CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JÁN MAZÁK
prezentate la 24 martie 2009 [1]

I — Introducere

1. Prin Ordonanța din 10 octombrie 2007, primită de Curte la 2 ianuarie 2008, Corte suprema di cassazione (Italia) (Curtea Supremă de Casație) a adresat Curții o întrebare preliminară în temeiul articolului 234 CE referitoare la aplicarea principiului autorității de lucru judecat în cadrul unui litigiu referitor la plata TVA-ului.

2. Instanța de trimitere dorește în esență să verifice dacă, în lumina jurisprudenței Lucchini [2], dreptul comunitar îi impune să înlăture aplicarea unei norme de drept intern care consacră principiul autorității de lucru judecat, prin care se conferă un caracter definitiv unei decizii pronunțate de o altă instanță într-o cauză având același obiect, dacă în acest fel i s-ar permite să statueze, într-un litigiu referitor la plata TVA-ului, că operațiunea în cauză nu viza efectiv decât obținerea unui avantaj fiscal și constituia, prin urmare, o practică abuzivă.

3. Această întrebare a fost adresată în contextul unei proceduri între Olimpiclub Srl în lichidare (denumită în continuare „Olimpiclub”), pe de o parte, și Amministrazione dell'Economia e delle Finanze (denumită în continuare „administrația finanțelor”) și Agenzia delle Entrate (denumită în continuare „autoritatea fiscală”), pe de altă parte, privind decizii de rectificare în materia TVA-ului pentru anii 1988-1991.

II — Cadrul juridic

4. Articolul 2909 din codice civile italiano (Codul civil italian), care consacră principiul autorității de lucru judecat, prevede următoarele:

„Constatările cuprinse într-o hotărâre care a dobândit autoritate de lucru judecat sunt obligatorii între părți, succesorii și avânzii cauză ai acestora.”

1 — Limba originală: engleza.
2 — Hotărârea din 18 iulie 2007 (C-119/05, Rep., p. I-6199).

5. În această privință, în ordonanța de trimitere se arată că, în ceea ce privește litigiile din domeniul fiscal, jurisprudența Corte suprema di cassazione s-a întemeiat mult timp pe ceea ce este cunoscut ca principiul „fragmentării hotărârilor definitive", în temeiul căruia fiecare an fiscal își păstrează în principiu autonomia în raport cu ceilalți și face obiectul unei relații juridice distincte, între contribuabil și fisc, în raport cu anii fiscali anteriori sau ulteriori. Prin urmare, atunci când mai multe litigii privesc ani fiscali diferiți, acestea fac obiectul unor hotărâri separate – nefiind conexate în vederea unei hotărâri comune –, chiar și atunci când litigiile privesc același impozit și au ca obiect aspecte care sunt, în tot sau în parte, similare. Aceasta înseamnă că niciuna dintre hotărârile pronunțate nu poate avea autoritate de lucru judecat în raport cu procedura referitoare la un alt an fiscal.

6. Totuși, potrivit ordonanței de trimitere, principiul fragmentării hotărârilor definitive a fost modificat de o jurisprudență mai recentă a Corte suprema di cassazione, potrivit căreia obiectul unei decizii judecătorești în materie fiscală nu ar mai fi în mod necesar limitat la măsura în litigiu, ci ar putea să se aplice și elementelor de fond invocate în speță de autoritățile fiscale și raportului juridic aferent. Prin aceasta, Corte suprema di cassazione a urmărit să sublinieze natura unitară a impozitului, în pofida faptului că privește ani fiscali diferiți, succesivi [3].

3 — Corte suprema di cassazione face trimitere la Hotărârile sale 13919/06, 16258/07 și 25681/06.

7. Prin urmare, în prezent este posibil, în cadrul unui proces în materie fiscală, ca o hotărâre să fie invocată chiar dacă a fost pronunțată în raport cu o altă perioadă de impunere decât cea care face obiectul procesului, cu condiția să fie vorba despre un aspect fundamental comun celor două cauze. Potrivit instanței de trimitere, acest lucru este posibil, întrucât principiul conform căruia anii fiscali trebuie luați în considerare în mod separat nu împiedică o hotărâre referitoare la o perioadă de impunere dată să aibă caracter obligatoriu în raport cu alte perioade atunci când sunt în discuție elemente importante referitoare la mai multe perioade de impunere.

III — Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

8. Olimpiclub este o societate cu răspundere limitată, are ca obiect de activitate construirea și gestionarea de infrastructuri sportive și este proprietara unui complex de instalații sportive situat pe un teren care este proprietatea statului.

