Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

16 iulie 2020*

„Trimitere preliminară – Directiva 2006/112/CE – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Articolul 9 alineatul (1) – Noțiunea de «persoană impozabilă» – Persoană care exercită profesia de avocat – Hotărâre judecătorească definitivă – Principiul autorității de lucru judecat – Domeniul de aplicare al acestui principiu în ipoteza în care hotărârea menționată este incompatibilă cu dreptul Uniunii”

În cauza C-424/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel București (România), prin decizia din 15 februarie 2019, primită de Curte la 29 mai 2019, în procedura

Cabinet de avocat UR

împotriva

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

Administrației Sector 3 a Finanțelor Publice,

MJ,

NK,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul M. Safjan, președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta (raportoare), vicepreședinta Curții, și domnul N. Jääskinen, judecător,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Cabinet de avocat UR, de D. Rădescu, avocat;

– pentru guvernul român, inițial de C. R. Canțăr, R. I. Hațieganu și A. Rotăreanu și ulterior de E. Gane, R. I. Hațieganu și A. Rotăreanu, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: româna.

– pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și A. Armenia, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 9 alineatul (1) 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) și a principiului autorității de lucru judecat.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Cabinet de avocat UR (denumit în continuare „UR”), pe de o parte, și Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (România), Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (România), MJ și NK, pe de altă parte, în legătură cu supunerea UR la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA-ului:

[…]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[…]”

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

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

Dreptul român

5 Articolul 431 din Codul de procedură civilă, intitulat „Efectele lucrului judecat”, în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede:

„(1) Nimeni nu poate fi chemat în judecată de două ori în aceeași calitate, în temeiul aceleiași cauze și pentru același obiect.

(2) Oricare dintre părți poate opune lucrul anterior judecat într-un alt litigiu, dacă are legătură cu soluționarea acestuia din urmă."

6 Instanța de trimitere precizează că „efectul negativ sau extinctiv" al lucrului judecat împiedică o nouă judecată atunci când există identitate de calitate a părților, aceeași cauză juridică și același obiect al cererii de chemare în judecată, în timp ce „efectul pozitiv" al autorității de lucru judecat permite oricăreia dintre părți să poată opune lucrul anterior judecat într-un litigiu, dacă are legătură cu soluționarea acestuia din urmă, cum ar fi o identitate de chestiuni litigioase puse în discuție.

7 Articolul 432 din acest cod, intitulat „Excepția autorității de lucru judecat", prevede:

„Excepția autorității de lucru judecat poate fi invocată de instanță sau de părți în orice stare a procesului, chiar înaintea instanței de recurs. Ca efect al admiterii excepției, părții i se poate crea în propria cale de atac o situație mai rea decât aceea din hotărârea atacată."

Litigiul principal și întrebările preliminare

8 La 28 mai 2015, UR, cabinet de avocat cu sediul în România, a solicitat Administrației Sector 3 a Finanțelor Publice să dispună radierea sa din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA, cu efect din anul 2002, și restituirea TVA-ului încasat de această administrație în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2010 și 31 decembrie 2014, pentru motivul că acesta ar fi fost înscris din eroare în registrul menționat.

9 Având în vedere lipsa unui răspuns din partea administrației la această cerere, UR i-a chemat în judecată pe pârâții din litigiul principal la Tribunalul București (România) pentru ca acesta să dispună obligarea Administrației Sector 3 a Finanțelor Publice să îl radieze din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA și obligarea în solidar a pârâților din litigiul principal la restituirea TVA-ului încasat.

10 Prin sentința din 17 februarie 2017, Tribunalul București a respins cererea formulată de UR.

11 În susținerea recursului declarat împotriva acestei sentințe la Curtea de Apel București (România), UR a invocat autoritatea de lucru judecat a unei decizii din 30 aprilie 2018, rămasă definitivă, prin care aceeași instanță, confirmând o hotărâre din 21 septembrie 2016 a Tribunalului București, a statuat că un contribuabil precum UR, care exercită profesia liberală de avocat, nu desfășoară nicio activitate economică și, în consecință, nu se poate considera că efectuează operațiuni de livrări de bunuri sau de prestări de servicii, din moment ce contractele încheiate cu clienții săi sunt contracte de asistență juridică, iar nu contracte de prestări de servicii (denumită în continuare „decizia din 30 aprilie 2018").

12 În aceste condiții, Curtea de Apel București a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) [Î]n domeniul de aplicare al articolului 9 alineatul (1) din Directiva [2006/112] privind noțiunea de «persoană impozabilă» se include și persoana ce desfășoară profesia de avocat?

