Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

16 juillet 2020*

« Renvoi préjudiciel – Directive 2006/112/CE – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Article 9, paragraphe 1 – Notion d'« assujetti » – Personne exerçant la profession d'avocat – Décision juridictionnelle définitive – Principe de l'autorité de la chose jugée – Portée de ce principe dans l'hypothèse où cette décision est incompatible avec le droit de l'Union »

Dans l'affaire C-424/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest, Roumanie), par décision du 15 février 2019, parvenue à la Cour le 29 mai 2019, dans la procédure

Cabinet de avocat UR

contre

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice,

MJ,

NK,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. M. Safjan, président de chambre, M^me^ R. Silva de Lapuerta (rapporteure), vice-présidente de la Cour, M. N. Jääskinen, juge,

avocat général : M^me^ J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour le Cabinet de avocat UR, par M^e^ D. Rădescu, avocat,

– pour le gouvernement roumain, initialement par M. C. R. Canțăr, ainsi que par M^mes^ R. I. Hațieganu et A. Rotăreanu, puis par M^mes^ E. Gane, R. I. Hațieganu et A. Rotăreanu, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le roumain.

– pour la Commission européenne, par M[mes] L. Lozano Palacios et A. Armenia, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocate générale entendue, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 9, paragraphe 1, 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), et du principe de l'autorité de la chose jugée.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Cabinet de avocat UR (ci-après « UR ») à l'Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (administration des finances publiques du 3[e] arrondissement, représentée par la direction générale régionale des finances publiques de Bucarest, Roumanie), à l'Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (administration des finances publiques du 3[e] arrondissement, Roumanie), à MJ et à NK au sujet de l'assujettissement de UR à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112 :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[...]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

[...] »

4 L'article 9, paragraphe 1, de cette directive dispose :

« Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme "activité économique" toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. »

Le droit roumain

5 L'article 431 du Codul de procedură civilă (code de procédure civile), intitulé « Effets de la chose jugée », dans sa version applicable au litige au principal, dispose :

« 1. Nul ne peut être assigné en justice deux fois en la même qualité, pour la même cause et avec le même objet.

2. Toute partie peut invoquer l'autorité de la chose jugée dans une autre affaire, s'il existe un lien avec le règlement de cette dernière. »

6 La juridiction de renvoi précise que l'« effet négatif ou extinctif » de l'autorité de la chose jugée fait obstacle à un nouveau jugement lorsqu'il y a identité de parties, de cause juridique et d'objet du recours, tandis que l'« effet positif » de l'autorité de la chose jugée permet à toute partie d'invoquer la chose jugée dans le cadre d'un litige lorsqu'il existe un lien avec le règlement de ce dernier, tel qu'une identité des questions litigieuses soulevées.

7 L'article 432 de ce code, intitulé « Exception de l'autorité de la chose jugée », prévoit :

« L'exception de l'autorité de la chose jugée peut être invoquée par la juridiction ou par les parties à tout stade de la procédure, même devant la juridiction du pourvoi. S'il est fait droit à l'exception, cela peut avoir pour effet d'aggraver la situation de la partie concernée à la suite de son propre recours, par rapport à la situation découlant de la décision attaquée. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

8 UR, cabinet d'avocats établi en Roumanie, a, le 28 mai 2015, demandé à l'administration des finances publiques du 3e arrondissement sa radiation, avec effet à compter de l'année 2002, du registre des assujettis à la TVA et le remboursement de la TVA perçue par cette administration pendant la période allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2014, au motif qu'il aurait été inscrit par erreur à ce registre.

9 Eu égard à l'absence de réponse de l'administration à cette demande, UR a assigné les défendeurs au principal devant le Tribunalul Bucureşti (tribunal de grande instance de Bucarest, Roumanie) aux fins que celui-ci fasse injonction à l'administration des finances publiques du 3e arrondissement de le radier du registre des assujettis à la TVA et condamne solidairement les défendeurs au principal à lui restituer la TVA perçue.

10 Par une décision du 17 février 2017, le Tribunalul Bucureşti (tribunal de grande instance de Bucarest) a rejeté la requête de UR.

11 À l'appui du recours introduit contre cette décision auprès de la Curtea de Apel Bucureşti (cour d'appel de Bucarest, Roumanie), UR se prévaut de l'autorité de la chose jugée s'attachant à un arrêt du 30 avril 2018, devenu définitif, par lequel cette même juridiction, confirmant un jugement du 21 septembre 2016 du Tribunalul Bucureşti (tribunal de grande instance de Bucarest), a jugé qu'un contribuable, tel que UR, qui pratique la profession libérale d'avocat, n'exerce aucune activité économique et, par suite, ne saurait être considéré comme effectuant des opérations de livraison de biens ou de prestation de services, dès lors que les contrats conclus avec ses clients sont des contrats d'assistance juridique et non des contrats de prestation de services (ci-après l'« arrêt du 30 avril 2018 »).

