



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MICHAL BOBEK
prezentate la 7 septembrie 2017¹

Cauza C-251/16

**Edward Cussens
John Jennings
Vincent Kingston
împotriva
T. G. Brosnan**

[cerere de decizie preliminară formulată de Supreme Court (Curtea Supremă, Irlanda)]

„TVA – Fraudă fiscală – Aplicabilitatea directă a principiului interzicerii abuzului de drept astfel cum a fost recunoscut în Hotărârea Halifax și alții (C-255/02)”

I. Introducere

1. Autoritățile fiscale nu se îndrăgostesc ușor. Există (cel puțin) o excepție notabilă de la această regulă: Hotărârea Halifax² din 2006, în care Curtea a confirmat principiul interzicerii practicilor abuzive în domeniul legislației în materie de taxă pe valoarea adăugată (TVA). Se pare că această hotărâre a fost îmbrățișată cu pasiune de autoritățile fiscale din statele membre.

2. Totuși, așa cum se întâmplă de multe ori, adevărata natură a obiectului atașamentului emoțional brusc apărut al unei persoane poate să rămână o anumită perioadă oarecum vagă și neexplorată³. Același lucru se întâmplă, în materie de TVA, și în cazul interzicerii practicilor abuzive, cunoscută și sub denumirea de interzicerea abuzului de drept. Deși a fost confirmat în mod explicit cu mai mult de un deceniu în urmă și, din acel moment, face obiectul discuțiilor și al analizelor doctrinare extinse, se poate spune că funcționarea detaliată a acestui principiu, inclusiv criteriul precis care trebuie aplicat pentru aprecierea abuzului, au rămas într-o oarecare măsură neexplorate pe deplin.

3. Prezenta cauză invită Curtea să analizeze condițiile de aplicare și efectele practice ale principiului menționat în contextul unei cereri de trimitere preliminară formulate de Supreme Court (Curtea Supremă, Irlanda).

4. Domnii Edward Cussens, John Jennings și Vincent Kingston (denumiți în continuare „recurenții”) au construit 15 case de vacanță pe un teren din orașul Cork, Irlanda. Aceștia au încheiat un contract de închiriere prin care au închiriat proprietățile unei societăți asociate pentru un termen de 20 de ani și o lună. Conform dreptului irlandez, închirierea pe 20 de ani a fost considerată un prim act de dispoziție asupra bunurilor imobile. S-a perceput TVA pentru valoarea capitalizată a contractului de închiriere.

¹ Limba originală: engleza.

² Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121).

³ Un cinic (sau un realist, în funcție de perspectivă) ar putea adăuga că cea din urmă este chiar o condiție preliminară pentru existența continuă a primului menționat.

Acest contract a fost reziliat după o lună, iar recurenții au vândut proprietățile unor terți. În conformitate cu dreptul irlandez, pentru aceste vânzări nu se datora TVA, întrucât TVA-ul trebuia perceput numai pentru actul de dispoziție inițial, și anume pentru contractul de închiriere pe termen lung. Ulterior, autoritatea fiscală irlandeză a stabilit că primul act de dispoziție, și anume contractul de închiriere pe termen lung, era o simulație și reprezenta un abuz de drept. În consecință, închirierea ar fi trebuit ignorată în scopuri de TVA, iar TVA-ul ar fi trebuit perceput pentru vânzarea ulterioară către terți, ca și acum această din urmă operațiune ar fi constituit primul act de dispoziție. Consecința ar fi fost că recurenții ar fi plătit o sumă cu titlu de TVA semnificativ mai ridicată.

5. Decizia autorității fiscale a fost atacată cu apel, iar cauza a ajuns în cele din urmă pe rolul Supreme Court of Ireland (Curtea Supremă a Irlandei). Supreme Court (Curtea Supremă) adresează Curții opt întrebări. Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, se solicită să se stabilească dacă principiul de drept al Uniunii al interzicerii abuzului de drept are efect direct și dacă are întâietate față de principiile securității juridice și protecției încrederii legitime. Pornind de la prezumția că principiul interzicerii abuzului de drept are efect direct, a patra și a șaptea întrebare solicită clarificări cu privire la condițiile sale de aplicare. În cazul în care aceste condiții sunt îndeplinite în prezenta cauză, în a treia întrebare se solicită să se stabilească modul în care operațiunile pot fi redefinite și recalculat în scopuri de TVA. Prin intermediul celei de a cincea, al celei de a șasea și al celei de a opta întrebări se solicită clarificări cu privire la consecințele incompatibilității cu A șasea directivă TVA 77/388/CEE⁴ a unei anumite dispoziții de drept național.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

1. Directiva 77/388 (denumită în continuare „A șasea directivă TVA”)

6. Potrivit articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă TVA⁵, sunt supuse TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare” [traducere neoficială].

7. Articolul 4 alineatul (3) prevede:

„Statele membre pot considera, de asemenea, ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează în mod ocazional o operațiune legată de activitățile prevăzute la alineatul (2) 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; statele membre pot stabili condiții de aplicare a acestui criteriu în cazul transformărilor de clădiri și ale terenurilor pe care se află acestea.

Statele membre pot aplica alte criterii decât cel al primei ocupări, precum perioada scursă între data terminării construcției și data primei livrări sau perioada scursă între data primei ocupări și data următoarei livrări, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească cinci ani și, respectiv, doi ani.

«Clădire» înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ;

⁴ A șasea directivă 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 1977, L 145, p. 1).

⁵ Înlocuită în prezent prin Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 9/vol. 3, p. 7).

(b) livrarea de terenuri construibile.

«Teren construibil» înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre.” [traducere neoficială]

8. Articolul 5, intitulat „Livrarea de bunuri” prevede:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

[...]

(3) Statele membre pot considera bunuri corporale următoarele:

(a) anumite drepturi asupra bunurilor imobile;

(b) drepturile *in rem* care îi conferă titularului dreptul de a utiliza bunuri imobile;

(c) acțiunile sau interesele echivalente cu acțiunile care îi conferă deținătorului, *de iure* sau *de facto*, drepturi de proprietate sau de posesie asupra unor bunuri imobile sau asupra unei părți a acestora.” [traducere neoficială]

9. Articolul 13 din A șasea directivă TVA, intitulat „Scutiri pe teritoriul țării”, prevede următoarele:

„[...]

B. Alte scutiri Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor de mai jos și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz:

[...]

(g) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 4 alineatul (3) litera (a).” [traducere neoficială]

B. Dreptul irlandez

10. Potrivit articolului 4 din VAT Act 1972 (Legea din 1972 privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea în vigoare la momentul relevant: „(1) (a) Prezentul articol se aplică bunurilor imobile

(i) care au fost dezvoltate de către sau în numele persoanei care le livrează [...]

(b) În cuprinsul prezentului articol, prin «drept» în materie de bunuri imobile se înțelege un bun imobil sau un drept asupra acestuia care a fost creat de la început pentru o perioadă de cel puțin zece ani [...], iar o trimitere la constituirea unui drept include trimiterea la crearea unui drept [...]

(2) [...] se consideră, în sensul prezentei legi, că o livrare de bunuri imobile are loc exclusiv în cazul în care o persoană care are un drept asupra unor bunuri mobile vizate de prezentul articol transferă (inclusiv prin renunțare la contract sau prin cesionare), în legătură cu bunurile imobile în ansamblu sau cu oricare parte din aceste bunuri, acel drept sau un drept care derivă din acesta.

[...]

(4) Atunci când o persoană care are un drept asupra bunurilor imobile vizate de prezentul articol transferă, în legătură cu bunurile în ansamblu sau cu oricare parte din acestea, un drept care derivă din dreptul menționat astfel încât persoana respectivă păstrează atributele conținutului juridic al dreptului transferat, se consideră, în sensul articolului 3 alineatul (1) litera (f), că aceasta a realizat, în legătură cu atributele astfel reținute, o apropiere a bunurilor respective sau a unor părți din aceste bunuri, după caz, pentru un alt scop decât cel al activității sale profesionale.

[...]

(6) Fără a aduce atingere niciunei prevederi a prezentului articol sau a articolului 2, taxa nu se percepe în cazul livrărilor de bunuri imobile

(a) în legătură cu care nu a luat naștere și, cu excepția articolului 3 alineatul (5) litera (b) punctul (iii), nu ar fi luat naștere, în beneficiul persoanei care efectuează livrarea, un drept de deducere în temeiul articolului 12 pentru orice taxă suportată sau plătită pentru livrarea sau dezvoltarea bunurilor sau

(b) care ar fi fost ocupate înainte de termenul specificat și nu ar fi fost dezvoltate între data respectivă și data livrării, alta decât livrarea de bunuri imobile vizate de dispozițiile alineatului (5).

[...]

(9) Atunci când transferul unui drept asupra bunurilor imobile este supusă TVA-ului și aceste bunuri nu au fost dezvoltate de la data transferului dreptului menționat (denumit în prezentul alineat «dreptul supus TVA-ului»), orice transfer al unui drept asupra bunurilor în cauză după data menționată de către altă persoană decât cea care a dobândit dreptul supus TVA-ului este considerată, în sensul prezentei legi, ca fiind o livrare de bunuri imobile vizată de alineatul (6).”

11. În conformitate cu articolul 10 alineatul (9) din lege (în versiunea aplicabilă în 2002):

„(a) În cazul livrării de bunuri imobile și al prestării de servicii care constau în dezvoltarea bunurilor imobile, se ia în calcul valoarea oricărui drept asupra bunurilor transferat în legătură cu livrarea sau prestarea respectivă.

(b) Valoarea oricărui drept asupra bunurilor imobile este prețul de pe piața liberă al unui asemenea drept. Cu excepția cazului în care o renunțare la contract sau o cesiune a unui drept asupra bunurilor imobile reprezintă o livrare de bunuri imobile supusă TVA-ului, prețul de piață liberă al unui asemenea drept se calculează ca și cum persoana care a renunțat la contract sau a cesionat acel drept transferă un drept asupra bunurilor respective pe care aceasta l-ar fi creat pentru perioada cuprinsă între data renunțării la contract sau a cesiunii dreptului și data la care dreptul la care s-a renunțat sau care a fost cesionat ar fi expirat, dacă nu s-ar fi renunțat la el sau nu ar fi fost cesionat.”

