HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

6 iulie 2017 *

„Trimitere preliminară — Taxa pe valoarea adăugată (TVA) — Directiva 2006/112/CE — Articolul 199 alineatul (1) litera (c) — Neînregistrare în scopuri de TVA — Taxare inversă — Caracter ipotetic al întrebării preliminare — Inadmisibilitatea cererii de decizie preliminară”

În cauza C-392/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel București (România), prin decizia din 25 aprilie 2016, primită de Curte la 13 iulie 2016, în procedura

Dumitru Marcu

împotriva

Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF),

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice București,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul E. Juhász, președinte de cameră, și domnii C. Vajda și C. Lycourgos (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul român, de R.-H. Radu, de L. Lițu și de C. M. Florescu, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de L. Radu Bouyon, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

* Limba de procedură: româna.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea celei de A șasea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), precum și a Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), în special interpretarea dispozițiilor acestora referitoare la condițiile de aplicare a mecanismului taxării inverse.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Dumitru Marcu, pe de o parte, și Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (România) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu o cerere de anulare a deciziei acesteia din urmă prin care reclamantul este obligat la plata retroactivă a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente unor operațiuni imobiliare și prin care acestuia i se refuză aplicarea mecanismului taxării inverse.

Cadrul juridic

3 Articolul 2 din Actul privind condițiile de aderare a Republicii Bulgaria și a României și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană (JO 2005, L 157, p. 203) prevede:

„De la data aderării, dispozițiile tratatelor originare și actele adoptate de instituții și de Banca Centrală Europeană înainte de aderare sunt obligatorii pentru Bulgaria și România și se aplică în aceste state în condițiile stabilite prin aceste tratate și prin prezentul act.”

Directiva 2006/112

4 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

5 Articolul 12 din această directivă prevede:

„(1) Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și, în special, una dintre următoarele operațiuni:

(a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări;

(b) livrarea de terenuri construibile.

(2) În sensul alineatului (1) litera (a), «clădire» înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ.

Statele membre pot stabili norme detaliate de aplicare a criteriului prevăzut la alineatul (1) litera (a) în cazul transformărilor de clădiri și pot stabili definiția noțiunii de «teren pe care se află o clădire».

[…]

(3) În sensul alineatului (1) litera (b), «teren construibil» înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre.”

6 Articolul 135 alineatul (1) din directiva menționată are următorul cuprins:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[…]

(j) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a);

(k) livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construibile prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b);

[…]”

7 Potrivit articolului 137 alineatul (1) din aceeași directivă:

„Statele membre pot acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea următoarelor operațiuni:

[…]

(b) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a);

(c) livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construibile prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b);

[…]”

8 Articolul 193 din Directiva 2006/112 are următorul cuprins:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și articolul 202.”

9 Articolul 199 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Statele membre pot prevedea ca persoana obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă destinatară a următoarelor operațiuni:

[…]

(c) livrarea de bunuri imobile, în conformitate cu articolul 135 alineatul (1) literele (j) și (k), în cazul în care furnizorul a optat pentru impozitarea livrării în temeiul articolului 137;

[…]”

10 Articolul 395 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile prezentei directive, în scopul simplificării procedurii de colectare a TVA sau al prevenirii anumitor forme de evaziune sau de fraudă.

[…]”

11 Articolul 411 din aceeași directivă este formulat după cum urmează:

„(1) Directiva 67/227/CEE și [A șasea] Directiv[ă] 77/388/CEE sunt abrogate, fără a aduce atingere obligațiilor statelor membre privind termenele de transpunere în legislația națională și de aplicare a respectivelor directive, menționate în anexa XI partea B.

(2) Trimiterile la directivele abrogate se interpretează ca trimiteri la prezenta directivă și se citesc în conformitate cu tabelul de corespondență din anexa XII.”

12 Articolul 413 din Directiva 2006/112 prevede:

„Prezenta directivă intră în vigoare la 1 ianuarie 2007.”

