Hotărârea CJUE în cauza Salomie & Oltean

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

9 iulie 2015(*)

„Trimitere preliminară – Taxă pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 167, 168, 179 și 213 – Recalificare de către administrația fiscală națională a unei operațiuni drept activitate economică supusă TVA-ului – Principiul securității juridice – Principiul protecției încrederii legitime – Reglementare națională care condiționează exercitarea dreptului de deducere de înregistrarea în scopuri de TVA a operatorului vizat și de depunerea unui decont de taxă”

În cauza C-183/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Cluj (România), prin decizia din 28 februarie 2014, primită de Curte la 11 aprilie 2014, în procedura

Radu Florin Salomie,

Nicolae Vasile Oltean,

împotriva

Direcției Generale a Finanțelor Publice Cluj,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președinte de cameră, și domnii J. L. da Cruz Vilaça și C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: doamna L. Carrasco Marco, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 martie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru domnii Salomie și Oltean, de C. F. Costaș, de L. Dobrinescu și de T.-D. Vidrean Căpușan, avocați;

– pentru guvernul român, de R.-H. Radu, de D. M. Bulancea și de R. I. Hațieganu, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de A. Ștefănuc, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime, precum și a articolelor 167, 168, 179 și 213 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnii Salomie și Oltean, pe de o parte, și Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, privind aplicarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) unor vânzări de bunuri imobile realizate în cursul anului 2009.

Cadrul juridic

Directiva 2006/112

3 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 […] este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

4 Potrivit articolului 12 alineatul (1) din această directivă:

„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;

[…]”

5 Articolul 167 din directiva menționată prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

6 Articolul 168 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„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 o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[…]”

7 Potrivit articolului 169 din Directiva 2006/112:

„Pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA prevăzută la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul următoarelor operațiuni:

[…]”

8 Articolul 179 din Directiva 2006/112 prevede:

„Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.

[…]”

9 Articolul 213 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă.

[…]”

10 Articolul 214 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată are următorul cuprins:

„Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că următoarele persoane sunt identificate printr-un număr individual:

(a) orice persoană impozabilă […] care desfășoară, pe teritoriul statului respectiv, livrări de bunuri sau prestări de servicii care dau drept de deducere a taxei […]

[…]”

11 Articolul 273 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul român

12 Articolul 77^{1} alineatul (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, denumită în continuare „Codul fiscal”) prevede:

„La transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii, asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, contribuabilii datorează un impozit care se calculează astfel:

[…]”

13 Articolul 127 din Codul fiscal prevede:

„(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 Prin Ordonanța de urgență nr. 109 din 7 octombrie 2009 privind modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2010, s-a adăugat un alineat (2^1) la articolul 127 din Codul fiscal, cu următorul cuprins:

„Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.”

15 Potrivit articolului 141 alineatul (2) din acest cod, în versiunea în vigoare până la 31 decembrie 2007:

„Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

[…]

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se

aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. […]”

16 Articolul 141 alineatul (2) litera (f) din codul menționat, în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2008 la 31 decembrie 2009, prevedea că este scutită de TVA:

„livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. […]”

17 Punctul 3 alineatul (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004) prevede, în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2007 la 31 decembrie 2009:

„În sensul articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal […].”

18 Hotărârea Guvernului nr. 1620/2009 din 29 decembrie 2009 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 31 decembrie 2009) a completat și a modificat normele de aplicare a Codului fiscal stabilite prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004. Începând de la 1 ianuarie 2010, punctul 3 din

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 prevede:

„(1) În sensul articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică […].

(2) În aplicarea prevederilor alineatului (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale […].

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal.

(4) În cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice. Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil.

(5) În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate

dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alineatului (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. […]

[…]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

19 În cursul anului 2007, domnii Salomie și Oltean s-au asociat cu alte cinci persoane fizice pentru a realiza un proiect de construcție și de vânzare a patru imobile în România. Această asociere nu avea personalitate juridică și nu a fost declarată sau înregistrată ca impozabilă în scopuri de TVA.

20 În anii 2008 și 2009, din cele 132 de apartamente, construite pe terenul care aparține patrimoniului privat al uneia dintre aceste persoane, au fost vândute 122, pentru o valoare totală de 10 902 275 lei (RON), precum și 23 de locuri de parcare, fără ca aceste vânzări să fi fost supuse TVA-ului.