12 C'est dans ces conditions que la Curtea de Apel Bucureşti (cour d'appel de Bucarest) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Le champ d'application de la notion d'"assujetti", au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive [2006/112], inclut-il également les personnes qui exercent la profession d'avocat ?

2) Le principe de primauté du droit de l'Union permet-il de déroger, dans le cadre d'une procédure ultérieure, à l'autorité de la chose jugée dont est investie une décision de justice définitive par laquelle il a été établi en substance que, conformément à l'application et à l'interprétation du

droit national relatif à la TVA, un avocat ne livre pas de biens, n'exerce pas une activité économique et ne conclut pas de contrats de prestation de services, mais des contrats d'assistance juridique ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

13 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'une personne exerçant la profession d'avocat doit être considérée comme étant un « assujetti », au sens de cette disposition.

14 En vertu de l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de cette directive, est considéré comme « assujetti » quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts et les résultats de cette activité.

15 Les termes utilisés à cette disposition, notamment le terme « quiconque », donnent de la notion d'« assujetti » une définition large axée sur l'indépendance dans l'exercice d'une activité économique en ce sens que toutes les personnes, physiques ou morales, aussi bien publiques que privées, même des entités dépourvues de personnalité juridique, qui, d'une manière objective, remplissent les critères figurant à ladite disposition, sont considérées comme des personnes assujetties à la TVA (arrêts du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, point 28, ainsi que du 12 octobre 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, point 27).

16 Quant à l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112, il définit la notion d'« activité économique » comme visant toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris, notamment, les professions libérales ou assimilées.

17 Par conséquent, et dès lors que la profession d'avocat constitue une profession libérale, il ressort de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 qu'une personne exerçant cette profession exerce une activité économique et doit être regardée comme étant un « assujetti », au sens de cette disposition.

18 Par ailleurs, il convient de rappeler que la directive 2006/112 assigne un champ d'application très large à la TVA en visant, à son article 2, relatif aux opérations imposables, outre les importations de biens, les acquisitions intracommunautaires de biens, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel (arrêts du 19 juillet 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, point 24, et du 3 septembre 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, point 33).

19 En outre, au point 49 de l'arrêt du 17 juin 2010, Commission/France (C-492/08, EU:C:2010:348), la Cour a jugé qu'un État membre ne peut appliquer un taux réduit de TVA aux prestations de services fournies par des avocats pour lesquelles ceux-ci sont indemnisés totalement ou partiellement par l'État dans le cadre de l'aide juridictionnelle. Or, cette appréciation présuppose nécessairement que ces prestations aient été considérées comme étant soumises à la TVA et que ces avocats, qualifiés d'« entités privées poursuivant un but lucratif » dans cet arrêt, aient été regardés comme agissant en tant qu'assujettis.

20 Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'une personne exerçant la profession d'avocat doit être considérée comme étant un « assujetti », au sens de cette disposition.

Sur la seconde question

21 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que, dans le cadre d'un litige relatif à la TVA, une juridiction nationale applique le principe de l'autorité de la chose jugée, lorsque l'application de ce principe ferait obstacle à la prise en compte, par cette juridiction, de la réglementation de l'Union en matière de TVA.

22 À cet égard, il y a lieu de rappeler d'emblée l'importance que revêt, tant dans l'ordre juridique de l'Union que dans les ordres juridiques nationaux, le principe de l'autorité de la chose jugée. En effet, en vue de garantir aussi bien la stabilité du droit et des relations juridiques qu'une bonne administration de la justice, il importe que des décisions juridictionnelles devenues définitives après épuisement des voies de recours disponibles ou après expiration des délais prévus pour ces recours ne puissent plus être remises en cause (arrêts du 3 septembre 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, point 22 ; du 11 septembre 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, point 26, et du 4 mars 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, point 64).

23 Partant, le droit de l'Union n'impose pas au juge national d'écarter l'application des règles de procédure internes conférant l'autorité de la chose jugée à une décision juridictionnelle, même si cela permettrait de remédier à une situation nationale incompatible avec ce droit (arrêt du 11 septembre 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, point 27 et jurisprudence citée).

24 En particulier, le droit de l'Union n'exige pas que, pour tenir compte de l'interprétation d'une disposition pertinente de ce droit adoptée par la Cour, un organe juridictionnel national doive, par principe, revenir sur sa décision revêtue de l'autorité de la chose jugée (arrêts du 11 septembre 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, point 28, et du 4 mars 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, point 66).

25 En l'absence de réglementation de l'Union en la matière, les modalités de mise en œuvre du principe de l'autorité de la chose jugée relèvent de l'ordre juridique interne des États membres, en vertu du principe de l'autonomie procédurale de ces derniers. Elles ne doivent cependant pas être moins favorables que celles régissant des situations similaires de nature interne (principe d'équivalence) ni être aménagées de manière à rendre en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (principe d'effectivité) (arrêts du 3 septembre 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, point 24 ; du 10 juillet 2014, Impresa Pizzarotti, C-213/13, EU:C:2014:2067, point 54, et du 4 mars 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, point 58).