2) [P]rincipiul priorității dreptului comunitar permite derogarea într-un proces ulterior de la autoritatea de lucru judecat de care se bucură o hotărâre judecătorească definitivă prin care s-a stabilit în esență că, în aplicarea și interpretarea dreptului intern privind taxa pe valoarea adăugată, avocatul nu livrează bunuri, nu desfășoară activitate economică și nu încheie contracte de prestări servicii, ci contracte de asistență juridică?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

13 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că o persoană care exercită profesia de avocat trebuie considerată o „persoană impozabilă” în sensul acestei dispoziții.

14 În temeiul articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din această directivă, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective.

15 Termenii utilizați la această dispoziție, în special formularea „orice persoană”, dau noțiunii „persoană impozabilă” o definiție largă, axată pe independența în desfășurarea unei activități economice, în sensul că toate persoanele fizice sau juridice, atât publice, cât și private, chiar și entitățile lipsite de personalitate juridică, care, în mod obiectiv, îndeplinesc criteriile care figurează în dispoziția menționată trebuie considerate ca fiind impozabile în scopuri de TVA (Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punctul 28, precum și Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții, C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 27).

16 În ceea ce privește articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, acesta definește noțiunea de „activitate economică” ca vizând orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv, printre altele, activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale.

17 Prin urmare și din moment ce profesia de avocat constituie o profesie liberală, din articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 reiese că o persoană care exercită această profesie desfășoară o activitate economică și trebuie considerată o „persoană impozabilă” în sensul acestei dispoziții.

18 Pe de altă parte, trebuie amintit că Directiva 2006/112 atribuie TVA-ului un domeniu de aplicare foarte larg, vizând, la articolul 2, care privește alte operațiuni impozabile decât importurile de bunuri, achizițiile intracomunitare, livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de o persoană impozabilă care acționează ca atare (Hotărârea din 19 iulie 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punctul 24, și Hotărârea din 3 septembrie 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, punctul 33).

19 În plus, la punctul 49 din Hotărârea din 17 iunie 2010, Comisia/Franța (C-492/08, EU:C:2010:348), Curtea a statuat că un stat membru nu poate aplica o cotă redusă de TVA serviciilor prestate de avocați pentru care aceștia sunt remunerați integral sau parțial de stat în cadrul asistenței judiciare. Or, respectiva apreciere presupune în mod necesar ca prestațiile menționate să fi fost considerate ca fiind supuse TVA-ului, iar acești avocați, calificați în această hotărâre drept „entități private care urmăresc un scop lucrativ”, să fi fost priviți ca acționând în calitate de persoane impozabile.

20 Ținând seama de cele ce precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că o persoană care exercită profesia de avocat trebuie considerată o „persoană impozabilă”, în sensul acestei dispoziții.

Cu privire la a doua întrebare

21 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că se opune ca, în cadrul unui litigiu privind TVA-ul, o instanță națională să aplice principiul autorității de lucru judecat atunci când aplicarea acestui principiu ar împiedica luarea în considerare, de către instanța menționată, a reglementării Uniunii în materie de TVA.

22 În această privință, trebuie amintită de la bun început importanța pe care o are principiul autorității de lucru judecat atât în ordinea juridică a Uniunii, cât și în ordinile juridice naționale. Astfel, pentru a garanta atât stabilitatea dreptului și a raporturilor juridice, cât și o bună administrare a justiției, este necesar ca hotărârile judecătorești rămase definitive după epuizarea căilor de atac disponibile sau după expirarea termenelor de exercitare a acestor căi de atac să nu mai poată fi contestate (Hotărârea din 3 septembrie 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punctul 22, Hotărârea din 11 septembrie 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, punctul 26, și Hotărârea din 4 martie 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punctul 64).

23 Prin urmare, dreptul Uniunii nu impune instanței naționale să înlăture aplicarea normelor interne de procedură care conferă autoritate de lucru judecat unei decizii judecătorești, chiar dacă aceasta ar permite îndreptarea unei situații naționale incompatibile cu acest drept (Hotărârea din 11 septembrie 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, punctul 27 și jurisprudența citată).

24 În special, dreptul Uniunii nu impune unui organ judiciar național obligația ca, pentru a ține seama de interpretarea unei dispoziții relevante a acestui drept adoptată de Curte, să revină, din principiu, asupra deciziei sale care a dobândit autoritate de lucru judecat (Hotărârea din 11 septembrie 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, punctul 28, și Hotărârea din 4 martie 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punctul 66).

25 În lipsa unei reglementări a Uniunii în materie, modalitățile de punere în aplicare a principiului autorității de lucru judecat aparțin ordinii juridice a statelor membre în temeiul principiului autonomiei procedurale a acestora. Ele nu trebuie să fie însă mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor situații similare de natură internă (principiul echivalenței) și nici să fie reglementate astfel încât să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) (Hotărârea din 3 septembrie 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punctul 24, Hotărârea din 10 iulie 2014, Impresa Pizzarotti, C-213/13, EU:C:2014:2067, punctul 54, și Hotărârea din 4 martie 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punctul 58).