12. Norme suplimentare privind evaluarea în scopuri de TVA a operațiunilor cu proprietăți imobiliare erau incluse la articolul 19 din Value Added Tax Regulations 1979 (Regulamentul din 1979 privind taxa pe valoare adăugată, S.I. nr. 63 din 1979), cu modificările ulterioare, care prevedea:„(2) În cazul în care o persoană care are un drept asupra unor bunuri imobile (denumită în continuare în prezentul

alineat «cedentul») transferă, în legătură cu aceste bunuri în ansamblu sau cu oricare parte din ele, un drept care derivă din dreptul respectiv astfel încât păstrează atributele conținutului juridic al dreptului transferat (denumite în continuare în prezentul alineat «atributele din conținutul juridic al dreptului de proprietate»), se aplică următoarele dispoziții:

- (a) valoarea atributelor din conținutul juridic al dreptului de proprietate este calculată prin deducerea valorii dreptului transferat din valoarea dreptului deplin pe care cedentul îl avea asupra bunurilor sau asupra părții din acestea care au fost transferate la momentul transferului și
- (b) dacă, conform termenilor transferului dreptului, dreptul transferat este pentru o perioadă de minimum 20 de ani sau se consideră că este pentru o durată de minimum 20 de ani, valoarea atributelor din conținutul juridic al dreptului de proprietate nu se ia în considerare.”

III. Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

13. Recurenții au fost coproprietarii unei parcele de teren situate în Cork, pe care au construit 15 case de vacanță (denumite în continuare „proprietățile”). Astfel cum a menționat instanța de trimitere, pentru a reduce cuantumul TVA-ului care ar fi trebuit să fie plătit pentru vânzarea proprietăților, aceștia au încheiat mai multe operațiuni preliminare (denumite în continuare „operațiuni anterioare vânzării”) cu o societate asociată, Shamrock Estates Limited (denumită în continuare „SEL”).

14. La 8 martie 2002, recurenții au încheiat cu SEL un contract de închiriere pe termen lung a proprietăților, pentru un termen de 20 de ani și o lună (denumit în continuare „contractul de închiriere pe termen lung”). Proprietățile au fost reînchiriate recurenților pentru un termen de doi ani (denumit în continuare „contractul de închiriere pe termen scurt”).

15. La 3 aprilie 2002, ambele contracte de închiriere au fost reziliate prin acordul părților, iar dreptul deplin de proprietate asupra proprietăților a revenit la recurenți. În luna mai 2002, recurenții au vândut proprietățile unor terți.

16. Ca regulă de bază, primele livrări ale proprietăților imobiliare sunt supuse TVA-ului în Irlanda. Livrările ulterioare sunt scutite de TVA. În cazul livrărilor sub forma unui transfer al dreptului deplin de proprietate, TVA-ul este perceput asupra prețului de vânzare. În Irlanda, contractele de închiriere cu o durată mai mare de 20 de ani sunt considerate livrări de bunuri imobile⁶. În astfel de cazuri, TVA-ul se percepe asupra valorii lor capitalizate.

17. În cazul în care proprietățile ar fi fost vândute direct de către recurenți (și anume fără a mai încheia operațiunile anterioare vânzării), pentru această vânzare s-ar fi plătit TVA în valoare de 125 746 de euro. Recurenții au declarat însă TVA de 40 000 de euro pentru contractul de închiriere pe termen lung, acesta constituind prima livrare a proprietăților, contractul de închiriere pe termen scurt, revenirea dreptului deplin de proprietate la recurenți după renunțarea la închirieri și, respectiv, vânzarea ulterioară a proprietăților în mai 2002 fiind scutite de TVA.

18. Autoritatea fiscală irlandeză a considerat că operațiunile anterioare vânzării au constituit o simulație și ar trebui să fie ignorate în materie de calcul al TVA-ului. Prin urmare, cuantumul TVA-ului datorat era 125 746 de euro pentru vânzarea proprietăților (minus suma de 40 000 de euro achitată deja).

⁶ Mai exact, contractele de închiriere cu o durată mai mare de 10 ani sunt considerate livrări de bunuri imobile supuse TVA-ului. Însă, dacă aceste contracte produc efecte pentru o durată mai mică de 20 de ani, TVA-ul se percepe pentru atributele din conținutul juridic al dreptului de proprietate.

19. Recurenții au atacat această decizie de impunere și cauza a fost în cele din urmă atacată cu recurs în fața Supreme Court of Ireland (Curtea Supremă a Irlandei), care a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curtii următoarele întrebări preliminare:

- „1) Principiul abuzului de drept, astfel cum a fost recunoscut în Hotărârea Curtii Halifax ca fiind aplicabil în sfera TVA-ului, are efect direct împotriva unei persoane în lipsa unei măsuri naționale, legislative sau judiciare de punere în aplicare a principiului respectiv, în împrejurări în care, precum în cazul de față, redefinirea operațiunilor anterioare vânzării și a operațiunilor de vânzare către cumpărătorul final (denumite în continuare, împreună, «operațiunile recurenților»), după cum susțin Commissioners, ar genera o obligație de plată a TVA-ului de către recurenți, în cazul în care, la aplicarea corespunzătoare a dispozițiilor legislației naționale aflate în vigoare la data faptelor în privința operațiunilor recurenților, o asemenea obligație nu a apărut?
- 2) Dacă răspunsul la prima întrebare este că principiul abuzului de drept are efect direct împotriva unei persoane chiar și în lipsa unei măsuri naționale, legislative sau judiciare de punere în aplicare a principiului respectiv, principiul era suficient de clar și precis pentru a se aplica în privința operațiunilor recurenților care au fost realizate înainte de pronunțarea de către Curte a Hotărârii Halifax și în special având în vedere principiul securității juridice și protecției încrederii legitime a recurenților?
- 3) Dacă principiul abuzului de drept se aplică în cazul operațiunilor recurenților, astfel încât ele trebuie să fie redefinite,
 - (a) care este mecanismul juridic prin intermediul căruia se calculează și se colectează TVA-ul datorat pentru operațiunile recurenților, dat fiind că acesta nu este datorat și nu poate fi calculat sau colectat în conformitate cu dreptul național și
 - (b) cum trebuie să impună instanțele naționale asemenea obligații?
- 4) Atunci când stabilește dacă scopul esențial al operațiunilor recurenților a fost obținerea unui avantaj fiscal, instanța națională trebuie să analizeze operațiunile anterioare vânzării (care s-a constatat că au fost realizate doar pentru motive de ordin fiscal) în mod izolat sau trebuie să fie analizat scopul operațiunilor recurenților în întregul lor?
- 5) Articolul 4 alineatul (9) din VAT Act (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) trebuie să fie considerat ca fiind o reglementare națională de punere în aplicare a [celeia de A șasea directive], în pofida faptului că este incompatibil cu dispoziția avută în vedere la articolul 4 alineatul (3) din A șasea directivă, a cărei aplicare corespunzătoare impune ca, în ceea ce privește livrarea înainte de prima ocupare a proprietăților, recurenții să fie considerați persoane impozabile, în pofida faptului că a existat un act de dispoziție anterior care a fost supus TVA-ului?
- 6) Dacă articolul 4 alineatul (9) este incompatibil cu A șasea directivă, prin invocarea acestui alineat, recurenții sunt implicați într-un abuz de drept care contravine principiilor recunoscute în hotărârea pronunțată de Curte în Hotărârea Halifax?
- 7) În subsidiar, dacă articolul 4 alineatul (9) nu este incompatibil cu A șasea directivă, recurenții au obținut un avantaj fiscal care contravine scopului directivei și/sau al articolului 4?
- 8) Dacă articolul 4 alineatul (9) nu este considerat ca fiind o dispoziție care pune în aplicare A șasea directivă, principiul abuzului de drept, astfel cum a fost stabilit prin Hotărârea Halifax pronunțată de Curte, se aplică totuși operațiunilor în discuție în funcție de criteriile precizate de Curte în Hotărârea Halifax?”

20. Recurenții, guvernul irlandez împreună cu reprezentantul autorității fiscale irlandeze (acesta din urmă fiind denumit „intimatul”), guvernul italian și Comisia au prezentat observații scrise. Părțile interesate care au participat la faza scrisă, cu excepția guvernului italian, au prezentat observații orale în ședința din 27 aprilie 2017.

IV. Analiză

21. Cele opt întrebări ale instanței de trimitere pot fi grupate în patru categorii tematice diferite:

- aspectul dacă principiul interzicerii abuzului de drept se aplică în prezenta cauză (prima și a doua întrebare) (a se vedea secțiunea B de mai jos);
- condițiile aplicării acestui principiu, și anume: modul de identificare a scopului esențial al operațiunii (a patra întrebare) și a obiectivului celei de A șasea directive TVA și al legislației naționale care asigură transpunerea directivei (a șaptea întrebare) (a se vedea secțiunea C de mai jos);
- consecințele abuzului în ceea ce privește redefinirea și reevaluarea operațiunilor (a treia întrebare) (a se vedea secțiunea D de mai jos);
- consecințele în cazul în care se consideră că articolul 4 alineatul (9) din Legea privind TVA-ul este incompatibil cu directiva sau că nu transpune directiva (a cincea, a șasea și a opta întrebare) (a se vedea secțiunea E de mai jos).

22. Vom analiza în mod succesiv fiecare dintre aceste categorii tematice. Înainte însă de a începe analiza detaliată, se impune să facem două observații terminologice introductive.

A. Notă terminologică

23. În decizia sa de trimitere, instanța națională utilizează termenul „abuz de drept”. Acest termen este într-adevăr utilizat în mod frecvent de Curte, atât în materie de TVA, cât și în alte domenii de drept material. În ansamblu însă, Curtea utilizează în practică în cuprinsul jurisprudenței sale o varietate mare de expresii pentru a se referi la fenomene similare sau identice. Acestea includ trimiteri la „principiul interzicerii practicilor abuzive”⁷, la faptul că „justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele Uniunii” sau că [aplicarea reglementării Uniunii] „nu poate fi extinsă într-o asemenea măsură încât să acopere practicile abuzive”⁸. Un vocabular alternativ care include, de exemplu, termeni precum „eludare”⁹, „evaziune”¹⁰, „aranjamente pur artificiale” este de asemenea obișnuit¹¹.

7 Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 35).

8 A se vedea printre altele Hotărârile din 21 februarie 2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, punctul 52), și Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 68 și 69 și jurisprudența citată), Hotărârea din 22 decembrie 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punctul 25), Hotărârea din 13 martie 2014, SICES și alții (C-155/13, EU:C:2014:145, punctele 29 și 30), și Hotărârea din 14 aprilie 2016, Cervati și Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punctul 32). A se vedea de asemenea Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punctul 47).

9 Hotărârea din 10 ianuarie 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc și Thouars Distribution (229/83, EU:C:1985:1, punctul 27).

10 Hotărârea din 3 decembrie 1974, van Binsbergen (33/74, EU:C:1974:131, punctul 13), și Hotărârea din 5 octombrie 1994, TV10 (C-23/93, EU:C:1994:362, punctul 21).

11 Cu privire la această colecție terminologică, a se vedea de exemplu Cerioni, L., „The «Abuse of Rights» in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion”, vol. 21, *European Business Law Review*, 2010, p. 783-813.