Dreptul român

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

13 Articolul 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (denumită în continuare „Codul fiscal”) prevede:

„Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alineatul (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

14 Articolul 160 din Codul fiscal, în versiunea în vigoare în cursul anului 2007, prevedea:

„Măsuri de simplificare

(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alineatul (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform articolului 153.

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

[…]

(b) clădirile, părțile de clădire și terenurile de orice fel pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare;

[…]

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alineatul (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea «taxare inversă», fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar. […]

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat «taxare inversă» în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alineatul (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea «taxare inversă» în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alineatul (3).”

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal

15 În versiunea rezultată din modificarea sa în anul 2007, punctul 62 alineatul (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal prevedea:

„În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform articolului 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform articolului 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform articolului 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform articolului 153 alineatul (7) din Codul fiscal.

[…]”

16 Punctul 82 din aceste norme de aplicare, în versiunea sa în vigoare în anul 2007, avea următorul cuprins:

„Condiția obligatorie prevăzută la articolul 160 alineatul (1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este ca atât furnizorul/prestatorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate în scopuri de TVA conform articolului 153 din Codul fiscal și operațiunea în cauză să fie taxabilă. […]

[…]

(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.

[…]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

17 Între lunile august 2005 și decembrie 2009, domnul Marcu a încheiat, în calitate de vânzător, 35 de tranzacții imobiliare cu terenuri și apartamente care făceau parte din patrimoniul personal, atât cu persoane fizice, neînregistrate în scopuri de TVA, cât și cu persoane juridice de drept român, înregistrate în scopuri de TVA. Pentru aceste tranzacții, domnul Marcu nici nu a colectat, nici nu a virat către stat TVA-ul.

18 Potrivit instanței de trimitere, numai 7 dintre aceste 35 de tranzacții imobiliare sunt relevante în cadrul cauzei cu care este sesizată. Este vorba despre 7 contracte de vânzare-cumpărare încheiate între lunile septembrie 2006 și noiembrie 2007 cu persoane juridice de drept român înregistrate în scopuri de TVA.

19 În urma unui control efectuat în cursul anului 2010, administrația fiscală a constatat că aceste tranzacții imobiliare îndeplineau condițiile legale necesare pentru a putea fi impozitate în scopuri de TVA și că domnul Marcu avea calitatea de persoană impozabilă întrucât depășise plafonul de scutire și desfășura o activitate economică constând în exploatarea unor bunuri corporale și necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

20 În această privință, la 29 septembrie 2010, administrația fiscală a constatat că obligația de înregistrare în scopuri de TVA care îi revenea domnului Marcu în termenul de 10 zile de la data depășirii plafonului de scutire de TVA nu fusese îndeplinită. Pe de altă parte, administrația menționată a considerat că domnul Marcu a devenit persoană obligată la plata TVA-ului începând cu 1 februarie 2006 și a emis o decizie de impunere pentru TVA-ul datorat retroactiv pentru toate tranzacțiile imobiliare pe care le-a încheiat în calitate de vânzător începând cu data respectivă.

21 Domnul Marcu a contestat legalitatea acestei decizii de impunere la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (România) și a solicitat, pentru tranzacțiile încheiate în cursul anilor 2006 și 2007 cu persoane înregistrate în scopuri de TVA, aplicarea mecanismului de taxare simplificată, și anume a mecanismului taxării inverse, care era obligatoriu în perioada respectivă în cazul tranzacțiilor cu terenuri între persoane impozabile, în temeiul legislației naționale.

22 Potrivit domnului Marcu, în măsura în care administrația fiscală a constatat retroactiv calitatea sa de persoană impozabilă începând cu 1 februarie 2006, aceasta ar fi trebuit de asemenea să aplice mecanismul taxării inverse pentru tranzacțiile respective. Domnul Marcu a susținut că înregistrarea în scopuri de TVA este o condiție formală care vizează asigurarea verificării punerii în aplicare a acestui mecanism și nu trebuie să aibă niciun efect asupra recunoașterii dreptului de a i se aplica mecanismul menționat.