21 În cursul anului 2010, în urma unei inspecții efectuate de administrația fiscală, aceasta a considerat că operațiunile menționate constituie o activitate economică cu caracter de continuitate și că, în consecință, ar fi trebuit să fie supuse TVA-ului de la 1 octombrie 2008 deoarece, începând din luna august 2008, cifra de afaceri rezultată din ele a depășit pragul de 35 000 de euro, sub care activitățile economice sunt scutite de TVA în România.

22 În consecință, administrația fiscală a solicitat plata TVA-ului datorat pentru tranzacțiile realizate în cursul anului 2009, precum și majorări de întârziere și a emis în acest scop mai multe decizii de impunere.

23 Reiese de asemenea din decizia de trimitere că vânzările de bunuri imobile realizate în cursul anilor 2008 și 2009 au făcut obiectul impozitului pe „transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal”, prevăzut la articolul 77^1 din Codul fiscal.

24 Domnii Salomie și Oltean au sesizat Tribunalul Cluj cu o cerere de anulare în parte a acestor decizii de impunere, care a respins acțiunile menționate ca nefondate.

25 Sesizată cu recurs, Curtea de Apel Cluj ridică problema conformității cu principiul securității juridice a deciziilor de impunere emise de administrația fiscală, din moment ce, pe de o parte, legislația română nu ar fi stabilit normele de aplicare a dispozițiilor privind aplicarea TVA-ului în cazul tranzacțiilor imobiliare decât începând de la 1 ianuarie 2010 și, pe de altă parte, practica administrației fiscale ar fi constat mai degrabă, până la acea dată, în nesupunerea unor astfel de tranzacții TVA-ului. În plus, această administrație ar fi avut la dispoziție informații suficiente pentru a constata existența calității de persoane impozabile a domnilor Salomie și Oltean încă din anul 2008, întrucât avea cunoștință despre existența vânzărilor pe care aceștia le-au realizat, fie și numai ca urmare a impozitării acestor operațiuni în temeiul articolului 77^1 din Codul fiscal.

26 Instanța de trimitere exprimă de asemenea dubii cu privire la compatibilitatea cu Directiva 2006/112 a dreptului de deducere a TVA-ului plătit în amonte prevăzut în dreptul român, în temeiul căruia o persoană înregistrată tardiv drept persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate exercita acest drept de deducere a TVA-ului decât ulterior regularizării situației sale prin înregistrarea sa în scopuri de TVA și prin depunerea unui decont.

27 În aceste condiții, Curtea de Apel Cluj a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele

întrebări preliminare:

„1) O persoană fizică care încheie un contract de asociere cu alte persoane fizice, asociere fără personalitate juridică ce nu a fost declarată și înregistrată din punct de vedere fiscal, în vederea realizării unui bun viitor (construcție), asupra unui teren ce face parte din patrimoniul personal al unora dintre cocontractanți, poate fi considerată, raportat la circumstanțele din litigiul principal, persoană impozabilă în scopuri de TVA în sensul articolului 9 alineatul (l) din Directiva [2006/112] dacă, inițial, livrările construcțiilor edificate asupra terenului ce face parte din patrimoniul personal al unora dintre cocontractanți au fost tratate de [administrația fiscală] din punctul de vedere al regimului fiscal ca fiind vânzări care se înscriu în cadrul administrării patrimoniului privat al acestor persoane?

2) Raportat la circumstanțele din litigiul principal, principiul securității juridice, principiul protecției încrederii legitime, precum și celelalte principii generale aplicabile în materie de TVA, astfel cum se desprind din Directiva 2006/112, trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia [administrația fiscală], după ce inițial a perceput de la persoana fizică impozitul asupra veniturilor din transferul proprietăților aferente patrimoniului personal, fără o modificare legislativă de substanță a dreptului primar, pe baza acelorași elemente de fapt, după o perioadă de doi ani, își reconsideră poziția și califică aceleași operațiuni ca fiind activități economice supuse TVA, calculând retroactiv accesorii?

3) Dacă prevederile articolelor 167, 168 și 213 din Directiva [2006/112], analizate în lumina principiului neutralității fiscale, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în circumstanțele din litigiul principal, [administrația fiscală] să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce [TVA-ul datorat sau achitat] aferent bunurilor și serviciilor utilizate în scopul operațiunilor

taxabile numai pentru motivul că nu a fost înregistrată fiscal ca plătitor de TVA la momentul la care i-au fost prestate respectivele servicii?