26 Prin urmare, în cazul în care normele de procedură interne aplicabile prevăd posibilitatea ca instanța națională să revină, în anumite condiții, asupra unei hotărâri care are autoritate de lucru judecat pentru a face ca situația să fie compatibilă cu dreptul național, această posibilitate trebuie să prevaleze, în conformitate cu principiile echivalenței și efectivității, dacă sunt întrunite condițiile menționate, pentru a restabili conformitatea situației în discuție cu dreptul Uniunii (Hotărârea din 11 septembrie 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, punctul 29 și jurisprudența citată).

27 În speță, instanța de trimitere arată că reclamantul din litigiul principal invocă „efectul pozitiv” al autorității de lucru judecat a hotărârii sale din 30 aprilie 2018.

28 Această instanță precizează că, în cazul în care ar trebui să considere că hotărârea respectivă are autoritate de lucru judecat, considerațiile care figurează în aceasta ar putea crea un precedent fiscal favorabil reclamantului menționat și ar putea constitui temeiul soluționării litigiului principal.

29 Din decizia de trimitere reiese de asemenea că litigiul principal privește perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2010 și 31 decembrie 2014, în timp ce decizia din 30 aprilie 2018 se referă la perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2011 și 30 noiembrie 2014. În plus, obiectul litigiului menționat, și anume o cerere de radiere din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA, cu efect din anul 2002, și de restituire a TVA-ului încasat de administrația finanțelor publice română în perioada în discuție, este distinct de obiectul cauzei în care s-a pronunțat decizia menționată.

30 În consecință, în ipoteza în care instanța de trimitere ar dispune, în temeiul normelor de procedură de drept român aplicabile, de posibilitatea de a respinge acțiunea principală, i-ar reveni sarcina de a face uz de aceasta și de a asigura efectul deplin al dreptului Uniunii, în speță cel al Directivei 2006/112, înlăturând, dacă este necesar, din oficiu aplicarea interpretării reținute în decizia din 30 aprilie 2018, din moment ce această interpretare nu este compatibilă cu dreptul Uniunii (a se vedea prin analogie Hotărârea din 4 martie 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punctul 61, și Hotărârea din 5 martie 2020, OPR-Finance, C-679/18, EU:C:2020:167, punctul 44).

31 În ipoteza contrară, în care această instanță ar considera că aplicarea principiului autorității de lucru judecat ar împiedica repunerea în discuție a unei hotărâri judecătorești, precum decizia din 30 aprilie 2018, chiar dacă această hotărâre presupune o încălcare a dreptului Uniunii, aplicarea respectivă nu poate împiedica instanța menționată să repună în discuție și orice constatare cu privire la un aspect comun soluționat printr-o astfel de hotărâre, cu ocazia controlului jurisdicțional referitor la o altă decizie a autorității fiscale competente care privește același contribuabil sau aceeași persoană impozabilă, însă un exercițiu fiscal distinct (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 septembrie 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punctul 29).

32 Într-adevăr, o astfel de aplicare a principiului autorității de lucru judecat ar face ca, în ipoteza în care hotărârea judecătorească rămasă definitivă se întemeiază pe o interpretare eronată a reglementării Uniunii în materie de TVA, aplicarea incorectă a reglementării menționate să aibă loc în fiecare nou exercițiu fiscal, fără ca această interpretare eronată să poată fi corectată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 septembrie 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punctul 30).

33 Or, obstacole de o asemenea amploare în calea aplicării efective a normelor de drept al Uniunii în materia TVA-ului nu pot fi justificate în mod rezonabil de principiul securității juridice și trebuie, prin urmare, să fie considerate contrare principiului efectivității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 septembrie 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punctul 31).

34 Ținând seama de cele ce precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că se opune ca, în cadrul unui litigiu privind TVA-ul, o instanță națională să aplice principiul autorității de lucru judecat atunci când acest litigiu nu privește o perioadă de impozitare identică cu cea care era în discuție în litigiul în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească ce a dobândit respectiva autoritate și nici nu are același obiect ca acesta, iar aplicarea principiului menționat ar împiedica luarea în considerare, de către instanța amintită, a reglementării Uniunii în materie de TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecată

35 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 șasea) declară:

1) **Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că o persoană care exercită profesia de avocat trebuie considerată o „persoană impozabilă”, în sensul acestei dispoziții.**

2) **Dreptul Uniunii se opune ca, în cadrul unui litigiu privind taxa pe valoarea adăugată (TVA), o instanță națională să aplice principiul autorității de lucru judecat atunci când acest litigiu nu privește o perioadă de impozitare identică cu cea care era în discuție în litigiul în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească ce a dobândit respectiva autoritate și nici nu are același obiect ca acesta, iar aplicarea principiului menționat ar împiedica luarea în considerare, de către instanța amintită, a reglementării Uniunii în materie de TVA.**

Semnături