23 Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a respins argumentele domnului Marcu privind aplicarea retroactivă a mecanismului taxării inverse pentru motivul că, în temeiul legislației fiscale naționale, în versiunea în vigoare în cursul anilor 2006 și 2007, aplicarea acestui mecanism era supusă condiției imperative ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fi fost înregistrați în scopuri de TVA. Or, în ceea ce îl privește pe domnul Marcu, această condiție nu era îndeplinită.

24 În cadrul procedurii jurisdicționale care a urmat acestei decizii a Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, administrația fiscală și-a menținut poziția pe baza acelorași argumente. În fața instanței de trimitere, domnul Marcu a arătat că ar trebui să se adreseze Curții o întrebare cu privire la aspectul dacă această poziție este compatibilă cu dreptul Uniunii în materie de TVA.

25 În această privință, instanța de trimitere arată că Curtea a statuat că înregistrarea în scopuri de TVA constituie o cerință de formă care nu poate pune în discuție dreptul de deducere a TVA-ului, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale care dau naștere acestui drept. Potrivit acestei instanțe, în împrejurări precum cele din cauza principală, se naște întrebarea dacă deținerea unui număr de identificare în scopuri de TVA valabil la momentul livrării bunurilor imobile constituie de asemenea o condiție de formă în scopul aplicării mecanismului taxării inverse sau devine o condiție de fond, astfel încât aceasta atrage în mod necesar inaplicabilitatea mecanismului respectiv cu toate că, potrivit dreptului român, aplicarea acestui mecanism este obligatorie pentru tranzacțiile imobiliare.

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

„[A șasea Directivă 77/388 și Directiva 2006/112] se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, unei reglementări naționale sau practici fiscale potrivit căreia nu ar fi aplicabil unei persoane inspectate și înregistrate postinspecție, din oficiu, în scop de TVA, mecanismul taxării inverse (măsuri de simplificare) – reg[lementat] imperativ în epocă pentru tranzacțiile cu terenuri între persoane impozabile în scopuri de TVA – pe motiv că persoana inspectată nu solicitase și nu obținuse, anterior realizării tranzacțiilor sau la data depășirii plafonului, înregistrarea în scop de TVA?”

Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară

27 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă A șasea Directivă 77/388 și Directiva 2006/112 se opun unei norme de drept național sau unei practici fiscale naționale potrivit căreia mecanismul taxării inverse se aplică numai cu condiția ca atât furnizorul, cât și beneficiarul bunului în cauză să fie înregistrați în scopuri de TVA la momentul în care are loc operațiunea, nerespectarea acestei condiții determinând consecința că furnizorul, în conformitate cu regulile normale ale sistemului de TVA, este obligat la plata acestei taxe.

28 În ceea ce privește admisibilitatea cererii de decizie preliminară, trebuie să se constate, în primul rând, că una dintre cele șapte tranzacții imobiliare în discuție în litigiul principal constă într-un contract de vânzare-cumpărare încheiat la 13 septembrie 2006, adică înainte de aderarea României la Uniunea Europeană, care a avut loc la 1 ianuarie 2007.

29 Or, Curtea este competentă să interpreteze dreptul Uniunii numai în ceea ce privește aplicarea acestuia într-un nou stat membru începând de la data aderării acestui stat la Uniune (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 ianuarie 2006, Ynos, C-302/04, EU:C:2006:9, punctul 36 și jurisprudența citată).

30 În consecință, Curtea nu este competentă să răspundă la întrebarea preliminară în măsura în care aceasta se referă la contractul de vânzare-cumpărare din 13 septembrie 2006.

31 În al doilea rând, trebuie să se constate că întrebarea preliminară vizează atât dispozițiile celei de A șasea Directive 77/388, cât și pe cele ale Directivei 2006/112.

32 În această privință trebuie să se arate că faptele relevante din litigiul principal sunt ulterioare datei de 1 ianuarie 2007, dată la care, în conformitate cu articolele 411 și 413 din Directiva 2006/112, aceasta a intrat în vigoare și a abrogat A șasea Directivă 77/388. Pe de altă parte, din articolul 411 alineatul (2) din Directiva 2006/112 rezultă că trimiterile la A șasea Directivă 77/388 se înțeleg, de la această dată, ca trimiteri la Directiva 2006/112.

