



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

9 juillet 2015*

«Renvoi préjudiciel — Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) — Directive 2006/112/CE — Articles 167, 168, 179 et 213 — Requalification par l'administration fiscale nationale d'une opération en activité économique soumise à la TVA — Principe de sécurité juridique — Principe de protection de la confiance légitime — Réglementation nationale subordonnant l'exercice du droit à déduction à l'identification de l'opérateur concerné à la TVA et au dépôt d'un décompte de cette taxe»

Dans l'affaire C-183/14,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Curtea de Apel Cluj (Roumanie), par décision du 28 février 2014, parvenue à la Cour le 11 avril 2014, dans la procédure

Radu Florin Salomie,

Nicolae Vasile Oltean

contre

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. J.-C. Bonichot (rapporteur), président de chambre, MM. J. L. da Cruz Vilaça et C. Lycourgos, juges,

avocat général: M. N. Jääskinen,

greffier: M^{me} L. Carrasco Marco, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 11 mars 2015,

considérant les observations présentées:

- pour MM. Salomie et Oltean, par M^{es} C. F. Costăș, L. Dobrinescu et T.-D. Vidrean Căpușan, avocats,
- pour le gouvernement roumain, par M. R.-H. Radu ainsi que par M^{mes} D.M. Bulancea et R. I. Hațieganu, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M^{me} C. Soulay et M. A. Ștefănuț, en qualité d'agents,

* Langue de procédure: le roumain.

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime ainsi que des articles 167, 168, 179 et 213 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant MM. Salomie et Oltean à la Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (direction générale des Finances publiques de Cluj, ci-après l'«administration fiscale») au sujet de l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à des ventes de biens immobiliers réalisées au cours de l'année 2009.

Le cadre juridique

La directive 2006/112

- 3 L'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 prévoit:

«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 [...] 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.»

- 4 Aux termes de l'article 12, paragraphe 1, de cette directive:

«Les États membres peuvent considérer comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant des activités visées à l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, et notamment une seule des opérations suivantes:

- a) la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y adossé, effectuée avant sa première occupation;

[...]»

- 5 L'article 167 de ladite directive dispose:

«Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.»

- 6 L'article 168 de la même directive se lit comme suit:

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants:

- a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti;

[...]»

7 Selon l'article 169 de la directive 2006/112:

«Outre la déduction visée à l'article 168, l'assujetti a le droit de déduire la TVA y visée dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes:

[...]»

8 L'article 179 de la directive 2006/112 prévoit:

«La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due, pour une période imposable, du montant de la TVA pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu de l'article 178, au cours de la même période.

[...]»

9 L'article 213, paragraphe 1, de cette directive dispose:

«Tout assujetti déclare le commencement, le changement et la cessation de son activité en qualité d'assujetti.

[...]»

10 L'article 214, paragraphe 1, sous a), de ladite directive se lit comme suit:

«Les États membres prennent les mesures nécessaires pour que soient identifiées par un numéro individuel les personnes suivantes:

a) tout assujetti [...] qui effectue sur leur territoire respectif des livraisons de biens ou des prestations de services lui ouvrant droit à déduction [...]

[...]»

11 L'article 273 de la même directive est libellé dans les termes suivants:

«Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3.»

Le droit roumain

- 12 L'article 77 bis, paragraphe 1, de la loi n° 571/2003 établissant le code des impôts (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, partie I, n° 927 du 23 décembre 2003, ci-après le «code des impôts») prévoit:

«En cas de transfert du droit de propriété et de démembrement de celui-ci, par acte juridique entre vifs, sur des constructions de tout type et sur des terrains y afférents, ainsi que sur des terrains sans construction de tout type, les contribuables sont redevables d'un impôt calculé comme suit:

[...]»

- 13 L'article 127 du code des impôts dispose:

«(1) Est considéré comme assujetti quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique relevant du paragraphe 2, quel que soit le but ou le résultat de cette activité.

(2) Au sens du présent titre, les activités économiques comprennent les activités 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.

