că, în caz afirmativ, în fiecare dintre cei nouă ani fiscali, această regularizare poate viza o zecime din TVA-ul aferent achiziției acestui bun de capital care a fost facturat acestui comerciant.

53 În al patrulea și ultimul rând, trebuie arătat că concluzia potrivit căreia normele referitoare la regularizarea deducerii inițiale la data primei utilizări a bunului de capital, atunci când rezultă că, la această dată, această deducere inițială era mai mare decât cea la care avea dreptul persoana impozabilă, ținând seama de utilizarea efectivă a acestui bun, nu intră sub incidența articolului 187 din Directiva TVA nu este repusă în discuție de considerațiile dezvoltate în Ordonanța din 5 iunie 2014, *Gmina Międzyzdroje* (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 Międzyzdroje, 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 Międzyzdroje (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 acelui bun intervenise atunci când acesta era deja utilizat pentru activități care nu confereau un drept de deducere (Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje, 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 precedă, 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 eșalonare 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 dacă, 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 eșalonare 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.