33 Prin urmare, numai examinarea dispozițiilor Directivei 2006/112 este relevantă pentru examinarea întrebării preliminare.

34 În al treilea rând, trebuie să se arate că Comisia Europeană are îndoieli cu privire la utilitatea răspunsului la întrebarea preliminară pentru soluționarea litigiului principal și, prin urmare, cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară. Astfel, nu ar fi cert că domnul Marcu poate fi calificat drept „persoană impozabilă” în sensul articolului 9 din Directiva 2006/112, în calitatea sa de vânzător de terenuri și de apartamente care fac parte din patrimoniul său personal. Or, dacă o astfel de calificare nu ar trebui reținută în ceea ce îl privește pe domnul Marcu, ar fi necesar, potrivit Comisiei, să se anuleze decizia de impunere în discuție în litigiul principal fără a trebui adresată întrebarea transmisă Curții.

35 În această privință, trebuie amintit că nu este de competența Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea și la aplicabilitatea dispozițiilor naționale sau să stabilească faptele pertinente pentru soluționarea litigiului principal. Astfel, Curtea trebuie să ia în considerare, în cadrul repartizării competențelor între instanțele comunitare și cele naționale, contextul normativ și factual în care se încadrează întrebarea preliminară, așa cum este acesta definit în decizia de trimitere (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 13 iunie 2013, Kostov, C-62/12, EU:C:2013:391, punctul 25).

36 În aceste condiții, pe lângă faptul că domnul Marcu nu pare să fi contestat calificarea sa drept persoană impozabilă în cadrul procedurii naționale, trebuie să se aibă în vedere că instanța de trimitere, în cererea sa de decizie preliminară, a reținut această calitate în ceea ce îl privește pe domnul Marcu, pe baza dispozițiilor de drept român care au transpus articolul 9 din Directiva 2006/112.

37 Rezultă că, din acest punct de vedere, cererea de decizie preliminară este admisibilă.

38 În al patrulea și ultimul rând, potrivit jurisprudenței constante a Curții, dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate, Curtea respinge cererea formulată de instanța națională ca fiind inadmisibilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 martie 2017, Pérez Retamero, C-97/16, EU:C:2017:158, punctul 22 și jurisprudența citată).

39 În această privință trebuie să se arate că întrebarea preliminară se bazează pe premisa că mecanismul taxării inverse, astfel cum este prevăzut de Directiva 2006/112, poate fi aplicat operațiunilor vizate în cauza principală.

40 Or, nu reiese din elementele din dosarul înaintat Curții că România a obținut, în temeiul articolului 395 din Directiva 2006/112, autorizația de a aplica mecanismul taxării inverse în cazurile care nu sunt prevăzute în mod expres de directiva menționată.

41 În consecință, trebuie să se examineze dacă operațiunile imobiliare în discuție în litigiul principal pot fi supuse mecanismului taxării inverse în temeiul articolului 199 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112.

42 Articolul 199 din Directiva 2006/112 constituie o excepție de la principiul prevăzut la articolul 193 din aceasta, potrivit căruia TVA-ul este datorat de persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă. Astfel, articolul 199 permite statelor membre să recurgă, în situațiile prevăzute la alineatul (1) literele (a)-(g), la mecanismul taxării inverse, în temeiul căruia persoana obligată la plata TVA-ului este persoana impozabilă destinatară a operațiunii supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iunie 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punctul 23).

43 Astfel, în temeiul articolului 199 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, statele membre pot prevedea ca persoană obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă destinatară a livrării de bunuri imobile, în conformitate cu articolul 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din această directivă, în cazul în care furnizorul a optat pentru impozitarea livrării în temeiul articolului 137 din directiva menționată.

44 Trebuie arătat faptul că articolul 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din Directiva 2006/112 impune statelor membre să scutească livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din această directivă, precum și livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construibile prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată. Acest articol 12 alineatul (1) literele (a) și (b), la care face trimitere articolul 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din Directiva 2006/112, se referă la livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări, precum și la livrarea de terenuri construibile.