24. În opinia noastră, termenul „abuz de drept” este mai adecvat în situațiile care implică raporturi între particulari în care se consideră că o parte își exercită, de exemplu, drepturile de proprietate existente sau drepturile izvorâte dintr-un contract într-un mod *nerazonabil, contrar bunei-credințe sau prejudiciabil*. De altfel, nu există niciun dubiu că o parte este titularul acestor drepturi (în sensul drepturilor legale); ceea ce poate fi problematic este modul în care partea respectivă exercită aceste drepturi.

25. Această situație este diferită de tipul de pretins abus în discuție în prezenta cauză, în care, de fapt, există o dispută cu privire la domeniul de aplicare al dispozițiilor de drept al Uniunii și la faptul dacă acestea sunt invocate într-un mod „artificial”, care are drept rezultat neîndeplinirea scopului legislativ urmărit¹².

26. Altfel spus, în domeniul dreptului public, noțiunea mai pertinentă, care captează scopul urmărit în realitate, este „eludare”, iar nu noțiunea de drept esențial privat „abuz de drept”. Întrucât însă termenul „abuz” este astăzi folosit în jurisprudența și în discursul Uniunii în mod extensiv, vom folosi și noi tot acest termen. Preferăm totuși și vom utiliza în cuprinsul prezentelor concluzii expresia „practici abuzive”, care cel puțin sugerează într-o mai mare măsură contextul de drept public în care se încadrează noțiunea.

27. Pe de altă parte, absența unei terminologii standardizate trădează o diversitate și mai mare a abordării și a aplicării principiului interzicerii abuzului în jurisprudența Curții. De fapt, această situație dezvăluie o întrebare mai importantă: există un principiu general al interzicerii practicilor abuzive sau mai degrabă există principii specifice aplicabile în fiecare domeniu?

28. De exemplu, în materie de TVA, natura „artificială” o operațiunilor este o condiție-cheie. Astfel, poziția de bază a Comisiei în prezenta cauză – deși exprimată oarecum voalat – este în esență că artificialitatea operațiunilor *este echivalentă* cu abuzul dacă are drept rezultat reducerea obligațiilor privind plata TVA-ului. În schimb, de exemplu, în materia libertății de circulație, caracterului artificial i se acordă mai puțină importanță (iar uneori aproape deloc)¹³.

29. Considerăm că este corect să recunoaștem existența acestei diversități și să nu pretindem că există un principiu monolitic de drept al Uniunii al interzicerii practicilor abuzive¹⁴. Acest lucru înseamnă că există totuși un unic principiu al interzicerii practicilor abuzive care este aplicat în mod diferit în domenii diferite? Ori înseamnă că există mai multe principii specifice aplicabile în fiecare domeniu?

30. Oricât de interesantă este această întrebare, nu considerăm necesar să o analizăm în detaliu în prezentele concluzii. În termeni practici, răspunsul la această întrebare este în esență o problemă legată de definire și de nivelul corelativ de abstracție care trebuie ales în acest sens. La un nivel ridicat de abstracție, ar trebui într-adevăr să existe o protoidee unificatoare a principiului abuzului, umbra sa neclară tremurând undeva pe peretele peșterii alegorice amintite de Platon. Cu toate acestea, imediat ce se încearcă obținerea unei imagini mai clare și se analizează în special condițiile individuale ale abuzului în domenii specifice ale dreptului, diversitatea considerabilă devine evidentă.

31. Pentru aceste motive, în prezentele concluzii, care nu privesc de altfel conceperea unor noi principii supreme, ci probleme cotidiene legate de detalii practice, ne vom referi la „principii interzicerii practicilor abuzive în materie de TVA” atunci când vom discuta despre condițiile și aplicarea lor în materia specifică a TVA-ului.

12 Pentru o taxonomie mai extinsă a abuzurilor și o discuție privind distincția dintre practicile abuzive și abuzul de drept, a se vedea Saydé, A., *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*, Hart Publishing, Oxford, 2014, p. 16-31.

13 A se vedea de exemplu Hotărârea din 23 septembrie 2003, Akrich (C-109/01, EU:C:2003:491), și Hotărârea din 17 iulie 2014, Torresi (C-58/13 și C-59/13, EU:C:2014:2088). În acest sens, a se vedea de asemenea de la Feria, R., „Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC law through Tax”, vol. 45, *Common Market Law Review*, 2008, p. 395 și p. 429.

14 Pentru confirmarea diferențelor considerabile existente în diverse domenii de drept al Uniunii, a se vedea de exemplu de la Feria, R. și Vogenauer, S., (ed.), *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* Hart Publishing, Oxford, 2011.

B. Prima și a doua întrebare: aplicabilitatea principiului interzicerii practicilor abuzive în materie de TVA

32. Prima și a doua întrebare ale instanței de trimitere privesc în esență *gradul de precizie* al principiului de drept al Uniunii care interzice practicile abuzive în materie de TVA și *aplicarea sa în timp*. La momentul faptelor din litigiul principal, principiul menționat și condițiile sale de aplicare erau suficient de precise pentru a fi posibil din punct de vedere practic să fie aplicate în prezenta cauză?

33. Aceasta este o întrebare perfect legitimă având în vedere în special că Hotărârea Halifax, care a precizat condițiile și a aplicat principiul privind interzicerea practicilor abuzive în materie de TVA pentru prima dată, a fost pronunțată ulterior faptelor din prezenta cauză. Cu toate acestea, întrebările instanței de trimitere sunt redactate în termeni de efect direct, de lipsă a măsurilor de transpunere și de posibilitate ca un principiu general de drept să aibă efect direct împotriva unui particular. Astfel cum vom explica în prezenta secțiune, problema efectului direct nu este, din punct de vedere tehnic, relevantă în raport cu jurisprudența Curții, inclusiv cu jurisprudența care confirmă existența unui principiu general de drept.

34. Prezenta secțiune este structurată în felul următor: în primul rând vom aborda, la modul general, natura și lipsa transpunerii (legislative) a jurisprudenței Curții și principiile generale de drept al Uniunii stabilite în această jurisprudență (1); în al doilea rând vom analiza eventualele limite temporale ale deciziei Curții (2), iar la sfârșit vom corobora aceste două segmente și le vom aplica în prezenta cauză (3).

1. Transpunerea și efectele temporale ale jurisprudenței și ale principiilor generale

35. În primul rând, în ceea ce privește aplicarea temporală a jurisprudenței Curții, regula generală este cea a *retrospectivității incidentale*: Curtea furnizează o interpretare a dispozițiilor de drept al Uniunii *ex tunc*, care ulterior devine imediat aplicabilă în toate cauzele în curs (și, în cazuri excepționale, chiar în cauzele închise¹⁵) care aplică aceleași dispoziții. Jurisprudența lămurește și precizează semnificația și câmpul de aplicare al normelor de drept al Uniunii, astfel cum trebuie sau ar fi trebuit să fie înțelese și aplicate de la intrarea lor în vigoare. Rezultă că aceste norme astfel interpretate pot fi aplicate chiar și raporturilor juridice născute și constituite înainte de hotărârea (hotărârile) relevante ale Curții¹⁶.

36. În ceea ce privește eventuala transpunere a jurisprudenței Curții, interpretările din jurisprudența Curții cu privire la normele juridice se „autogrefează” pe aceste norme. În conformitate cu principiul separării puterilor¹⁷ sau al „repartizării orizontale și verticale” a puterilor¹⁸, misiunea Curții constă în a identifica, iar nu în a crea legea¹⁹.

15 A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 ianuarie 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, punctul 28), sau Hotărârea din 18 iulie 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, punctul 63).

16 Hotărârea din 6 martie 2007, Meilicke și alții (C-292/04, EU:C:2007:132, punctul 34).

17 A se vedea de exemplu Steiner, E., „Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings across Jurisdictions”, Springer International Publishing, Elveția, 2015, p. 12 și 13, și Lang, M., „Limitation of temporal effects of CJEU judgments: Mission impossible for the governments of EU Member States”, în Popelier, P. și alții (ed.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014, p. 245.

18 Lenaerts, K., și Gutiérrez-Fons, J. A., „The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU law”, vol. 47, *Common Market Law Review*, 2010, p. 1629 și p. 1645-1649.

19 Din acest punct de vedere, adânc înrădăcinat în percepția rolului deciziilor judiciare ale celor mai înalte instanțe ale statelor sale membre, a se vedea de exemplu rapoartele comparative generale în MacCormick, D. N., și Summers, R. S., (ed.), *Interpreting Precedents: A Comparative Study*, Ashgate Publishing, Dartmouth, 1997. În schimb, punctul în care se oprește clarificarea legii și începe crearea sa într-o cauză individuală este o discuție diferită, deși cu siguranță nu nouă. Încă din 1934, Arthur Goodhart s-a referit la acest aspect ca fiind unul care a dominat teoria juridică engleză și americană de secole (Goodhart, A. L., *Precedent in English and Continental Law*, Stevens and Sons, London, 1934, p. 14). A se vedea de asemenea Cross, R., și Harris, J. W., *Precedent in English Law*, ediția a patra, Clarendon Press, Oxford, 1991, p. 27-34.

37. Pentru aceste motive, jurisprudența Uniunii nu trebuie să fie „transpusă” pentru a produce efecte. Uneori, jurisprudența poate fi (parțial) codificată. În alte cazuri, jurisprudența respectivă va fi luată în considerare în momentul adoptării unor versiuni noi ale legislației relevante sau atunci când se modifică această legislație. Totul este posibil, însă, cu siguranță, aceasta nu reprezintă o condiție preliminară pentru aplicabilitatea jurisprudenței respective. Jurisprudența nu trebuie să fie transpusă în plan legislativ pentru a produce efecte.

38. În al doilea rând, în ceea ce privește principiile generale, se poate aduce, desigur, în discuție faptul că, întrucât sunt *generale* și sunt *principii*, acestea se aplică fără nicio limită temporală odată ce existența lor a fost „descoperită”. Astfel, ele sunt independente față de orice legislație care le consacra sau care le conferă puterea de a produce efecte și față de propriile limitări temporale ale acestei legislații.

39. Nu credem însă că o astfel de lipsă totală a limitărilor temporale ale aplicării principiilor generale este o teorie foarte rezonabilă, și aceasta pentru mai multe motive. Lăsând la o parte toate aspectele teoretice și ontologice, există mai multe preocupări de ordin practic. În special una dintre acestea iese în evidență: dacă existența unui principiu general de drept al Uniunii va fi confirmată cu autoritate numai printr-o decizie a Curții, ale cărei efecte temporale sunt limitate, principiul general însuși stabilit în aceeași decizie ar putea să beneficieze nu doar de aceeași *retrospectivitate incidentală*, ci în esență de *aplicarea retroactivă deplină*, dincolo de normele aplicabile în mod normal în cazul jurisprudenței Curții?