[...]»

- 14 L'ordonnance d'urgence n° 109, du 7 octobre 2009, modifiant et complétant la loi n° 571/2003 établissant le code des impôts, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, a ajouté un paragraphe 2 bis à l'article 127 du code des impôts et libellé comme suit:

«Des normes expliquent les situations dans lesquelles les personnes physiques effectuant des livraisons de biens immobiliers deviennent des assujettis.»

- 15 Aux termes de l'article 141, paragraphe 2, de ce code, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2007:

«Les opérations suivantes sont également exonérées de TVA:

[...]

f) la livraison par toute personne d'une construction, d'une partie de celle-ci et du sol sur lequel elle est bâtie, ainsi que de tout autre terrain. Par exception, l'exonération n'est pas applicable à la livraison de constructions neuves, de parties de celles-ci ou de terrains à bâtir, dès lors qu'elle est effectuée par un assujetti qui a exercé ou qui aurait le droit d'exercer le droit à déduction totale ou partielle de la taxe sur l'achat, la transformation ou la construction d'un tel immeuble. [...]»

- 16 L'article 141, paragraphe 2, sous f), dudit code, dans sa version en vigueur du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2009, prévoyait qu'était exonérée de TVA:

«la livraison par toute personne d'une construction, d'une partie de celle-ci et du sol sur lequel elle est bâtie, ainsi que de tout autre terrain. Par exception, l'exonération n'est pas applicable à la livraison de constructions neuves, de parties de constructions neuves ou de terrains à bâtir. [...]»

- 17 Le point 3, paragraphe 1, du règlement n° 44/2004, du 22 janvier 2004, approuvant les modalités d'application de la loi n° 571/2003 établissant le code des impôts (*Monitorul Oficial al României*, partie I, n° 112 du 6 février 2004), prévoit, dans sa version en vigueur du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2009:

«Au sens de l'article 127, paragraphe 2, du code des impôts, l'obtention de revenus par des personnes physiques résultant de la vente des logements leur appartenant personnellement ou d'autres biens qu'ils utilisent à des fins personnelles n'est pas considéré comme une activité économique, sauf s'il est constaté que l'activité en cause est réalisée en vue d'obtenir des revenus ayant un caractère de permanence au sens de l'article 127, paragraphe 2, du code des impôts. [...]»

- 18 Le règlement n° 1620/2009, du 29 décembre 2009 (*Monitorul Oficial al României*, partie I, n° 927 du 31 décembre 2009), a complété et modifié les modalités d'application du code des impôts établies par le règlement n° 44/2004. À compter du 1^{er} janvier 2010, le point 3 du règlement n° 44/2004 prévoit:

«(1) Au sens de l'article 127, paragraphe 2, du code des impôts, l'exploitation de biens corporels ou non corporels, conformément au principe de base du système de TVA en vertu duquel la taxe doit être neutre, vise tout type de transactions, quelle que soit leur forme juridique [...]

(2) En application des dispositions du paragraphe 1, les personnes physiques n'exercent pas une activité économique relevant du champ d'application de la taxe lorsqu'elles tirent des revenus de la vente des logements leur appartenant personnellement ou d'autres biens qu'ils ont utilisés à des fins personnelles. [...]

(3) La personne physique qui n'est pas déjà devenue un assujetti pour une autre activité réalise une activité économique lorsqu'elle exploite des biens corporels ou incorporels en agissant en tant que tel, de façon indépendante, et que l'activité en cause est exercée en vue d'obtenir des revenus ayant un caractère de permanence, au sens de l'article 127, paragraphe 2, du code des impôts.

(4) En cas de construction de biens immobiliers par des personnes physiques, à des fins de vente, l'activité économique est considérée comme étant commencée au moment où la personne en cause a l'intention d'exercer une telle activité, l'intention de la personne en cause est appréciée sur la base d'éléments objectifs, par exemple le fait qu'elle commence à engager des dépenses et/ou fait des investissements préparatoires en vue de commencer l'activité économique. L'activité économique est considérée comme ayant un caractère de permanence dès son commencement et comprend également la livraison du bien ou des parties du bien immobilier construit, même s'il s'agit d'un seul bien immobilier.