26 Dès lors, si les règles de procédure internes applicables comportent la possibilité, sous certaines conditions, pour le juge national de revenir sur une décision revêtue de l'autorité de la chose jugée pour rendre la situation compatible avec le droit national, cette possibilité doit, conformément aux principes d'équivalence et d'effectivité, prévaloir, si ces conditions sont réunies, afin que soit restaurée la conformité de la situation en cause au droit de l'Union (arrêt du 11 septembre 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, point 29 et jurisprudence citée).

27 En l'occurrence, la juridiction de renvoi indique que le requérant au principal invoque l'« effet positif » de l'autorité de la chose jugée attachée à son arrêt du 30 avril 2018.

28 Cette juridiction précise que, si elle devait considérer que cet arrêt est revêtu de l'autorité de la chose jugée, les considérations figurant dans celui-ci seraient susceptibles de créer un précédent fiscal favorable audit requérant et de constituer le fondement de la solution du litige au principal.

29 Il ressort également de la décision de renvoi que le litige au principal porte sur la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2014, tandis que l'arrêt du 30 avril 2018 concernait la période du 1er janvier 2011 au 30 novembre 2014. En outre, l'objet dudit litige, à savoir une demande de radiation, avec effet à

compter de l'année 2002, du registre des assujettis à la TVA et de remboursement de la TVA perçue par l'administration des finances publiques roumaine pendant la période en cause, est distinct de celui de l'affaire ayant donné lieu audit arrêt.

30 Par conséquent, dans l'hypothèse où la juridiction de renvoi disposerait, en vertu des règles de procédure de droit roumain applicables, de la possibilité de rejeter le recours au principal, il lui incomberait d'en faire usage et d'assurer le plein effet du droit de l'Union, en l'occurrence celui de la directive 2006/112, en laissant au besoin inappliquée, de sa propre autorité, l'interprétation qu'elle a retenue dans son arrêt du 30 avril 2018, dès lors que cette interprétation n'est pas compatible avec le droit de l'Union (voir, par analogie, arrêts du 4 mars 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, point 61, et du 5 mars 2020, OPR-Finance, C-679/18, EU:C:2020:167, point 44).

31 Dans l'hypothèse contraire, où cette juridiction considèrerait que l'application du principe de l'autorité de la chose jugée ferait obstacle à la remise en cause d'une décision juridictionnelle, telle que l'arrêt du 30 avril 2018, bien que cette décision comporte une violation du droit de l'Union, cette application ne saurait également empêcher ladite juridiction de remettre en cause toute constatation portant sur un point commun tranché par une telle décision, lors du contrôle juridictionnel d'une autre décision de l'autorité fiscale compétente concernant le même contribuable ou assujetti, mais portant sur un exercice fiscal distinct (voir, en ce sens, arrêt du 3 septembre 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, point 29).

32 En effet, une telle application du principe de l'autorité de la chose jugée aurait pour conséquence que, dans l'hypothèse où la décision juridictionnelle devenue définitive est fondée sur une interprétation erronée de la réglementation de l'Union en matière de TVA, l'application incorrecte de cette réglementation se reproduirait pour chaque nouvel exercice fiscal, sans qu'il soit possible de corriger cette interprétation erronée (voir, en ce sens, arrêt du 3 septembre 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, point 30).

33 Or, des obstacles d'une telle envergure à l'application effective des règles du droit de l'Union en matière de TVA ne peuvent être raisonnablement justifiés par le principe de sécurité juridique et doivent donc être considérés comme étant contraires au principe d'effectivité (voir, en ce sens, arrêt du 3 septembre 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, point 31).

34 Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de répondre à la seconde question que le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que, dans le cadre d'un litige relatif à la TVA, une juridiction nationale applique le principe de l'autorité de la chose jugée, lorsque ce litige ne porte pas sur une période d'imposition identique à celle qui était en cause dans le litige ayant donné lieu à la décision juridictionnelle revêtue de cette autorité ni n'a le même objet que celui-ci, et que l'application de ce principe ferait obstacle à la prise en compte, par cette juridiction, de la réglementation de l'Union en matière de TVA.

Sur les dépens

35 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 (sixième chambre) dit pour droit :

1) **L'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'une personne exerçant la profession d'avocat doit être considérée comme étant un « assujetti », au sens de cette disposition.**

2) **Le droit de l'Union s'oppose à ce que, dans le cadre d'un litige relatif à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), une juridiction nationale applique le principe de l'autorité de la chose jugée, lorsque ce litige ne porte pas sur une période d'imposition identique à celle qui était en cause dans le litige ayant donné lieu à la décision juridictionnelle revêtue de cette autorité ni n'a le même objet que celui-ci, et que l'application de ce principe ferait obstacle à la prise en compte, par cette juridiction, de la réglementation de l'Union en matière de TVA.**

Signatures