40. În consecință, pentru toate scopurile practice, un principiu general de drept al Uniunii a căruia existență a fost confirmată printr-o decizie a Curții va împărtăși, din punctul de vedere al celor două elemente-cheie analizate aici, aceleași caracteristici ca și jurisprudența Curții: se va aplica numai cauzelor în curs și nu va necesita o transpunere specifică pentru a produce efecte.

41. Pentru motivele sus-menționate, „efectul direct” și transpunerea specifică nu reprezintă condiții preliminare pentru aplicarea principiilor generale de drept al Uniunii²⁰. Atunci când se evaluează operațiunile, normele de drept al Uniunii în materie de TVA și normele naționale de transpunere a acestora trebuie să fie aplicate în lumina și în conformitate cu principiile generale dezvoltate de jurisprudență, inclusiv principiul privind interzicerea practicilor abuzive în materie de TVA. Mai mult, aceasta este situația în cazul operațiunilor care au avut loc anterior Hotărârii Halifax, dar a căror evaluare era încă în desfășurare în momentul pronunțării acestei hotărâri.

2. Limitări temporale

42. În anumite cazuri, Curtea a limitat efectele hotărârilor sale în plan temporal. Aceste limitări sunt excepționale²¹. Curtea va proceda astfel numai pentru motive de securitate juridică²² și sub rezerva întrunirii a două criterii, și anume „buna-credință a celor interesați și riscul unor perturbări grave [din cauza hotărârii]”²³. Mai mult, în cazul în care există deja o jurisprudență în materie, Curtea nu va impune astfel de limitări²⁴.

20 În acest sens, a se vedea, în legătură cu practicile abuzive în materie de TVA, Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctele 54-60).

21 A se vedea de exemplu Hotărârea din 8 aprilie 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, punctul 72), și Hotărârea din 28 septembrie 1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, punctul 21).

22 Hotărârea din 8 aprilie 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, punctul 74), și Hotărârea din 28 septembrie 1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, punctul 21).

23 Hotărârea din 28 septembrie 1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, punctul 21). A se vedea de asemenea Hotărârea din 12 octombrie 2000, Cooke (C-372/98, EU:C:2000:558, punctul 42). În general, a se vedea de exemplu Dusterhaus, D., „Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure”, *Yearbook of European Law*, 2016.

24 Hotărârea din 23 mai 2000, Buchner și alții (C-104/98, EU:C:2000:276, punctul 40).

43. Există o temă comună a acestor condiții și a aplicării lor: previzibilitatea. Acesta este de asemenea motivul pentru care, de exemplu, Curtea ar putea să impună în mod excepțional limitări temporale numai în prima cauză care a furnizat o anumită interpretare a legislației, iar nu și în deciziile subsecvente care confirmă aceeași abordare. Pe de altă parte, ar trebui să se admită faptul că, în general, pe măsură ce Curtea dezvoltă legislația dincolo de modul de redactare specific al dispozițiilor interpretate, menținerea normei aplicării integrale *ex tunc* a respectivelor hotărâri pronunțate devine, fără îndoială, mai dificilă²⁵.

3. Aplicare în prezenta cauză

44. Problemele generale ridicate în cadrul secțiunilor 1 și 2 de mai sus servesc ca bază pentru răspunsul la prima și la cea de a doua întrebare adresate de instanța de trimitere.

45. De la pronunțarea Hotărârii Halifax, principiul interzicerii practicilor abuzive în materie de TVA (sub rezerva îndeplinirii condițiilor „obiective” și „subiective”) a devenit aplicabil în toate cauzele în curs în care acesta era relevant, fără a mai fi necesar ca statele membre să adopte măsuri specifice pentru transpunerea acestui principiu.

46. În termeni concreți, pentru evaluarea operațiunilor, autoritățile fiscale ale statelor membre trebuie să interpreteze și să aplice A șasea directivă TVA și măsurile naționale care asigură transpunerea acestei directive în lumina principiului menționat. Acesta este cazul și în ceea ce privește deciziile de impunere în curs la momentul pronunțării de către Curte a Hotărârii Halifax, care priveau însă operațiuni anterioare acestei hotărâri.

47. Înțelegem preocupările instanței de trimitere legate de faptul că o astfel de abordare, deși în conformitate totală cu normele generale privind efectele temporale ale jurisprudenței Curții pe care le-am prezentat mai sus, ar putea să ridice probleme de securitate juridică. În opinia noastră însă, acesta nu este în mod clar un caz excepțional de tipul celui care ar putea eventual să justifice limitarea efectelor temporale ale Hotărârii Halifax. În această privință, dorim să subliniem în special cinci aspecte.

48. În primul rând, interzicerea „practicilor abuzive” sau a „abuzului de drept” este aplicată de Curte încă din anii '70 într-o largă varietate de domenii materiale și în condiții care nu sunt specifice acestor domenii²⁶. Această utilizare generală a noțiunii servește pentru a confirma „caracterul general care este, prin definiție, inerent principiilor generale de drept”²⁷.

25 S-ar putea adăuga că problema nu este, cu siguranță, nouă și, bineînțeles, nu este limitată la ordinea juridică a Uniunii. Pentru o prezentare comparativă, a se vedea de exemplu Steiner, E., *op. cit. sup.*, menționat la nota de subsol 17, sau Popelier, P., și alții *op. cit. sup.*, menționat la nota de subsol 17.

26 Pentru o listă de exemple, a se vedea nota de subsol 41 din Concluziile avocatului general Poireres Maduro prezentate în cauza Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2005:200) sau capitolele principale individuale din de la Feria, R., și Vogenauer, S., (*op. cit. sup.*, nota de subsol 14). Astfel cum a afirmat Schammo, P., „jurisprudența referitoare la abuzul de drept întretaie întregul spectru al legislației comunitare” (Schammo, P., „Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System”, vol. 14, *European Law Journal*, 2008, p. 359). Sau, mai ușor de transmis pe Twitter, deși poate nu în totalitate optimist: „abuzul este omniprezent în dreptul Uniunii” (Saydé, A., *op. cit. sup.*, nota de subsol 12, p. 13).

27 Hotărârea din 15 octombrie 2009, Audiolux și alții (C-101/08, EU:C:2009:626, punctul 50).

49. În al doilea rând, mai multe dispoziții din A șasea directivă TVA, inclusiv articolul 13 secțiunea B, au inclus din 1977 trimiteri explicite la prevenirea abuzurilor²⁸. Astfel, la o simplă lectură a dispozițiilor celei de A șasea directive TVA, faptul că în această directivă există o interdicere a fraudei și a abuzurilor inerente sistemului nu reprezintă deloc o surpriză. În mod mai general, interdicerea practicilor abuzive a fost de asemenea aprobată în mod explicit de legiuitor cu mai mult de două decenii în urmă, în Regulamentul nr. 2988/95, ca o cerință pentru protecția intereselor financiare ale Uniunii²⁹.

50. În al treilea rând, interdicția prevăzută în regulamentul menționat mai sus prevedea două condiții pentru constatarea existenței unui abuz: o condiție obiectivă (dacă este îndeplinit scopul legislativ) și o condiție subiectivă (natura artificială a operațiunilor)³⁰. În anul 2000 (și anume înainte de momentul situației de fapt din litigiul principal), Curtea identificase deja în Hotărârea Emsland-Stärke exact aceleași condiții ca și cele care stau la baza interdicției generale a practicilor abuzive. Curtea nu a modificat condițiile menționate atunci când a confirmat, în anul 2006, în Hotărârea Halifax, că acestea se aplicau și în domeniul TVA³¹.

51. Astfel cum s-a admis deja³², există diferențe în ceea ce privește aplicarea specifică a principiului interdicției abuzului de drept în domenii diferite. Hotărârea Halifax a Curții a reprezentat, într-adevăr, prima confirmare explicită a condițiilor și a aplicării acestui principiu în materie de TVA. Având însă în vedere toate aspectele discutate deja, aceasta nu era deloc o interpretare surprinzătoare sau revoluționară a principiului desprins din jurisprudența existentă. Interpretarea în cauză era de asemenea în conformitate cu mențiunile cu privire la prevenirea practicilor abuzive care apăreau deja în cuprinsul celei de A șasea directive TVA și al Regulamentului privind protecția intereselor financiare ale Uniunii.

52. În al patrulea rând, limitarea în timp a efectelor unei hotărâri ridică deja probleme legate de obiectivitatea legii³³. Orice decizie cu privire la limitarea efectelor temporale ale unei hotărâri ar trebui, așadar, să fie luată în cuprinsul hotărârii înseși. Întrucât o astfel de limitare nu a fost impusă în cadrul Hotărârii Halifax, cu greu se observă motivul pentru care, cu excepția împrejurărilor într-adevăr excepționale, aceasta ar trebui să fie impusă un deceniu mai târziu și cu privire la o cauză diferită.

53. În al cincilea rând, astfel cum s-a menționat mai sus³⁴, una dintre condițiile preliminare pentru limitarea efectelor temporale ale unei hotărâri este ca părțile solicitante care urmăresc obținerea unui avantaj din această limitare să fi acționat cu bună-credință. Este adevărat că „reaua-credință” nu reprezintă o condiție distinctă pentru constatarea existenței unei practici abuzive (și, de altfel, nu se sugerează în niciun fel că recurenții au acționat cu rea-credință). Cu toate acestea, în măsura în care condițiile obiective și subiective pentru constatarea existenței unui abuz sunt îndeplinite, concluzia conform căreia contribuabilul a acționat totuși cu deplină bună-credință, astfel încât să se justifice demersul excepțional al limitării efectelor temporale ale unei hotărâri a Curții, pare a fi oarecum lipsită de coerență.

28 A se vedea de asemenea articolul 13 secțiunea A și articolele 14 și 15, care se referă la „evaziune, fraudă sau abuz”. Articolele 13, 14, 15, 27, 28c și 28k se referă de asemenea la „fraudă” (în versiunea aplicabilă la momentul relevant).

29 A se vedea articolul 4 alineatul (3) din Regulamentul (CE, Euratom) nr. 2988/95 al Consiliului din 18 decembrie 1995 privind protecția intereselor financiare ale Comunității Europene (JO 1995, L 312, p. 1, Ediție specială, 01/vol. 1, p. 166).

30 Articolul 4 alineatul (3) din Regulamentul nr. 2988/95 prevedea că „[a]ctele despre care se stabilește că au drept scop obținerea unui avantaj care contravine obiectivelor dreptului comunitar aplicabil în situația în cauză, prin crearea în mod artificial a condițiilor necesare pentru obținerea avantajului, au drept consecință, după caz, fie neacordarea avantajului respectiv, fie retragerea acestuia”.