(5) En cas d'acquisition de terrains et/ou de constructions par la personne physique aux fins de vente, la livraison de ces biens est une activité économique à caractère permanent si la personne physique réalise plus qu'une seule transaction au cours d'une année civile. Toutefois, si la personne physique construit déjà un bien immobilier aux fins de vente, conformément au paragraphe 4, l'activité économique étant déjà considérée comme étant commencée et permanente, toute autre transaction effectuée ultérieurement ne pourra plus être considérée comme revêtant un caractère occasionnel. [...]

[...]»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 19 Au cours de l'année 2007, MM. Salomie et Oltean se sont associés avec cinq autres personnes physiques pour réaliser un projet de construction et de vente de quatre immeubles en Roumanie. Cette association était dépourvue de la personnalité juridique et n'a pas été déclarée ni identifiée comme assujettie à la TVA.
- 20 Pendant les années 2008 et 2009, sur les 132 appartements construits sur le terrain appartenant au patrimoine privé d'une de ces personnes, 122 ont été vendus pour une valeur totale de 10 902 275 lei roumains (RON) ainsi que 23 places de stationnement, sans que ces ventes aient été soumises à la TVA.
- 21 Dans le courant de l'année 2010, à la suite d'un contrôle opéré par l'administration fiscale, celle-ci a estimé que ces opérations constituaient une activité économique continue et qu'elles auraient dès lors dû être soumises à la TVA dès le 1^{er} octobre 2008, le chiffre d'affaires en résultant ayant été supérieur, à compter du mois d'août 2008, au seuil de 35 000 euros en dessous duquel les activités économiques sont exonérées de TVA en Roumanie.
- 22 Par conséquent, l'administration fiscale a exigé le paiement de la TVA due pour les transactions réalisées durant l'année 2009 ainsi que des majorations de retard et a émis à cet effet différents avis d'imposition.
- 23 Il ressort également de la décision de renvoi que les ventes des biens immobiliers réalisées au cours des années 2008 et 2009 ont été taxées au titre de l'impôt sur le «transfert de propriétés immobilières du patrimoine personnel» prévu à l'article 77 bis du code des impôts.
- 24 MM. Salomie et Oltean ont saisi le Tribunalul Cluj (tribunal de grande instance de Cluj) d'une demande d'annulation partielle de ces avis d'imposition, lequel a rejeté ces recours comme non fondés.
- 25 Saisie sur pourvoi, la Curtea de Apel Cluj (cour d'appel de Cluj) s'interroge sur la conformité avec le principe de sécurité juridique des avis d'imposition établis par l'administration fiscale, dès lors que, d'une part, la législation roumaine n'aurait établi les modalités d'application des règles d'application de la TVA aux opérations immobilières qu'à compter du 1^{er} janvier 2010 et, d'autre part, la pratique de l'administration fiscale aurait plutôt consisté, jusqu'à cette date, à ne pas soumettre ce type de transactions à la TVA. En outre, cette administration aurait disposé d'informations suffisantes pour conclure au statut d'assujettis de MM. Salomie et Oltean dès l'année 2008 puisqu'elle était informée de l'existence des ventes auxquelles ils avaient procédé, ne serait-ce que du fait que ces opérations avaient été taxées au titre de l'article 77 bis du code des impôts.
- 26 La juridiction de renvoi exprime également des doutes sur la compatibilité avec la directive 2006/112 du droit à déduction de la TVA payée en amont prévu par le droit roumain, en vertu duquel une personne tardivement identifiée en tant qu'assujettie à la TVA ne peut exercer ce droit à déduction de la TVA qu'après avoir régularisé sa situation par son identification à cette taxe et par le dépôt d'un décompte.
- 27 Dans ces conditions, la Curtea de Apel Cluj a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:
 - «1) Une personne physique qui conclut un contrat d'association avec d'autres personnes physiques, association dépourvue de la personnalité juridique et qui n'a pas été déclarée et identifiée fiscalement, en vue de réaliser un bien futur (une construction), sur un terrain faisant partie du patrimoine personnel d'un des cocontractants, peut-elle être considérée, eu égard aux circonstances du litige au principal, comme un assujetti à la TVA au sens de l'article 9,