4) Raportat la circumstanțele din litigiul principal, prevederile articolului 179 din Directiva [2006/112] trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care stabilește în sarcina persoanei impozabile care aplică regimul special de scutire și care a solicitat cu întârziere înregistrarea în scopuri de TVA obligația de plată a taxei pe care ar fi trebuit să o colecteze fără a fi îndrituită să scadă valoarea taxei deductibile pentru fiecare perioadă fiscală, dreptul de deducere urmând a fi exercitat ulterior prin decontul de taxă depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA, cu eventuale consecințe asupra calculului accesoriilor?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

28 Prin intermediul primelor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă principiile securității juridice și protecției încrederii legitime se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, ca o administrație fiscală națională să decidă, cu ocazia unui control fiscal, că anumite tranzacții ar fi trebuit să fie supuse TVA-ului și să impună în plus plata unor majorări.

29 În ceea ce privește, în primul rând, principiul securității juridice, domnii Salomie și Oltean contestă această decizie invocând încălcarea acestui principiu ca urmare a faptului că, atunci când au efectuat operațiunile imobiliare vizate de decizia menționată, nici A șasea directivă 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 L 145, p. 1), care era în vigoare anterior datei de 1 ianuarie 2007, nici jurisprudența Curții relevantă în materie nu făcuseră obiectul unei publicări în limba română. Aceștia arată de asemenea că, până în anul 2010, autoritățile fiscale naționale nu considerau acest tip de tranzacții ca fiind supuse taxei menționate.

30 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, principiile securității juridice și protecției încrederii legitime trebuie să fie respectate de instituțiile Uniunii Europene, dar și de statele membre în exercitarea competențelor care le sunt conferite prin directivele Uniunii (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Gemeente Leusden și Holin Groep, C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263, punctul 57, Hotărârea „Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, punctul 32, precum și Hotărârea Elmeka NE, C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563, punctul 31).

31 Astfel cum a statuat Curtea în mai multe rânduri, rezultă de aici în special că legislația Uniunii trebuie să fie certă, iar aplicarea sa trebuie să fie previzibilă pentru justițiabili, acest imperativ al securității juridice impunându-se cu o rigoare deosebită atunci când este vorba despre o reglementare care poate să aibă consecințe financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască în mod exact întinderea obligațiilor pe care aceasta le-o impune (Hotărârea Irlanda/Comisia, 325/85, EU:C:1987:546, punctul 18).

32 De asemenea, în domeniile care intră sub incidența dreptului Uniunii, normele din dreptul statelor membre trebuie formulate într-un mod neechivoc, care să permită persoanelor vizate să își cunoască drepturile și obligațiile în mod clar și precis, iar instanțelor naționale să asigure respectarea acestora (a se vedea Hotărârea Comisia/Italia, 257/86, EU:C:1988:324, punctul 12).

33 În speță, nu poate fi contestat faptul că dispoziții precum cele prezentate în decizia de trimitere au un astfel de caracter.

34 Astfel, rezultă din decizia de trimitere printre altele că definiția „persoanei impozabile” care figurează la articolul 127 din Codul fiscal, care transpune în dreptul național dispozițiile articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, trimite la orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestor activități, și că trebuie considerate drept „activități economice” orice activități ale producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, între care în special exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

35 Pe de altă parte, punctul 3 alineatul (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal precizează că, în sensul articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice cu ocazia vânzării unor locuințe proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

36 În sfârșit, articolul 141 din Codul fiscal, în versiunea în vigoare în cursul anilor 2008 și 2009, prevede că scutirea de TVA-ul aplicabil în cazul livrării unei construcții sau a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, ceea ce de altfel corespunde principiilor care guvernează TVA-ul în dreptul Uniunii.

37 În consecință, nu se poate susține în mod rezonabil că astfel de dispoziții de drept național nu stabilesc în mod suficient de clar și de precis că livrarea unei construcții sau a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită poate, în anumite cazuri, să fie supusă TVA-ului.

38 În aceste condiții, domnii Salomie și Oltean nu pot invoca în mod valabil, în susținerea argumentului lor potrivit căruia cadrul juridic național aplicabil nu era suficient de clar la momentul faptelor din cauza principală, nepublicarea în limba română a jurisprudenței relevante a Curții și a celei de A șasea directive 77/388, care, în orice caz, nu mai era în vigoare de la aderarea României la Uniune, la 1 ianuarie 2007.

39 Astfel, împrejurările din cauza principală nu pot fi comparate cu cele din cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Skoma-Lux (C-161/06, EU:C:2007:773), în cadrul căreia Curtea a precizat că un regulament al Uniunii nepublicat în limba unui stat membru nu este opozabil particularilor din acest stat.

40 Desigur, din principiul securității juridice rezultă de asemenea că situația fiscală a persoanei impozabile nu poate fi repusă în discuție la nesfârșit (a se vedea în acest sens Hotărârea Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 46).