31 Hotărârea din 14 decembrie 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695).

32 Mai sus, la punctul 29 din prezentele concluzii.

33 Hotărârea din 8 aprilie 1976, Defrenne (C-57/75, EU:C:1976:56, punctul 71).

34 Punctul 42 din prezentele concluzii.

54. În sfârșit, după cum Curtea a confirmat deja, în cazurile în care sunt îndeplinite condițiile pentru constatarea unui abuz, contribuabilul nu poate să se prevaleze ulterior de principiul securității juridice sau de cel al protecției încrederii legitime pentru a-și legitima în vreun fel acest abuz³⁵.

55. În consecință, nu vedem niciun motiv pentru a limita efectele temporale ale Hotărârii Halifax în legătură cu prezenta cauză.

4. Concluzie

56. Având în vedere ansamblul acestor considerații, propunem Curții să răspundă la prima și la cea de a doua întrebare preliminară după cum urmează:

„Dispozițiile din Directiva TVA și măsurile naționale de transpunere a acestei directive trebuie interpretate în lumina principiului general de drept al Uniunii referitor la interzicerea practicilor abuzive în materie de TVA. Această concluzie este valabilă de asemenea:

- în cazul lipsei oricăror măsuri naționale, legislative sau judiciare care «aplică acest principiu»;
- în cauze precum cea aflată pe rolul instanței de trimitere, în care operațiunile relevante au fost încheiate înainte de Hotărârea Curții din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121).”

C. A patra și a șaptea întrebare: condițiile de aplicare a principiului abuzului de drept în materie de TVA

57. Prin intermediul celei de a patra și al celei de a șaptea întrebări, instanța de trimitere solicită îndrumări cu privire la condițiile de constatare a unor practici abuzive. Deși revine instanței naționale obligația de a constata îndeplinirea acestor condiții³⁶, Curtea poate oferi asistență, clarificând modul în care aceste condiții ar trebui să fie interpretate și aplicate.

1. Cele două condiții pentru constatarea practicilor abuzive în cauzele în materie de TVA

58. Pentru a constata existența unei practici abuzive, autorității fiscale a unui stat membru îi revine sarcina probei referitoare la îndeplinirea a două condiții.

59. În primul rând, trebuie să reiasă că „operațiunile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din A șasea directivă și din legislația națională de transpunere a acestei directive, trebuie să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului dispozițiilor menționate” (denumită în continuare „*condiția obiectivă*”). Pe de altă parte, „trebuie să rezulte de asemenea dintr-un ansamblu de elemente obiective că scopul esențial al operațiunilor în cauză este obținerea unui avantaj fiscal” (denumită în continuare „*condiția subiectivă*”)³⁷.

³⁵ A se vedea Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punctul 38), și Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 60), care reflectă maxima latină *nemo propriam turpitudinem allegare potest*.

³⁶ Hotărârea din 14 decembrie 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, punctul 54), și Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 76).

³⁷ Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 86).

60. Aceste două condiții sunt separate, distincte și cumulative. În opinia noastră, acest lucru reiese în mod clar din modul în care ele sunt stabilite în general în jurisprudența Curții și interpretate în lumina situațiilor de fapt specifice. Condiția „obiectivă” privește obiectivul juridic urmărit de legiuitor și aspectul dacă acesta a fost îndeplinit. Condiția „subiectivă” privește scopul practic al operațiunii efectuate. Vom analiza pe rând fiecare dintre aceste două condiții în cele ce urmează.

2. Condiția obiectivă: avantajul fiscal este contrar obiectivului „dispozițiilor relevante”?

61. Prin intermediul celei de a șaptea întrebări se solicită să se stabilească dacă recurenții au obținut un avantaj fiscal contrar obiectivului legislației naționale și al directivei. Curtea are competența de a răspunde la această întrebare numai în măsura în care privește obiectivul directivei.

62. Ca o observație introductivă, o autoritate fiscală ar putea fi tentată să afirme că obiectivul celei de A șasea directive TVA este de a transfera bani de la contribuabili la stat. Orice diminuare a datoriilor fiscale și deci orice „optimizare fiscală” ar fi, așadar, contrare unui astfel de obiectiv general al legislației fiscale.

63. O asemenea afirmație este în mod clar incorectă. Curtea a confirmat în repetate rânduri că „alegerea făcută de un comerciant între operațiuni scutite și operațiuni impozabile se poate întemeia pe un ansamblu de elemente și în special de considerații de natură fiscală legate de regimul obiectiv al TVA-ului. [...] persoana impozabilă are dreptul să aleagă structura activității sale astfel încât să își limiteze datoria fiscală”³⁸.

64. În alți termeni, nu există nicio obligație juridică de a plăti taxa maximă posibilă. În consecință, „obiectivul” urmărit în cadrul condiției obiective stabilite prin analiza din Hotărârea Halifax nu poate fi pur și simplu obiectivul *general* al întregii legislații fiscale: de a colecta taxe. Atunci care ar putea fi „obiectivul” *specific* în acest context?

³⁸ A se vedea de exemplu Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 73), și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punctul 27).

a) Jurisprudența cu privire la obiectivul „dispozițiilor relevante”

65. Vom începe prin a face o observație esențială cu privire la modul de formulare a întrebării, fundamental pentru raționamentul care urmează, și anume: jurisprudența nu se referă, la modul general, la neîndeplinirea obiectivului „directivei”, ci al „dispozițiilor relevante” din aceasta³⁹. Această concluzie este confirmată în mod amplu prin aplicarea practică a condiției de către Curte⁴⁰. Prin urmare, constatarea îndeplinirii condiției obiective necesită în principiu (i) identificarea „dispozițiilor relevante”, (ii) a obiectivului acestora și (iii) demonstrarea faptului că obiectivul nu a fost atins⁴¹.

66. Dintr-o examinare mai detaliată a jurisprudenței reiese că analiza scopului prezentată mai sus se efectuează în moduri ușor diferite. Pentru a ilustra acest aspect și pentru a pregăti terenul pentru evaluarea scopului urmărit de dispozițiile relevante în prezenta cauză, vom prezenta în cele de urmează trei exemple din domeniul TVA-ului: Hotărârile Halifax, Part Service și WebMindLicenses⁴².

67. În Hotărârea Halifax, preocuparea legată de practicile abuzive a apărut din modul de structurare a operațiunilor, care permitea societăților din grupul Halifax să mențină scutirea fiscală privind taxa din aval și să deducă în același timp întregul quantum al taxei din amonte aferente acestor operațiuni. Curtea a interpretat articolul 17 alineatele (2), (3) și (5) din A șasea directivă TVA în sensul că dreptul de deducere a taxei din amonte, interpretat în lumina principiului neutralității fiscale, implică existența unei legături între o operațiune în amonte și o operațiune efectuată în aval⁴³. Ar fi contrar finalității acestor norme să se permită unei persoane impozabile care nu se angajează în mod normal în *nicio* operațiune care este conformă cu normele privind deducerea să deducă în totalitate taxa din amonte⁴⁴.

68. În Hotărârea Part Service⁴⁵, societățile interesate descompuseseră contractele de locațiune de vehicule în părți distincte (incluzând asigurarea, finanțarea, intermedierea și închirierea). Curtea s-a întemeiat pe norma potrivit căreia, atunci când există mai multe operațiuni distincte în mod formal, acestea trebuie totuși analizate împreună în cazul în care „în urma chiar a unei analize pur obiective,

39 A se vedea de exemplu Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 74), și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punctul 29); deși există anumite excepții limitate în alte domenii de aplicare a principiului interzicerii practicilor abuzive (a se vedea de exemplu Hotărârea din 14 aprilie 2016, Cervati și Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, punctul 33, care se referă la „reglementare” în loc de „dispoziții”).

40 În legătură cu TVA-ul, a se vedea de exemplu Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 79 și 80) (articolul 17 din A șasea directivă TVA), Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 60) [articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă TVA], și Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctele 38 și 41) [articolul 43 și articolul 56 alineatul (1) litera (k) din Directiva 2006/112, înlocuite prin articolul 45 și, respectiv, articolul 59 litera (k), astfel cum a fost modificat prin Directiva Consiliului 2008/8/CE din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11)] (Directiva 2006/112 a înlocuit A șasea directivă TVA). Acest fapt este probabil reflectat în istoricul „condiției obiective”, în măsura în care o analiză retrospectivă ne permite reconstituirea acestui istoric. Astfel, în cauzele care implicau un pretins abuz, înainte de enunțarea dublei condiții în Hotărârea Emsland-Stärke și, ulterior, în domeniul TVA-ului, în Hotărârea Halifax, Curtea a analizat dacă obiectivul *dispozițiilor specifice* a fost îndeplinit [a se vedea de exemplu Hotărârea din 12 mai 1998, Kefalas și alții (C-367/96, EU:C:1998:222, punctul 23), și Hotărârea din 23 martie 2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, punctele 33 și 34), ambele privind articolul 25 alineatul (1) din A doua directivă a Consiliului 77/91/CEE din 13 decembrie 1976 de coordonare, în vederea echivalării, a garanțiilor impuse societăților comerciale în statele membre, în înțelesul articolului 58 al doilea paragraf din tratat, pentru protejarea intereselor asociațiilor sau terților, în ceea ce privește constituirea societăților comerciale pe acțiuni și menținerea și modificarea capitalului acestora (JO 1977, L 26, p. 1, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 8)].

41 Observăm că în Hotărârea Emsland-Stärke, aflată la originea acestei condiții, Curtea nu a analizat condiția respectivă, ci s-a limitat să statueze că „Bundesfinanzhof consideră că faptele descrise în cuprinsul primei întrebări preliminare stabilesc că obiectivul normelor comunitare nu a fost îndeplinit” (Hotărârea din 14 decembrie 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punctul 55).

42 Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121), Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), și Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

43 Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 79).

44 Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 80). Cu toate acestea, a se vedea Hotărârile Weald Leasing și RBS, care se pare că adoptă o abordare oarecum diferită: Hotărârile din 22 decembrie 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), și RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punctele 44 și 45).

45 Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108).

se constată că [...] constituie o prestație principală”⁴⁶. În astfel de cazuri, tratamentul distinct în materie de TVA al prestațiilor ar fi „contrar obiectivului articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, și anume impozitarea tuturor elementelor care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de la client”⁴⁷.

69. În Hotărârea WebMindLicenses⁴⁸, societățile interesate încheiaseră o serie de operațiuni astfel încât, la prima vedere, licențele erau furnizate din Portugalia, iar nu din Ungaria (aceasta din urmă având o rată a TVA-ului mult mai mare pentru tipurile respective de operațiuni). În hotărârea pe care a pronunțat-o în această cauză, Curtea s-a concentrat pe obiectivul dispozițiilor specifice din Directiva 2006/112 care definesc locul prestării serviciilor⁴⁹. Curtea a hotărât că, dacă serviciile ar fi fost prestate din Portugalia, nu ar fi existat niciun abuz. Cu toate acestea, „alta [ar fi fost] situația dacă prestarea de servicii [ar fi fost] furnizată în realitate în [Ungaria]”.