paragraphe 1, de la directive [2006/112] dès lors que, initialement, les livraisons des constructions bâties sur le terrain faisant partie du patrimoine personnel d'un des cocontractants ont été traitées fiscalement par [l'administration fiscale] comme des ventes relevant de l'administration du patrimoine privé de ces personnes?

- 2) Eu égard aux circonstances du litige au principal, le principe de sécurité juridique, le principe de la protection de la confiance légitime ainsi que les autres principes généraux applicables en matière de TVA, ainsi qu'il ressort de la directive 2006/112, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à des pratiques nationales consistant pour [l'administration fiscale], après avoir initialement perçu de la personne physique un impôt sur le revenu du transfert des propriétés afférentes au patrimoine personnel, et alors qu'il n'y a pas eu de modification législative substantielle du droit primaire, à reconsidérer sa position, deux années plus tard, sur la base des mêmes éléments de fait, à qualifier les mêmes opérations d'activités économiques soumises à la TVA et à liquider rétroactivement des droits accessoires?
- 3) Les dispositions des articles 167, 168 et 213 de la directive [2006/112], lues à la lumière du principe de neutralité fiscale, doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à ce que, dans les circonstances du litige au principal, [l'administration fiscale] refuse à des assujettis le droit à déduction de la [TVA] due ou acquittée sur des biens et des services utilisés dans le cadre d'opérations taxées au seul motif qu'ils n'étaient pas identifiés fiscalement comme étant redevables de la TVA au moment où lesdits services leur ont été fournis?
- 4) Eu égard aux circonstances du litige au principal, les dispositions de l'article 179 de la directive [2006/112] doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une réglementation nationale qui prévoit d'imposer à l'assujetti qui applique le régime spécial de franchise et qui demande tardivement son identification à la TVA, l'obligation d'acquitter la taxe qu'il aurait dû percevoir, sans pouvoir déduire le montant de la taxe déductible pour chaque période d'imposition, le droit à déduction pouvant être exercé ultérieurement lors du décompte de la taxe déposé après l'identification de l'assujetti à la TVA, avec les éventuelles conséquences sur le calcul des droits accessoires?»

Sur les questions préjudicielles

Sur les première et deuxième questions

- 28 Par ses deux premières questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime s'opposent, dans des circonstances telles que celles du litige au principal, à ce qu'une administration fiscale nationale décide, lors d'un contrôle fiscal, que des transactions auraient dû être soumises à la TVA et impose en outre le paiement de majorations.
- 29 S'agissant, en premier lieu, du principe de sécurité juridique, MM. Salomie et Oltean contestent cette décision en alléguant la violation de ce principe du fait que lorsqu'ils ont effectué les opérations immobilières concernées par ladite décision, tant la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), qui était en vigueur avant le 1^{er} janvier 2007, que la jurisprudence de la Cour pertinente en la matière n'avaient fait l'objet d'une publication en langue roumaine. Ils font également valoir que, jusqu'à l'année 2010, les autorités fiscales nationales ne considéraient pas ce type de transactions comme étant soumises à cette taxe.