45 Prin urmare, reiese din coroborarea acestor două dispoziții că, pe de o parte, livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât cea efectuată înaintea primei ocupări, precum și, pe de altă parte, livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construibile, trebuie să fie, în principiu, scutite de TVA.

46 Cu toate acestea, articolul 137 din Directiva 2006/112 permite statelor membre să acorde persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea anumitor operațiuni, printre care se află operațiunile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din această directivă, și anume operațiunile menționate la punctul precedent.

47 Numai atunci când statul membru interesat a ales să acorde persoanelor impozabile opțiunea prevăzută la articolul 137 din Directiva 2006/112, iar una dintre aceste persoane impozabile a exercitat opțiunea respectivă pentru operațiuni care intră sub incidența articolului 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din această directivă, mecanismul taxării inverse poate fi aplicat acestor operațiuni în temeiul articolului 199 alineatul (1) litera (c) din directiva menționată.

48 În această privință trebuie arătat că cererea de decizie preliminară nu precizează natura exactă a bunurilor imobile în discuție în cauza principală.

49 Cu toate acestea, presupunând, în primul rând, că operațiunile în discuție în litigiul principal vizează bunuri imobile, în sensul articolului 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din Directiva 2006/112, ar mai trebui ca România să fi prevăzut în legislația sa posibilitatea, consacrată la articolul 137 din această directivă, de a acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea livrărilor de astfel de bunuri imobile. Or, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, nu rezultă din decizia de trimitere că România a aplicat în legislația sa posibilitatea menționată.

50 În această privință, presupunând chiar că această din urmă posibilitate există în legislația română, reiese în mod clar din cererea de decizie preliminară că domnul Marcu nu a optat pentru impozitarea operațiunilor în discuție în cauza principală, întrucât, într-o primă etapă, nu a fost înregistrat în scopuri de TVA, iar ulterior, atunci când a fost considerat din oficiu de administrația fiscală drept persoană impozabilă și i s-a emis o decizie de impunere pentru operațiunile în discuție, a contestat legalitatea acestei decizii.

51 În consecință, în cazul în care operațiunile în discuție în litigiul principal sau unele dintre acestea vizează bunuri imobile în sensul articolului 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din Directiva 2006/112, cu excepția cazului în care România a aplicat în legislația sa posibilitatea, prevăzută la articolul 137 alineatul (1) literele (b) și (c) din Directiva 2006/112, de a acorda persoanelor sale impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea acestor operațiuni sau, în lipsa unei cereri exprese a domnului Marcu, în conformitate cu articolul 137 din această directivă, de a aplica TVA-ul acestor operațiuni, condițiile de

aplicare a articolului 199 alineatul (1) litera (c) din directiva menționată nu sunt îndeplinite și, în consecință, mecanismul taxării inverse, astfel cum este prevăzut de această directivă, nu s-ar putea aplica.

52 Presupunând, în al doilea rând, că operațiunile în discuție în litigiul principal vizează bunuri imobile în sensul articolului 12 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva 2006/112, mecanismul taxării inverse nu poate fi aplicat nici operațiunilor menționate deoarece acestea nu figurează printre operațiunile prevăzute limitativ la articolul 199 alineatul (1) literele (a)-(g) din Directiva 2006/112.

53 Având în vedere cele ce precedă, trebuie să se constate că din analiza dispozițiilor Directivei 2006/112 rezultă că mecanismul taxării inverse pe care îl prevede nu poate fi aplicat operațiunilor în discuție în cauza principală. Din aceasta rezultă că întrebarea preliminară, care se referă la normele de aplicare a acestui mecanism, este de natură ipotetică și că răspunsul la aceasta nu este necesar pentru soluționarea litigiului principal. Această întrebare este, prin urmare, inadmisibilă.

54 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se constate că prezenta cerere de decizie preliminară este inadmisibilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

55 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 noua) declară:

Cererea de decizie preliminară formulată de Curtea de Apel București (România) este inadmisibilă.

Juhász Vajda Lycourgos

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 6 iulie 2017.

Grefierul
A. Calot Escobar

Președintele Camerei a noua
E. Juhász