70. Așadar, în toate hotărârile menționate mai sus este clar că a fost analizat scopul dispozițiilor specifice ale directivei aplicabile, acesta trebuind de altfel să fie luat în considerare pentru a se putea stabili dacă este îndeplinită „condiția obiectivă”.

b) Combinarea celor două condiții propusă de Comisie

71. Niciuna dintre pledoariile scrise nu precizează în mod clar și explicit care sunt „dispozițiile relevante” pentru identificarea unei eventuale practici abuzive în prezenta cauză.

72. În ședință, Comisia a făcut trimitere la colecția sau la seria de dispoziții privind TVA-ul relevante pentru prezenta cauză și a citat articolul 2 punctul 1, articolul 4 alineatul (3) litera (a) și articolul 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă TVA. De asemenea, Comisia a menționat în ședință că scopul acestor dispoziții este de a asigura „aplicarea corectă” sau „regimul fiscal comun” al operațiunilor.

73. Suntem de acord că acestea sunt dispozițiile aplicabile⁵⁰, însă nu considerăm că reprezintă un argument convingător în ceea ce privește scopul. Argumentul Comisiei este pur și simplu circular.

74. În mod evident, este de dorit ca toate dispozițiile celei de A șasea directive TVA să fie aplicate în mod corect, astfel încât operațiunile să fie supuse regimului fiscal comun. Dar întrebarea exactă în acest caz este: ce este o decizie de impunere corectă? În prezenta cauză, problema apare din faptul că există o decizie de impunere corectă „din punct de vedere tehnic”. În formularea utilizată în Hotărârea Halifax, a existat, în ceea ce privește toate operațiunile, o „[aplicare formală] a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din A șasea directivă”⁵¹.

75. Atunci când i s-au solicitat clarificări cu privire la acest aspect în cursul audierii, Comisia a precizat că ceea ce voia să spună era că *scopul dispozițiilor relevante este impozitarea operațiunii reale, concrete*. Întrucât contractele de închiriere pe termen lung și pe termen scurt nu erau reale, ci fictive, acestea trebuie ignorate.

46 Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 52).

47 Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 60).

48 Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

49 Inițial, articolul 43 și articolul 56 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA 2006/112, iar în urma modificării aduse prin Directiva 2008/8, articolul 45 și articolul 59 litera (k).

50 Deși articolul 2 punctul 1 nu aduce prea multe în plus și ar putea fi eventual citat ca relevant în orice cauză care implică livrarea de bunuri (de exemplu, s-ar fi putut face trimitere la acesta în Hotărârile Halifax sau Part Service, despre care s-a discutat mai sus, dar acest lucru nu s-a întâmplat).

51 Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 74).

76. Vom presupune deocamdată că este corect ceea ce susține Comisia și că scopul acestor dispoziții este impozitarea „operațiunilor reale, concrete”. Dacă situația este aceasta, atunci, în practică, punctul de interes este transferat în întregime către cea de a doua condiție, cea privind „caracterul artificial”, condiția „subiectivă” a analizei practicilor abuzive stabilite în Hotărârile Emsland-Stärke și Halifax. Astfel, dacă această condiție este îndeplinită și o operațiune este într-adevăr artificială (iar nu „reală” sau „concretă”), atunci, *a fortiori*, aplicarea normelor privind TVA-ul acestor operațiuni *nu poate să își îndeplinească scopul*⁵².

77. Problema cu privire la care operațiuni sunt „reale” sau „concrete” și care operațiuni sunt, în schimb, „artificiale” sau „fictive” devine complet determinantă. Cele două condiții se restrâng într-una singură.

78. În opinia noastră, în această abordare există mai multe probleme semnificative. Vom sublinia patru dintre acestea.

79. În primul rând, elimină complet prima componentă a analizei Halifax. Nu considerăm că abordarea menționată este cea corectă, dar, în caz contrar, este important să se precizeze acest lucru în mod explicit. Astfel cum s-a confirmat, de exemplu, în Hotărârea Halifax, „după cum Curtea a statuat în mod constant, legislația comunitară trebuie să fie precisă, 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”⁵³.

80. Nu este niciun secret că principiul interzicerii practicilor abuzive este în antagonism cu principiul legalității și cu cel al securității juridice. În consecință, este important ca condițiile sale să fie cât mai clare posibil⁵⁴. Observăm de asemenea că raționamentul de mai sus, care justifică aplicarea imediată a Hotărârii Halifax în cauzele în desfășurare, a pornit parțial de la premisa că condițiile de constatare a practicilor abuzive erau clare, cel puțin începând cu anul 2000, și anume data la care a fost pronunțată Hotărârea Emsland-Stärke⁵⁵. În opinia noastră, în ipoteza în care cele două condiții enunțate în hotărârea menționată se restrâng acum într-una singură, această premisă nu mai poate fi păstrată.

81. În al doilea rând, dacă s-ar susține că cele două condiții continuă să se aplice din punct de vedere tehnic⁵⁶, deși ambele având drept element decisiv „caracterul artificial”, considerăm că o astfel de abordare este cel puțin nepotrivită cu abordarea adoptată în jurisprudența anterioară, precum Hotărârile Halifax, Parts Service și WebMindLicenses⁵⁷, care au identificat într-un mod mai clar dispozițiile în discuție și scopul acestora.

52 Această afirmație se apropie extrem de mult de ceea ce a fost sugerat de către Comisie ca fiind o soluție la problema ridicată în cauza Emsland-Stärke, care însă nu a fost urmată de Curte. Astfel, Comisia propusese ca o constatare a unei practici abuzive să aibă loc atunci când „operațiunile comerciale în cauză aveau drept scop obținerea unui avantaj care este incompatibil cu obiectivul normelor comunitare aplicabile, în sensul că condițiile pentru obținerea acestui avantaj au fost create în mod artificial” (a se vedea Hotărârea din 14 decembrie 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punctul 43) (sublinierea noastră).

53 Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 72).

54 Dacă nu ar fi astfel, s-ar putea sugera că, în ceea ce privește efectele sale practice, interzicerea practicilor abuzive în dreptul public este în contradicție cu principiul legalității. Visul pozitivist al predictibilității legii, combinat cu principiul constituțional al legalității tuturor actelor publice înseamnă că, în cazul în care un particular se confruntă cu administrația publică, inclusiv, bineînțeles, cu administrația fiscală, acesta ar trebui să poată să prevadă, pe baza unei legislații valide, dacă acțiunile sale vor fi permise (legale) sau nepermise (nelegale). În plus, în cadrul acestei dihotomii, tot ceea ce nu este interzis în mod expres este permis. La această dihotomie clasică, interzicerea practicilor abuzive adaugă o a treia zonă, gri, desigur, cu condiții neclare, care ar putea să fie, pentru un jurist cu o mentalitate pozitivistă mai tradițională, profund alarmantă. Acest lucru înseamnă în mod efectiv că există o a treia serie de operațiuni, care, în pofida faptului că sunt permise *ex ante in mod formal*, pot fi reevaluate *ex post* ca fiind nelegale *pe fond*. În mod ironic, orice astfel de zonă gri cu condiții neclare ar putea fi efectiv numită „legalitatea lui Schrödinger”: numai prin deschiderea ulterioară a cutiei se poate afla dacă operațiunea din cutie a fost legală sau nu a fost legală.

55 Mai sus, la punctul 50 din prezentele concluzii.

56 Ceea ce, în opinia noastră, ar reprezenta o interpretare „nefirească”.

57 Astfel cum s-a discutat mai sus, la punctele 66-69 din prezentele concluzii.

82. În al treilea rând, cele două condiții au fost enunțate mai întâi în Hotărârea Emsland-Stärke. În această hotărâre, precum și în forma lor cea mai obișnuită din hotărârile ulterioare, ele sunt efectiv o „copiere-lipire” a condițiilor dispoziției privind combaterea fraudei din Regulamentul nr. 2988/95 privind protecția intereselor financiare ale Uniunii Europene [articolul 4 alineatul (3)]⁵⁸. Deși ar putea fi doar o speculație, este probabil corect să se presupună că această dispoziție s-ar fi aplicat și în cauza Emsland-Stärke dacă regulamentul ar fi fost aplicabil *ratione temporis*⁵⁹. Într-adevăr, articolul 4 alineatul (3) din Regulamentul nr. 2988/95 și cele două condiții ale abuzului au fost interpretate de Curte din acel moment ca fiind substituibile⁶⁰. Într-un domeniu deja foarte complex, evoluția analizei practicilor abuzive în sensul sugerat de Comisie – prin combinarea condițiilor obiective și subiective – ar ridica probleme dificile legate de modul în care reglementarea și principiul vor interacționa în viitor.

83. În sfârșit, aplicarea condițiilor care stau la baza principiului interzicerii practicilor abuzive în domeniul TVA-ului trebuie să fie, în mod inevitabil, modulată într-o anumită măsură în diversele domenii în care se aplică acest principiu. Cu toate acestea, în opinia noastră, reconcilierea noțiunii de abuz, astfel cum a fost redefinită în modul sugerat (o condiție a caracterului artificial), cu noțiunea de abuz aplicabilă în alte cauze devine și mai dificilă (dacă nu chiar imposibilă). Astfel, în cauzele privind libera circulație și cetățenia, problema caracterului artificial a fost considerată, în mai multe ocazii, nu doar nedeterminantă, ci a fost practic tratată ca fiind aproape lipsită de relevanță⁶¹.

c) Evaluarea respectării „scopului” în prezenta cauză

84. În lumina considerațiilor de mai sus, propunem respingerea abordării sugerate de Comisie și menținerea unei abordări care reflectă în mod mai exact jurisprudența existentă a Curții.

85. În prezenta cauză, pretinsa practică abuzivă constă în îndeplinirea artificială a condițiilor privind (i) prima livrare a proprietăților și (ii) scutirea livrărilor ulterioare (care reprezintă, de fapt, două fețe ale aceleași monede).

86. În consecință, este necesar să se analizeze scopul percepției TVA-ului pentru livrările care au avut loc „înaintea primei ocupări” și scutirea lor ulterioară, astfel cum se reflectă la articolul 4 alineatul (3) și la articolul 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă TVA.

87. Abordarea de bază pentru impunerea TVA-ului în cazul transferului de proprietăți poate fi rezumată în termeni simpli astfel: taxarea primei vânzări, scutirea celorlalte. Scopul aflat în spatele acestei abordări este clarificat în propunerea inițială a Comisiei și în jurisprudența Curții.