- 30 Selon une jurisprudence constante de la Cour, les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime doivent être respectés par les institutions de l'Union européenne mais également par les États membres dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives de l'Union (voir en ce sens, notamment, arrêts *Gemeente Leusden et Holin Groep*, C-487/01 et C-7/02, EU:C:2004:263, point 57; «*Goed Wonen*», C-376/02, EU:C:2005:251, point 32, ainsi que *Elmeka NE*, C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563, point 31).
- 31 Ainsi que la Cour l'a jugé à maintes reprises, il en résulte notamment que la législation de l'Union doit être certaine et son application prévisible pour les justiciables, cet impératif de sécurité juridique s'imposant avec une rigueur particulière lorsqu'il s'agit d'une réglementation susceptible de comporter des conséquences financières, afin de permettre aux intéressés de connaître avec exactitude l'étendue des obligations qu'elle leur impose (arrêt *Irlande/Commission*, 325/85, EU:C:1987:546, point 18).
- 32 De même, dans les domaines couverts par le droit de l'Union, les règles du droit des États membres doivent être formulées d'une manière non équivoque qui permette aux personnes concernées de connaître leurs droits et obligations d'une manière claire et précise et aux juridictions nationales d'assurer le respect (voir arrêt *Commission/Italie*, 257/86, EU:C:1988:324, point 12).
- 33 En l'occurrence, il ne saurait être contesté que des dispositions telles que celles décrites dans la décision de renvoi présentent un tel caractère.
- 34 En effet, il ressort notamment de la décision de renvoi que la définition de l'«assujetti», figurant à l'article 127 du code des impôts, qui transpose en droit national les dispositions de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, renvoie à 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, et que doit être considérée comme «activité économique» toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services dont, notamment, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.
- 35 Par ailleurs, le point 3, paragraphe 2, du règlement n° 44/2004, approuvant les modalités d'application du code des impôts préciserait que, au sens de l'article 127, paragraphe 2, du code des impôts, l'obtention de revenus par des personnes physiques lors de la vente de logements leur appartenant personnellement ou d'autres biens qu'ils utilisent à des fins personnelles n'est pas considérée comme une activité économique, sauf s'il est constaté que l'activité en cause est réalisée en vue d'obtenir des revenus ayant un caractère de permanence.
- 36 Enfin, l'article 141 du code des impôts, dans sa version en vigueur au cours des années 2008 et 2009, prévoirait que l'exonération de la TVA appliquée à la livraison de constructions ou de parties de constructions et du sol sur lequel elles sont bâties n'est pas applicable à la livraison de constructions neuves, de parties de constructions neuves ou de terrains à bâtir, ce qui, par ailleurs, correspond aux principes régissant la TVA en droit de l'Union.
- 37 Il ne saurait dès lors être raisonnablement soutenu que de telles dispositions de droit national n'établissent pas de manière suffisamment claire et précise que la livraison de constructions ou de parties de constructions et du sol sur lequel elles sont bâties peut, dans certains cas, être soumise à la TVA.
- 38 Dans ces conditions, MM. Salomie et Oltean ne sauraient valablement invoquer, à l'appui de leur argument selon lequel le cadre juridique national applicable n'était pas suffisamment clair au moment des faits au principal, l'absence de publication en langue roumaine de la jurisprudence de la Cour pertinente en la matière ainsi que de la sixième directive 77/388, qui n'était en tout état de cause plus en vigueur à compter de l'adhésion de la Roumanie à l'Union, le 1^{er} janvier 2007.

