

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a 2-a)

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 2-a),

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. Canțar, R. I. Hațieganu și A. Rotăreanu și ulterior de E. Gane, R. I. Hațieganu și A. Rotăreanu, în calitate de agenți;
- 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,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7) ?i a principiului autorit??ii de lucru judecat.

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Cabinet de avocat UR (denumit în continuare „UR”), pe de o parte, ?i Administra?ia Sector 3 a Finan?elor Publice prin Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti (România), Administra?ia Sector 3 a Finan?elor Publice (România), MJ ?i NK, pe de alt? parte, în leg?tur? cu supunerea UR la plata taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

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

„Urm?toarele opera?iuni sunt supuse TVA?ului:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare;

[...]”

4 Articolul 9 alineatul (1) din aceast? directiv? prevede:

„«Persoan? impozabil?» înseamn? orice persoan? care, în mod independent, desf??oar? în orice loc orice activitate economic?, indiferent de scopul sau de rezultatele activit??ii respective.

Orice activitate a produc?torilor, comercian?ilor sau persoanelor care presteaz? servicii, inclusiv activit??ile miniere ?i agricole ?i activit??ile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerat? «activitate economic?». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul ob?inerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerat? activitate economic?.”

Dreptul român

5 Articolul 431 din Codul de procedur? civil?, intitulat „Efectele lucrului judecat”, în versiunea aplicabil? litigiului principal, prevede:

„(1) Nimeni nu poate fi chemat în judecat? de dou? ori în aceea?i calitate, în temeiul aceleia?i cauze ?i pentru acela?i obiect.

(2) Oricare dintre p?r?i poate opune lucrul anterior judecat într?un alt litigiu, dac? are leg?tur? cu solu?ionarea acestuia din urm?.”

6 Instan?a de trimitere precizeaz? c? „efectul negativ sau extinctiv” al lucrului judecat împiedic? o nou? judecat? atunci când exist? identitate de calitate a p?r?ilor, aceea?i cauz?

juridic? și același obiect al cererii de chemare în judecată, în timp ce „efectul pozitiv” al autorității de lucru judecat permite oricărui 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 părțile 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 părților 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 (denumite 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) [În] 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, Rådhus, 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 preced, 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 amintit de la bun început importanța pe care o are principiul

autorității de lucru judecat atât în ordinea juridică a Uniunii, cât și în ordinele 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, 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, 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, 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 apar în 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 imposibil sau excesiv de dificil 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, 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 financiară publică 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

procedur? de drept român aplicabile, de posibilitatea de a respinge ac?iunea principal?, i?ar reveni sarcina de a face uz de aceasta ?i de a asigura efectul deplin al dreptului Uniunii, în spe?? cel al Directivei 2006/112, înl?turând, dac? este necesar, din oficiu aplicarea interpret?rii re?inute în decizia din 30 aprilie 2018, din moment ce această interpretare nu este compatibil? cu dreptul Uniunii (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 4 martie 2020, Telecom Italia, C?34/19, EU:C:2020:148, punctul 61, ?i Hot?rârea din 5 martie 2020, OPR?Finance, C?679/18, EU:C:2020:167, punctul 44).

31 În ipoteza contrar?, în care această instan?? ar considera c? aplicarea principiului autorit??ii de lucru judecat ar împiedica repunerea în discu?ie a unei hot?râri judec?tore?ti, precum decizia din 30 aprilie 2018, chiar dac? această hot?râre presupune o înc?lcare a dreptului Uniunii, aplicarea respectiv? nu poate împiedica instan?a men?ionat? s? repun? în discu?ie ?i orice constatare cu privire la un aspect comun solu?ionat printr?o astfel de hot?râre, cu ocazia controlului jurisdic?ional referitor la o alt? decizie a autorit??ii fiscale competente care prive?te acela?i contribuabil sau aceea?i persoan? impozabil?, îns? un exerci?iu fiscal distinct (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 3 septembrie 2009, Fallimento Olimpiclub, C?2/08, EU:C:2009:506, punctul 29).

32 Într?adev?r, o astfel de aplicare a principiului autorit??ii de lucru judecat ar face ca, în ipoteza în care hot?rârea judec?toreasc? r?mas? definitiv? se întemeiaz? pe o interpretare eronat? a reglement?rii Uniunii în materie de TVA, aplicarea incorect? a reglement?rii men?ionate s? aib? loc în fiecare nou exerci?iu fiscal, f?r? ca această interpretare eronat? s? poat? fi corectat? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 3 septembrie 2009, Fallimento Olimpiclub, C?2/08, EU:C:2009:506, punctul 30).

33 Or, obstacole de o asemenea amploare în calea aplic?rii efective a normelor de drept al Uniunii în materia TVA?ului nu pot fi justificate în mod rezonabil de principiul securit??ii juridice ?i trebuie, prin urmare, s? fie considerate contrare principiului efectivit??ii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 3 septembrie 2009, Fallimento Olimpiclub, C?2/08, EU:C:2009:506, punctul 31).

34 ?inând seama de cele ce preced?, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare c? dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul c? se opune ca, în cadrul unui litigiu privind TVA?ul, o instan?? na?ional? s? aplice principiul autorit??ii de lucru judecat atunci când acest litigiu nu prive?te o perioad? de impozitare identic? cu cea care era în discu?ie în litigiul în care s?a pronun?at hot?rârea judec?toreasc? ce a dobândit respectiva autoritate ?i nici nu are acela?i obiect ca acesta, iar aplicarea principiului men?ionat ar împiedica luarea în considerare, de c?tre instan?a amintit?, a reglement?rii Uniunii în materie de TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

35 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a ?asea) declar?:

1) **Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată trebuie interpretat în sensul c? o persoan? care exercit? profesia de avocat trebuie considerat? o „persoan? impozabil?”, în sensul acestei dispozi?ii.**

2) **Dreptul Uniunii se opune ca, în cadrul unui litigiu privind taxa pe valoarea ad?ugată (TVA), o instan?? na?ional? s? aplice principiul autorit??ii de lucru judecat atunci când acest litigiu nu prive?te o perioad? de impozitare identic? cu cea care era în discu?ie 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

* Limba de procedură: română.