88. Expunerea de motive aferentă propunerii inițiale a Comisiei menționa „că construirea și comercializarea clădirilor noi trebuia să fie supusă taxei, indiferent de calitatea în care acționa vânzătorul. Pentru a se rezolva dificultățile legate de distingerea clădirilor noi de clădirile vechi, s-a utilizat noțiunea de primă ocupare pentru a se stabili momentul în care clădirea încheie procesul de

58 A se vedea de asemenea mai sus, la punctele 49-51. Merită adăugat că, în Hotărârea Emsland-Stärke, avocatul general Alber a prezentat această chestiune în sens invers, afirmând că articolul 4 alineatul (3) „nu creează un principiu juridic nou, ci se limitează la a codifica un principiu juridic general care există deja în legislația comunitară” (Concluziile avocatului general Alber prezentate în cauza Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:252, punctul 80).

59 În hotărârile ulterioare, în care se aplicau atât principiul privind practicile abuzive, cât și articolul 4 alineatul (3) din Regulamentul nr. 2988/95, Curtea a aplicat principiul general în primă instanță (a se vedea Hotărârea din 14 aprilie 2016, Cervati și Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255).

60 Și a procedat astfel, în mod destul de explicit, și în Hotărârea din 14 aprilie 2016, Cervati și Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punctul 52). A se vedea de asemenea Hotărârea din 9 iulie 2015, Cimmino și alții (C-607/13, EU:C:2015:448).

61 Mai sus, la punctul 28 din prezentele concluzii.

producție și devine un obiect de consum, și anume momentul în care clădirea începe să fie utilizată de proprietarul sau de locatarul său”. Expunerea de motive continuă prin a menționa proprietățile care sunt „consumate” în urma primei lor ocupări și posibilitatea ca o proprietate să „reintre în circuitul comercial” sau să fie „recomercializa[tă]”⁶².

89. Modul respectiv de redactare indică faptul că noțiunea „prima ocupare” este asimilată proprietății „care încheie procesul de producție”, „devenind obiect de consum” sau „intrând în circuitul comercial”.

90. În Hotărârea pronunțată în cauza *Goed Wonen I*, Curtea a conceput scutirea în termeni similari, statuând că „la fel ca în cazul vânzărilor clădirilor noi *după prima lor livrare către un consumator final, care marchează sfârșitul procesului de producție*, închirierea bunurilor imobile trebuie, așadar, să fie, în principiu, scutită de impozitare” (sublinierea noastră)⁶³.

91. Astfel, scopul articolului 4 alineatul (3) litera (a) coroborat cu articolul 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă TVA poate fi redefinit în sensul că reprezintă aplicarea TVA-ului în momentul în care bunul imobil intră în circuitul comercial pentru prima dată.

92. În opinia noastră, un transfer de tipul celui descris în litigiul principal nu respectă acest scop.

93. O combinație de elemente conduce la această concluzie, în special următoarea (pe baza interpretării noastre a trimiterii preliminare): (i) faptul că contractul de închiriere pe termen lung a fost încheiat cu o entitate care era controlată de recurenți, (ii) faptul că contractul de închiriere pe termen lung a fost reziliat într-un timp foarte scurt după semnarea sa și raportat la durata sa totală și (iii) faptul că în această scurtă perioadă a intrat în vigoare o reînchiriere, sub forma contractului de închiriere pe termen scurt, fapte al căror rezultat clar a fost că recurenții nu au renunțat niciodată la controlul pe care îl aveau asupra proprietăților, astfel încât, luând în considerare toate aceste împrejurări, ei nu au încheiat procesul de producție.

94. În lumina considerațiilor de mai sus și sub rezerva evaluării finale de către instanța națională, în astfel de cazuri, precum cele din procedura principală, utilizarea unui contract de închiriere pe termen lung între părți asociate, la care se renunță la foarte scurt timp după încheierea sa și fără ca proprietatea să fie utilizată, drept o „livrare înaintea primei ocupări” ar fi contrară scopului urmărit de articolul 4 alineatul (3) litera (a) și de articolul 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă TVA.

3. Condiția subiectivă: scopul esențial a fost obținerea unui avantaj fiscal?

95. În ceea ce privește „condiția subiectivă”, a patra întrebare a instanței de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, atunci când se identifică acest scop esențial, ar trebui ca operațiunile anterioare vânzării să fie analizate în mod izolat sau ca parte a operațiunilor „în întregul lor”.

96. Este util să se înceapă cu o analiză mai detaliată a semnificației „scopului esențial”.

62 Propunere pentru a șasea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, COM(73) 950, 20 iunie 1973, *Buletinul Comunităților Europene*, suplimentul 11/73, p. 9.

63 Hotărârea din 4 octombrie 2001, „*Goed Wonen*” (C-326/99, EU:C:2001:506, punctul 52). Observăm în această hotărâre aparenta asimilare de către Curte a noțiunii „prima livrare” și „prima ocupare”. A se vedea de asemenea Hotărârea din 12 iulie 2012, *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard* (C-326/11, EU:C:2012:461, punctul 21), care utilizează termenul „clădiri vechi”.

97. Criteriul subiectiv este prezentat în jurisprudență într-o gamă de moduri diferite. Pe lângă „scopul esențial”⁶⁴, unele hotărâri se referă la „unicul scop”⁶⁵ sau la „unica finalitate”⁶⁶ ca fiind obținerea unui „avantaj fiscal [în mod abuziv]”⁶⁷. Altele combină aceste două elemente („scopul esențial [...] se limitează” la obținerea unui avantaj fiscal)⁶⁸. În plus, altele menționează tranzacțiile comerciale care nu sunt „normale”⁶⁹.

98. Toate aceste expresii diferite utilizate pentru criteriul subiectiv au o temă comună. Toate ridică următoarea problemă: există vreun alt motiv de ordin economic pentru a proceda astfel decât reducerea taxei? Standardele sunt diferite.

99. În Hotărârea Part Service, Curtea a statuat că poate exista un abuz dacă scopul „esențial” este urmărirea unui avantaj fiscal⁷⁰. Aceasta implică în mod potențial o noțiune foarte largă de abuz. În contrast evident, în Hotărârile Halifax și Weald Leasing s-a statuat că nu ar exista o practică abuzivă „atunci când operațiunile în cauză pot avea o altă justificare decât simpla obținere a unor avantaje fiscale” (sublinierea noastră)⁷¹. În Hotărârea Malvi, practica abuzivă presupunea ca operațiunile „să fie lipsite de orice justificare economică și comercială”⁷².

100. Aceste din urmă hotărâri menționate, care efectiv adoptă o abordare mai restrictivă a noțiunii de abuz, sunt predominante. Ele reflectă de asemenea expresiile utilizate în mod mai obișnuit, și anume „scopul esențial”, „unicul scop” sau aranjamente „pur artificiale”.

101. În opinia noastră, criteriul subiectiv trebuie aplicat în mod restrictiv, în conformitate cu abordarea din hotărâri precum Halifax și RBS. În ipoteza în care operațiunile în discuție pot avea o altă justificare economică decât obținerea unui avantaj fiscal, atunci condiția nu este îndeplinită. Această abordare nu doar reflectă jurisprudența predominantă, ci este de asemenea în conformitate cu principiul legalității⁷³, „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”⁷⁴.

102. Păstrând această abordare a „scopului esențial”, revenim în această etapă la problema specifică ridicată în cea de a patra întrebare a instanței de trimitere, și anume: scopul esențial precis al căror operațiuni?

103. Instanța de trimitere propune o alternativă: fie (i) operațiunile anterioare vânzării, fie (ii) operațiunile anterioare vânzării și vânzarea finală luate împreună.

64 Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 75 și 86).

65 Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 35).

66 Hotărârea din 21 februarie 2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, punctul 51).

67 Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 69 și 70), și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punctul 25).

68 Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 75), și Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punctul 49).

69 Hotărârea din 14 aprilie 2016, Cervati și Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punctul 32).

70 Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 45).

71 Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 75), și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punctul 30).

72 Hotărârea din 14 aprilie 2016, Cervati și Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punctul 47).

73 Pentru eventualele pericole care pot rezulta din nerespectarea acestuia, a se vedea nota de subsol 54.

74 Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 72).

104. În opinia noastră, cea de a doua situație este, în orice caz, cadrul de referință greșit. Ni se pare clar faptul că, exceptând cazurile de fraudă fiscală (ceea ce nu se pretinde în prezenta cauză), dacă perspectiva este îndeajuns de largă, astfel încât să includă nu doar întregul proces de construcție, ci și viața ulterioară a proprietății, s-ar putea găsi întotdeauna o anumită motivație de ordin economic care merge dincolo de „simplul” avantaj fiscal. O astfel de abordare ar împiedica efectiv ca îndeplinirea condiției subiective să se producă vreodată.

105. Astfel, în contextul prezentei cauze, una sau mai multe operațiuni anterioare vânzării ar putea prezenta relevanță. Pe lângă această observație generală, considerăm că în final revine instanței de trimitere să determine operațiunea sau seria de operațiuni în legătură cu care ar trebui să se stabilească „scopul esențial” și care este acest scop esențial.

106. În acest scop, instanța de trimitere trebuie totuși „să ia în considerare toate faptele și circumstanțele speței. Aceasta poate include operațiunile comerciale anterioare și ulterioare [...]”⁷⁵. Altfel spus, pentru a evalua în mod integral „scopul esențial” al operațiunilor anterioare vânzării, instanța de trimitere trebuie să analizeze contextul factual în mod mai extensiv.

107. Astfel, în prezenta cauză, dacă operațiunile anterioare vânzării ar fi scoase în mod complet din contextul lor mai larg, nu ar mai exista deloc un avantaj fiscal, ci mai degrabă o obligație fiscală (întrucât avantajul este relativ și apare numai în urma vânzării ulterioare către terți).

4. Concluzie

108. Având în vedere considerațiile prezentate mai sus, sugerăm Curții să răspundă la a patra și la a șaptea întrebare după cum urmează:

A patra întrebare

„Într-un caz precum cel din procedura principală, «scopul esențial» nu ar trebui urmărit în legătură cu operațiunile *anterioare* vânzării și vânzarea finală luate împreună. Revine instanței naționale să stabilească operațiunea sau operațiunile specifice anterioare vânzării în raport cu care este cel mai adecvat să fie evaluat «scopul esențial» în sensul identificării unei eventuale practici abuzive în materie de TVA.”

A șaptea întrebare

În circumstanțe precum cele din litigiul principal, în care:

- se încheie un contract de închiriere pe termen lung între o persoană impozabilă și o altă persoană impozabilă asociată;
- se renunță la acest contract de închiriere după foarte puțin timp de la semnarea sa și raportat la durata sa totală;
- în această scurtă perioadă a fost în vigoare un contract de reînchiriere, ceea ce a avut drept rezultat clar că persoana impozabilă care a oferit proprietățile spre închiriere pe termen lung nu a renunțat efectiv niciodată la controlul asupra proprietăților închiriate,

ar fi contrar scopului articolului 4 alineatul (3) litera (a) și al articolului 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă TVA să se considere că închirierea pe termen lung reprezintă «livrare înaintea primei ocupări» în sensul articolului 4 alineatul (3) litera (a) din această directivă.”