- 39 Ainsi, les circonstances de l'affaire au principal ne sauraient être comparées à celles de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Skoma-Lux* (C-161/06, EU:C:2007:773), dans le cadre duquel la Cour a précisé qu'un règlement de l'Union non publié dans la langue d'un État membre n'est pas opposable aux particuliers dans cet État.
- 40 Il résulte certes également du principe de sécurité juridique que la situation fiscale de l'assujetti ne peut pas être susceptible d'être indéfiniment remise en cause (voir, en ce sens, arrêt *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, point 46).
- 41 La Cour a toutefois déjà jugé que le principe de sécurité juridique ne s'oppose pas à une pratique des autorités fiscales nationales consistant à révoquer, dans le délai de forclusion, une décision par laquelle elles ont reconnu à l'assujetti un droit à déduction de la TVA en lui réclamant, à la suite d'un nouveau contrôle, cette taxe et des majorations de retard (voir, en ce sens, arrêt *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, point 51).
- 42 La seule circonstance que l'administration fiscale requalifie une opération donnée en activité économique soumise à la TVA, pendant le délai de prescription, ne saurait dès lors, à elle seule, à défaut d'autres circonstances, porter atteinte à ce principe.
- 43 Par conséquent, il ne saurait être valablement allégué que le principe de sécurité juridique s'oppose à ce que, dans des circonstances telles que celles relatives à l'affaire au principal, l'administration fiscale estime, à la suite d'un contrôle fiscal, que les opérations immobilières en cause dans cette affaire auraient dû être soumises à la TVA.
- 44 En deuxième lieu, en ce qui concerne le principe de protection de la confiance légitime, le droit de se prévaloir de ce principe s'étend à tout justiciable à l'égard duquel une autorité administrative a fait naître des espérances fondées du fait d'assurances précises qu'elle lui aurait fournies (voir, en ce sens, arrêt *Europäisch-Iranische Handelsbank/Conseil*, C-585/13 P, EU:C:2015:145, point 95).
- 45 À cet égard, il convient de vérifier si les actes d'une autorité administrative ont créé, dans l'esprit d'un opérateur économique prudent et avisé, une confiance raisonnable et, si tel est le cas, d'établir le caractère légitime de cette confiance (voir, en ce sens, arrêt *Elmeka*, C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563, point 32 et jurisprudence citée).
- 46 Telle que décrite dans la décision de renvoi, la pratique administrative des autorités fiscales nationales ne paraît toutefois pas de nature à démontrer que ces conditions seraient réunies dans l'affaire au principal.
- 47 En particulier, bien que contesté à l'audience par le gouvernement roumain, le fait que les autorités fiscales nationales n'auraient pas, jusqu'à l'année 2010, soumis de manière systématique à la TVA des opérations immobilières, telles que celles en cause au principal, ne saurait a priori suffire, sauf circonstances tout-à-fait particulières, à créer, dans l'esprit d'un opérateur économique normalement prudent et avisé, une confiance raisonnable dans la non-application de cette taxe à de telles opérations, compte tenu non seulement de la clarté et de la prévisibilité du droit national applicable, mais du fait que semblent en cause en l'occurrence des professionnels du secteur immobilier.
- 48 En effet, une telle pratique, pour regrettable qu'elle soit, ne saurait a priori être de nature à donner aux contribuables concernés des assurances précises sur la non-application de la TVA à des opérations immobilières telles que celles en cause au principal.

- 49 Il y a lieu d'ajouter que, compte tenu de la dimension de l'opération immobilière en cause au principal, consistant dans la construction et la vente de quatre immeubles totalisant plus de 130 appartements, un opérateur économique prudent et avisé ne pouvait raisonnablement conclure à la non-soumission à la TVA d'une telle opération sans avoir reçu ou du moins tenté d'obtenir des assurances explicites en ce sens auprès des autorités fiscales nationales compétentes.
- 50 S'agissant, en troisième et dernier lieu, de la conformité avec le droit de l'Union des majorations appliquées en l'occurrence par l'administration fiscale, il convient de rappeler que, en l'absence d'harmonisation de la législation de l'Union dans le domaine des sanctions applicables en cas d'inobservation des conditions prévues par un régime institué par cette législation, les États membres demeurent compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées. Ils sont toutefois tenus d'exercer leur compétence dans le respect du droit de l'Union et de ses principes généraux et, par conséquent, dans le respect du principe de proportionnalité (voir arrêt Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, point 50 et jurisprudence citée).
- 51 Ainsi, si, afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude, les États membres peuvent, notamment, légalement prévoir, dans leurs législations nationales respectives, des sanctions appropriées visant à sanctionner pénalement le non-respect de l'obligation d'inscription au registre des assujettis à la TVA, de telles sanctions ne doivent cependant pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs. Il appartient à la juridiction nationale de vérifier si le montant de la sanction ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs consistant à assurer l'exacte perception de la taxe et éviter la fraude vu les circonstances de l'espèce et, notamment, la somme concrètement imposée et l'éventuelle existence d'une fraude ou d'un contournement de la législation applicable imputables à l'assujetti dont le défaut d'enregistrement est sanctionné (voir, en ce sens, arrêt Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, points 45, 46 et 54).
- 52 Les mêmes principes valent pour des majorations qui, si elles ont le caractère de sanctions fiscales, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, ne doivent pas être excessives par rapport à la gravité du manquement, par l'assujetti, à ses obligations.
- 53 Il convient, dès lors, de répondre aux deux premières questions que les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime ne s'opposent pas, dans des circonstances telles que celles du litige au principal, à ce qu'une administration fiscale nationale décide, à la suite d'un contrôle fiscal, de soumettre des opérations à la TVA et impose le paiement de majorations, à la condition que cette décision se fonde sur des règles claires et précises et que la pratique de cette administration n'ait pas été de nature à créer, dans l'esprit d'un opérateur économique prudent et avisé, une confiance raisonnable dans la non-application de cette taxe à de telles opérations, ce qu'il revient à la juridiction de renvoi de vérifier. Les majorations appliquées dans de telles circonstances doivent respecter le principe de proportionnalité.