41 Curtea a statuat însă deja că principiul securității juridice nu se opune unei practici administrative a autorităților fiscale naționale care constă în revocarea, în termenul de decădere, a unei decizii prin care acestea au recunoscut persoanei impozabile un drept de deducere a TVA-ului, solicitându-i, în urma unei noi inspecții, această taxă și majorări de întârziere (a se vedea în acest sens Hotărârea Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 51).

42 Simpla împrejurare că administrația fiscală recalifică, în termenul de prescripție, o anumită operațiune drept activitate economică supusă TVA-ului nu poate, prin urmare, să aducă atingere prin ea însăși acestui principiu, în

lipsa altor împrejurări.

43 În consecință, nu se poate susține în mod valabil că principiul securității juridice se opune ca, în împrejurări precum cele privind cauza principală, administrația fiscală să considere, în urma unui control fiscal, că operațiunile imobiliare în discuție în prezenta cauză ar fi trebuit să fie supuse TVA-ului.

44 În al doilea rând, în ceea ce privește principiul protecției încrederii legitime, dreptul de a se prevala de acest principiu se extinde la orice justițiabil pe care o autoritate administrativă l-a determinat să nutrească speranțe întemeiate prin furnizarea unor asigurări precise (a se vedea în acest sens Hotărârea Europäisch-Iranische Handelsbank/Consiliul, C-585/13 P, EU:C:2015:145, punctul 95).

45 În această privință, este necesar să se verifice dacă actele unei autorități administrative au dat naștere în percepția unui operator economic prudent și avizat unei încrederi rezonabile, iar în caz afirmativ trebuie să fie stabilit caracterul legitim al acestei încrederi (a se vedea în acest sens Hotărârea Elmeka, C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563, punctul 32 și jurisprudența citată).

46 Astfel cum a fost descrisă în decizia de trimitere, practica administrativă a autorităților fiscale naționale nu pare însă de natură să demonstreze că aceste condiții ar fi îndeplinite în cauza principală.

47 În special, deși contestat în ședință de guvernul român, faptul că, până în anul 2010, autoritățile fiscale naționale nu ar fi supus în mod sistematic TVA-ului operațiunile imobiliare precum cele în discuție în litigiul principal nu poate fi suficient *a priori*, cu excepția unor împrejurări cu totul speciale, pentru a crea în percepția unui operator economic normal de prudent și de avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe unor astfel de

operațiuni, ținând seama nu numai de claritatea și de previzibilitatea dreptului național aplicabil, ci și de faptul că în speță pare să fie vorba despre profesioniști din domeniul imobiliar.

48 Astfel, o asemenea practică, oricât ar fi de regretabilă, nu poate fi *a priori* de natură să dea contribuabililor vizați asigurări precise cu privire la neaplicarea TVA-ului unor operațiuni imobiliare precum cele în discuție în litigiul principal.

49 Este necesar să se adauge că, ținând seama de dimensiunea operațiunii imobiliare în discuție în litigiul principal, care constă în construcția și în vânzarea a patru imobile care totalizează peste 130 de apartamente, un operator economic prudent și avizat nu putea să ajungă în mod rezonabil la concluzia că o astfel de operațiune nu este supusă TVA-ului fără să fi primit sau cel puțin să fi încercat să obțină asigurări explicite în acest sens din partea autorităților fiscale naționale competente.

50 În ceea ce privește, în al treilea și ultimul rând, conformitatea cu dreptul Uniunii a majorărilor aplicate în speță de administrația fiscală, trebuie amintit că, în lipsa unei armonizări a legislației Uniunii în domeniul sancțiunilor aplicabile în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de un regim instituit prin această legislație, statele membre rămân competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate. Acestea sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și, în consecință, cu respectarea principiului proporționalității (a se vedea Hotărârea Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 50 și jurisprudența citată).

51 Astfel, deși, pentru asigurarea colectării în mod corect a taxei și pentru prevenirea evaziunii, statele membre au, printre altele, posibilitatea legală să prevadă în propriile legislații naționale sancțiuni corespunzătoare care

să urmărească sancționarea penală a nerespectării obligației de înscriere în registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA, asemenea sancțiuni nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective. Revine instanței naționale sarcina de a verifica dacă cuantumul sancțiunii nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor care constau în asigurarea colectării în mod corect a taxei și prevenirea evaziunii, având în vedere împrejurările speței și în special suma impusă în mod concret și eventuala existență a unei evaziuni sau a unei eludări a legislației aplicabile imputabile persoanei impozabile a cărei neînregistrare este sancționată (a se vedea în acest sens Hotărârea Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punctele 45, 46 și 54).