⁷⁵ Hotărârea din 14 aprilie 2016, Cervati și Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punctul 35).

D. A treia întrebare: redefinirea și reevaluarea operațiunilor

109. Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească modul în care trebuie redefinite operațiunile relevante în cazul în care principiul interzicerii practicilor abuzive se aplică în prezenta cauză.

110. Atunci când s-a constatat existența unei încălcări a principiului interzicerii practicilor abuzive, operațiunile implicate trebuie redefinite astfel încât să se restabilească situația care ar fi existat în lipsa operațiunilor care constituie acest abuz⁷⁶. Cu toate acestea, redefinirea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru colectarea corectă a TVA-ului și prevenirea evaziunii fiscale⁷⁷.

111. În primul rând, este, așadar, obligația instanței de trimitere să stabilească, în temeiul indicațiilor furnizate în răspunsul la prima, la a doua, la a patra și la a șaptea întrebare, dacă anumite elemente ale operațiunilor în discuție în litigiul principal constituie o practică abuzivă.

112. Dacă situația ar fi într-adevăr aceasta, în al doilea rând, ar fi de competența acestei instanțe să redefinească operațiunile menționate astfel încât să fie restabilită situația care ar fi existat în lipsa elementelor ce constituie respectiva practică abuzivă.

113. Astfel, în ipoteza în care instanța națională ar concluziona, de exemplu, că operațiunile anterioare vânzării constituie o încălcare a principiului interzicerii practicilor abuzive, aceste operațiuni nu ar mai trebui să fie luate în considerare în calculul obligației de plată a TVA-ului de către recurenți.

114. Pe baza situației de fapt, astfel cum este constatată în cererea instanței de trimitere, și sub rezerva unei evaluări finale de către această instanță, s-ar considera în acest caz că vânzarea ulterioară a proprietăților constituie prima livrare a acestora. Această vânzare trebuie evaluată în scopuri de TVA în conformitate cu normele naționale aplicabile, interpretate în conformitate cu dreptul Uniunii, în special cu articolul 4 alineatul (3) litera (a) și cu articolul 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă TVA.

115. În ceea ce privește dimensiunea instituțională a celei de a treia întrebări adresate de instanța de trimitere, nu se poate decât reitera faptul că revine legislației naționale să stabilească instituția competentă să redefinească și să reevalueze operațiunile relevante, în conformitate cu principiul autonomiei procedurale naționale, sub rezerva principiilor echivalenței și efectivității.

116. Având în vedere considerațiile prezentate mai sus, propunem Curții să răspundă la a treia întrebare preliminară adresată după cum urmează:

- Atunci când s-a constatat existența unei încălcări a principiului interzicerii practicilor abuzive, operațiunile implicate trebuie redefinite astfel încât să se stabilească din nou situația care ar fi prevalat în lipsa operațiunilor care constituie un abuz.
- În împrejurări precum cele din litigiul principal, în măsura în care operațiunile anterioare vânzării nu sunt luate în considerare atunci când se aplică principiul interzicerii practicilor abuzive și se consideră că vânzările ulterioare ale proprietăților constituie prima livrare a acestora, aceste vânzări ar trebui să fie evaluate în scopuri de TVA în conformitate cu normele naționale aplicabile, interpretate în conformitate cu dreptul Uniunii, și în special cu articolul 4 alineatul (3) litera (a) și cu articolul 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă TVA.”

⁷⁶ Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 98), Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 50), și Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 52).

⁷⁷ Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 92).

E. A cincea, a șasea și a opta întrebare: compatibilitatea articolului 4 alineatul (9) din Legea privind TVA-ul cu A șasea directivă TVA

117. A cincea, a șasea și a opta întrebare se întemeiază pe premisa că articolul 4 alineatul (9) din Legea privind TVA-ul este incompatibil cu A șasea directivă TVA și (așadar) nu asigură transpunerea acestei directive.

118. Cu toate acestea, sursa incompatibilității sau natura netranspunerii directivei nu reiese din cererea de decizie preliminară sau din observațiile scrise și orale prezentate Curții.

119. În cazul lipsei absolute de transpunere a directivei, situația juridică este într-o anumită măsură relativ clară. Nu există măsuri de transpunere și, prin urmare, legislația națională este incompatibilă cu directiva respectivă. În prezenta cauză însă, Irlanda a adoptat măsuri de transpunere a celei de A șasea directive. Mai mult decât atât, nu s-a susținut că, în niciun scenariu practic, fără nicio excepție, aplicarea articolului 4 alineatul (9) din Legea privind TVA-ul nu „atinge rezultatul” urmărit de această directivă (pentru a utiliza terminologia articolului 288 TFUE). În consecință, nu se poate afirma în mod general și nespecific că incompatibilitatea (parțială) poate fi echivalată cu o lipsă a măsurilor de transpunere.

120. Pentru a analiza aceste întrebări într-un mod mai detaliat, ar fi necesară, în opinia noastră, o mai bună înțelegere a naturii pretensei incompatibilități a articolului 4 alineatul (9) din Legea privind TVA-ul.

121. În cursul audierii, recurenții au afirmat că, în opinia lor, incompatibilitatea principală rezultă din articolul 4 alineatul (6) din Legea privind TVA-ul. Această din urmă dispoziție *scutește toate primele livrări de bunuri imobile în cazul în care nu se poate recupera nicio taxă din amonte*. Recurenții consideră că o astfel de scutire este incompatibilă cu articolul 4 alineatul (3) litera (a) și cu articolul 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă TVA, în măsura în care aceste dispoziții de drept al Uniunii *impun* perceperea taxei în cazul *tuturor* primelor livrări de bunuri imobile. În plus, întrucât articolul 4 alineatul (9) din Legea privind TVA-ul face trimitere la articolul 4 alineatul (6) din aceeași lege, incompatibilitatea acestei din urmă dispoziții cu A șasea directivă TVA face ca și prima dispoziție menționată să fie incompatibilă cu directiva.

122. Reprezentantul administrației fiscale irlandeze și guvernul irlandez contestă acest mod de interpretare a legislației. Aceștia au prezentat în observațiile lor orale propria interpretare a dispoziției și motivarea adoptării sale.

123. Așadar, în ceea ce privește a cincea, a șasea și a opta întrebare, Curtea însăși se află într-o situație în care îi este dificil să înțeleagă din cererea de decizie preliminară adresată de instanța națională în ce constă exact incompatibilitatea articolului 4 alineatul (9) din Legea privind TVA-ul cu A șasea directivă TVA. Orice astfel de incompatibilitate ipotetică este contestată în mod ferm de guvernul irlandez. Chiar și intimații au dificultăți în a explica care ar fi problema specifică în legătură cu articolul 4 alineatul (9), în afară de faptul că acesta face trimitere la articolul 4 alineatul (6) din Legea privind TVA-ul. În plus, chiar dacă s-ar admite modul în care explică aspectul incompatibilității, ne este greu să observăm care este relevanța acestuia pentru prezenta cauză, întrucât, astfel cum s-a confirmat în cursul audierii, taxa din amonte era recuperabilă în acest caz.

124. Curții nu îi revine obligația să interpreteze legislația națională. Cu atât mai puțin îi revine obligația de a arbitra interpretarea diferită a acesteia de către părți în cazurile în care existența și natura pretensei incompatibilități și/sau lipsa transpunerii nu este evidentă și este în mod clar contestată.

125. În consecință, în lumina considerațiilor care precedă, considerăm că Curții îi lipsesc elementele de fapt necesare pentru a oferi un răspuns util, neîntemeiat pe ipoteze și pe speculații, cu privire la natura incompatibilității postulate a articolului 4 alineatul (9) din Legea privind TVA-ul cu A șasea directivă TVA.

126. În consecință, propunem ca a cincea, a șasea și a opta întrebare să fie respinse ca inadmisibile.

V. Concluzie

127. În lumina considerațiilor care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Supreme Court of Ireland (Curtea Supremă a Irlandei) în felul următor:

„Prima și a doua întrebare

Dispozițiile din A șasea directivă 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 și măsurile naționale de transpunere a acestei directive trebuie interpretate în lumina principiului general de drept al Uniunii referitor la interzicerea practicilor abuzive. Această concluzie este valabilă de asemenea:

- în cazul lipsei oricăror măsuri naționale, legislative sau judiciare, care «aplică acest principiu»;
- în cauze precum cea aflată pe rolul instanței de trimitere, în care operațiunile relevante au fost încheiate înainte de Hotărârea Curții din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121).

A treia întrebare

Atunci când s-a constatat existența unei încălcări a principiului interzicerii practicilor abuzive, operațiunile implicate trebuie redefinite astfel încât să se restabilească situația care ar fi existat în lipsa operațiunilor care constituie acest abuz.

În împrejurări precum cele din litigiul principal, în măsura în care operațiunile anterioare vânzării nu sunt luate în considerare atunci când se aplică principiul interzicerii practicilor abuzive și se consideră că vânzările ulterioare ale proprietăților constituie prima livrare a acestora, aceste vânzări ar trebui să fie evaluate în scopuri de TVA în conformitate cu normele naționale aplicabile, interpretate în conformitate cu dreptul Uniunii, în special cu articolul 4 alineatul (3) litera (a) și cu articolul 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă a Consiliului.

A patra întrebare

Într-un caz precum cel din procedura principală, «scopul esențial» nu ar trebui urmărit în legătură cu operațiunile anterioare vânzării și vânzarea finală luate împreună. Revine instanței naționale să stabilească operațiunea sau operațiunile specifice anterioare vânzării în raport cu care este cel mai adecvat să fie evaluat «scopul esențial» în sensul identificării unei eventuale practici abuzive în domeniul TVA.

A șaptea întrebare

În circumstanțe precum cele din litigiul principal, în care:

- se încheie un contract de închiriere pe termen lung între o persoană impozabilă și o altă persoană impozabilă asociată;

- se renunță la acest contract de închiriere după foarte puțin timp de la semnarea sa și raportat la durata sa totală;
- în această scurtă perioadă a fost în vigoare un contract de reînchiriere, ceea ce a avut drept rezultat clar că persoana impozabilă care a oferit proprietățile spre închiriere pe termen lung nu a renunțat efectiv niciodată la controlul asupra proprietăților închiriate,

ar fi contrar scopului articolului 4 alineatul (3) litera (a) și al articolului 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă a Consiliului să se considere că închirierea pe termen lung reprezintă «livrare înaintea primei ocupări» în sensul articolului 4 alineatul (3) litera (a) din această directivă.

A cincea, a șasea și a opta întrebare

Întrebările a cincea, a șasea și a opta se resping ca inadmisibile.”