Sur les troisième et quatrième questions

- 54 Par ses troisième et quatrième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive 2006/112 s'oppose à une réglementation nationale en vertu de laquelle le droit à déduction de la TVA, due ou acquittée en amont sur des biens et des services utilisés dans le cadre d'opérations taxées, est refusé à l'assujetti, lequel doit en revanche acquitter la taxe qu'il aurait dû percevoir, au seul motif qu'il n'était pas identifié à la TVA lorsqu'il a effectué ces opérations, et ce tant qu'il n'a pas été dûment identifié à la TVA et que le décompte de la taxe due n'a pas été déposé.
- 55 Les articles 167 et suivants de la directive 2006/112 précisent la naissance et l'étendue du droit à déduction. Il convient en particulier de rappeler que, en vertu de l'article 167 de cette directive, ledit droit prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

- 56 Selon une jurisprudence constante de la Cour, le droit à déduction constitue un principe fondamental du système commun de TVA, qui ne peut, en principe, être limité, et s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir en ce sens, notamment, arrêts *Gabalfrisa e.a.*, C-110/98 à C-147/98, EU:C:2000:145, point 43, ainsi que *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, points 30 et 31).
- 57 Ce régime vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition qu'elles soient elles-mêmes soumises à la TVA (voir, en ce sens, arrêts *Gabalfrisa e.a.*, C-110/98 à C-147/98, EU:C:2000:145, point 44, ainsi que *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, point 32).
- 58 Par ailleurs, la Cour a déjà jugé que le principe fondamental de neutralité de la TVA exige que la déduction de celle-ci en amont soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis (voir, en ce sens, arrêts *Ecotrade*, C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267 point 63; *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, point 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, points 42 et 43, ainsi que *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, point 38).
- 59 En conséquence, dès lors que l'administration fiscale dispose des données nécessaires pour établir que les exigences de fond sont satisfaites, elle ne saurait imposer, en ce qui concerne le droit de l'assujetti de déduire cette taxe, des conditions supplémentaires pouvant avoir pour effet de réduire à néant l'exercice de ce droit (voir arrêt *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, point 40).
- 60 L'identification à la TVA, prévue à l'article 214 de la directive 2006/112, ainsi que l'obligation pour l'assujetti de déclarer le commencement, le changement et la cessation de ses activités, prévue à l'article 213 de cette directive, ne constituent que des exigences formelles à des fins de contrôle, lesquelles ne peuvent pas mettre en cause, notamment, le droit à déduction de la TVA, dans la mesure où les conditions matérielles qui font naître ce droit sont remplies (voir en ce sens, notamment, arrêts *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, point 50; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, point 32, et *Alessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, point 32).
- 61 Il en résulte notamment qu'un assujetti à la TVA ne saurait être empêché d'exercer son droit à déduction au motif qu'il ne serait pas identifié à la TVA avant d'utiliser les biens acquis dans le cadre de son activité taxée (voir en ce sens, notamment, arrêts *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, point 51).
- 62 En outre, les mesures que les États membres ont la faculté d'adopter en vertu de l'article 273 de la directive 2006/112 afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude ne doivent ni aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs ni remettre en cause la neutralité de la TVA (voir en ce sens, notamment, arrêts *Gabalfrisa e.a.*, C-110/98 à C-147/98, EU:C:2000:145, point 52; *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, point 26; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, point 49, ainsi que *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014, 2429, points 36 et 37).
- 63 Ainsi, le fait de sanctionner le non-respect par l'assujetti des obligations de comptabilité et de déclaration par un refus du droit à déduction va clairement au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif d'assurer l'application correcte de ces obligations, dès lors que le droit de l'Union n'empêche pas les États membres d'infliger, le cas échéant, une amende ou une sanction pécuniaire proportionnée à la gravité de l'infraction. Une telle pratique va également au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, au sens de l'article 273 de la directive 2006/112, puisqu'elle peut même aboutir à la perte du droit à déduction si la