52 Aceleași principii sunt valabile în cazul majorărilor, care, dacă au caracter de sancțiuni fiscale, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, nu trebuie să fie excesive în raport cu gravitatea încălcării de către persoana impozabilă a obligațiilor sale.

53 În consecință, trebuie să se răspundă la primele două întrebări că principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, ca o administrație fiscală națională să decidă, în urma unui control fiscal, să supună anumite operațiuni TVA-ului și să impună plata unor majorări, cu condiția ca această decizie să se întemeieze pe reguli clare și precise, iar practica acestei administrații să nu fi fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe unor astfel de operațiuni, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere. Majorările aplicate în astfel de împrejurări trebuie să respecte principiul proporționalității.

Cu privire la cea de a treia și la cea de a patra întrebare

54 Prin intermediul celei de a treia și al celei de a

patra întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva 2006/112 se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de TVA atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de TVA și nu a fost depus decontul taxei datorate.

55 Articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 aduc precizări privind nașterea și întinderea dreptului de deducere. Trebuie amintit în special că, în temeiul articolului 167 din această directivă, dreptul menționat ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

56 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul de deducere constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului, care, în principiu, nu poate fi limitat și se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 43, precum și Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 30 și 31).

57 Acest regim urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția să fie ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 44, precum și

Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 32).

58 Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea taxei în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267 punctul 63, Hotărârea Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, punctul 39, Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctele 42 și 43, precum și Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 38).

59 În consecință, în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 40).

60 Înregistrarea în scopuri de TVA prevăzută la articolul 214 din Directiva 2006/112, precum și obligația persoanei impozabile de a declara când își începe, când își modifică sau când își încetează activitatea, prevăzută la articolul 213 din această directivă, nu constituie decât cerințe de formă în scopul controlului, care nu pot pune în discuție în special dreptul de deducere a TVA-ului, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale care dau naștere acestui drept (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 50, Hotărârea Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 32, și Hotărârea Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, punctul 32).

61 De aici rezultă în special că o persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere pentru motivul că nu ar fi înregistrată în scopuri

de TVA înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activității sale taxate (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 51).

62 În plus, măsurile pe care statele membre le pot adopta în temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112 pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale nu trebuie nici să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective, nici să repună în discuție neutralitatea TVA-ului (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 52, Hotărârea Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 26, Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 49, precum și Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014, 2429, punctele 36 și 37).

63 Astfel, faptul de a sancționa nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile cu refuzul dreptului de deducere depășește în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executării corecte a acestor obligații, din moment ce dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să impună, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării. O asemenea practică depășește totodată ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și prevenirea evaziunii fiscale, în sensul articolului 273 din Directiva 2006/112, întrucât poate determina chiar pierderea dreptului de deducere dacă rectificarea declarației de către administrația fiscală nu se produce decât după expirarea termenului de decădere de care dispune persoana impozabilă pentru a proceda la deducere (a se vedea prin analogie Hotărârea Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctele 67 și 68).

64 În speță, reiese din dosarul prezentat Curții că

cerințele de fond privind dreptul de deducere în amonte ar fi îndeplinite, iar reclamanții din litigiul principal ar fi fost considerați persoane impozabile în scopuri de TVA cu ocazia unui control fiscal. În astfel de condiții, amânarea aplicării dreptului de deducere a TVA-ului până la depunerea unui prim decont de taxă de către aceste persoane impozabile pentru simplul motiv că nu erau înregistrate în scopuri de TVA atunci când au efectuat operațiunile care fac obiectul TVA-ului, acestea din urmă trebuind în plus să achite taxa aferentă acestora, depășește ceea ce este necesar pentru asigurarea colectării în mod corect a taxei și pentru prevenirea evaziunii.

65 Rezultă de aici că trebuie să se răspundă la cea de a treia și la cea de a patra întrebare că Directiva 2006/112 se opune, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de TVA atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de TVA și nu a fost depus decontul taxei datorate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

66 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 șaptea) declară:

1) Principiile securității juridice și protecției

încrederii legitime nu se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, ca o administrație fiscală națională să decidă, în urma unui control fiscal, să supună anumite operațiuni taxei pe valoarea adăugată și să impună plata unor majorări, cu condiția ca această decizie să se întemeieze pe reguli clare și precise, iar practica acestei administrații să nu fi fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe unor astfel de operațiuni, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere. Majorările aplicate în astfel de împrejurări trebuie să respecte principiul proporționalității.

2) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și nu a fost depus decontul taxei datorate.