rectification de la déclaration par l'administration fiscale n'intervient qu'après l'échéance du délai de forclusion dont dispose l'assujetti pour procéder à la déduction (voir, par analogie, arrêt Ecotrade, C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, points 67 et 68).

- 64 En l'occurrence, il ressort du dossier soumis à la Cour que les exigences de fond relatives au droit à déduction en amont seraient satisfaites et que les requérants au principal auraient été considérés comme assujettis à la TVA lors d'un contrôle fiscal. Dans de telles conditions, le report de la mise en œuvre du droit à déduction de la TVA au dépôt d'un premier décompte de cette taxe par ces assujettis, au seul motif qu'ils n'étaient pas identifiés à la TVA lorsqu'ils ont effectué les opérations soumises à la TVA, ces derniers devant en outre s'acquitter de la taxe y afférente, va au-delà ce qui est nécessaire pour assurer l'exacte perception de la taxe et éviter la fraude.
- 65 Il en résulte qu'il convient de répondre aux troisième et quatrième questions que la directive 2006/112 s'oppose, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, à une réglementation nationale en vertu de laquelle le droit à déduction de la TVA, due ou acquittée en amont sur des biens et des services utilisés dans le cadre d'opérations taxées, est refusé à l'assujetti, lequel doit en revanche acquitter la taxe qu'il aurait dû percevoir, au seul motif qu'il n'était pas identifié à la TVA lorsqu'il a effectué ces opérations, et ce tant qu'il n'a pas été dûment identifié à la TVA et que le décompte de la taxe due n'a pas été déposé.

Sur les dépens

- 66 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 (septième chambre) dit pour droit:

- 1) **Les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime ne s'opposent pas, dans des circonstances telles que celles du litige au principal, à ce qu'une administration fiscale nationale décide, à la suite d'un contrôle fiscal, de soumettre des opérations à la taxe sur la valeur ajoutée et impose le paiement de majorations, à la condition que cette décision se fonde sur des règles claires et précises et que la pratique de cette administration n'ait pas été de nature à créer, dans l'esprit d'un opérateur économique prudent et avisé, une confiance raisonnable dans la non-application de cette taxe à de telles opérations, ce qu'il revient à la juridiction de renvoi de vérifier. Les majorations appliquées dans de telles circonstances doivent respecter le principe de proportionnalité.**
- 2) **La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, s'oppose, dans des circonstances telles que celles au principal, à une réglementation nationale en vertu de laquelle le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, due ou acquittée en amont sur des biens et des services utilisés dans le cadre d'opérations taxées, est refusé à l'assujetti, lequel doit en revanche acquitter la taxe qu'il aurait dû percevoir, au seul motif qu'il n'était pas identifié à la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'il a effectué ces opérations, et ce tant qu'il n'a pas été dûment identifié à la taxe sur la valeur ajoutée et que le décompte de la taxe due n'a pas été déposé.**

Signatures