9. La 27 decembrie 1985, Olimpiclub a încheiat cu Associazione Polisportiva Olimpiclub (Asociația Sportivă Olimpiclub, denumită în continuare „Asociația"), ai cărei membri fondatori erau, în cea mai mare parte, deținători de părți sociale ale Olimpiclub, un împrumut de folosință, cu alte cuvinte, un contract prin care o parte transmite altei părți folosința unor bunuri mobile sau imobile pe o perioadă determinată sau

nedeterminată, cu obligația ultimei dintre părți de a restitui bunul (denumit în continuare „contractul din 27 decembrie 1985"). În temeiul acestui contract, folosința tuturor instalațiilor din complexul sportiv a fost cedată Asociației, în contrapartidă aceasta fiind obligată numai să plătească taxa domenială, să restituie costurile forfetare evaluate la 5 milioane ITL pe an, precum și să transfere societății Olimpiclub toate veniturile brute realizate de Asociație, corespunzătoare cuantumului total al cotizațiilor plătite de membrii săi.

10. În 1992, Guardia di Finanza (Garda Financiară) a efectuat verificări fiscale, extinse ulterior și la Asociație, care au condus la întocmirea a două procese-verbale (denumite în continuare „procesele-verbale") în care se constatau nereguli referitoare la contractul din 27 decembrie 1985. Concluzia a fost că respectivul contract nu era opozabil autorităților fiscale.

11. Ca urmare, au fost emise patru decizii de rectificare în materia TVA-ului referitoare la anii 1988-1991. Olimpiclub a atacat aceste decizii la Commissione tributaria provinciale di primo grado di Roma (Comisia Fiscală Provincială de Primă Instanță din Roma).

12. În fața acestei instanțe, Agenzia delle Entrate a susținut că investigațiile efectuate de Guardia di Finanzia au evidențiat că, prin încheierea contractului din 27 decembrie 1985, legal din punctul de vedere al formei, părțile au urmărit, în realitate, în mod exclusiv scopul de a eluda legea fiscală în vederea obținerii, în favoarea Olimpiclub, a unei scutiri la care nu avea dreptul. În esență, prin recurgerea la soluția împrumutului de folosință, Olimpiclub a transferat unei asociații fără scop lucrativ toate sarcinile administrative și de gestiune a complexului sportiv, beneficiind în acest fel de veniturile realizate de Asociație fără ca aceste venituri să fie supuse vreunui impozit. Prin gestionarea instalațiilor societății, Asociația producea, în realitate, venituri care erau sustrase de la impozitarea directă sau indirectă, întrucât erau realizate sub forma perceperii cotizațiilor plătite de membri.

13. Commissione tributaria provinciale a admis cu toate acestea acțiunea introdusă de Olimpiclub, statuând că Amministrazione Finanziaria nu putea înlătura efectele juridice ale contractului din 27 decembrie 1985 și că, în orice caz, acest acord nu era fraudulos.

14. Această decizie a fost atacată cu apel la Commissione tributaria regionale del Lazio (Comisia Fiscală Regională din Lazio), care a confirmat, printre altele, că nu fusese dovedită intenția de fraudare, având în vedere că motivele care conduseseră la încheierea contractului din 27 decembrie 1985 puteau

să fie legate de caracterul nerentabil al gestiunii directe, de către o societate comercială, a unei activități preponderent sportive, iar nu de intenția de a eluda obligațiile fiscale.

15. În acțiunea principală, Corte Suprema di Cassazione este sesizată cu recursul introdus de Amministrazione Finanziaria împotriva acestei hotărâri pentru o chestiune de drept. Întrucât, între timp, Olimpiclub a fost declarată în faliment, lichidatorul acestui faliment s-a constituit parte în calitate de intimat în procedura în recurs și a formulat un recurs incident.

16. Amministrazione Finanziaria a invocat un singur motiv complex, întemeiat pe motivarea lipsită de logică și insuficientă referitoare la un aspect esențial al litigiului, încălcarea și aplicarea greșită a articolului 116 din Codul de procedură civilă italian, precum și a articolului 37a din Decretul prezidențial nr. 600/1973 și a articolului 10 din Legea nr. 408/1990, ambele declarate inaplicabile în speță de Commissione tributaria regionale del Lazio. Acest motiv de recurs urmărea în esență să conteste constatarea cuprinsă în hotărârea atacată, potrivit căreia nu existase o intenție de sustragere de la plata impozitelor.

17. Olimpiclub, la rândul său, a făcut referire, în memoriul în răspuns, la o serie de hotărâri definitive pronunțate de Commissione tributaria provinciale di Roma și de Commissione tributaria regionale del Lazio, care priveau decizii de impunere referitoare la perioade de impunere diferite, dar întemeiate pe raporturi identice cu cele care au stat la baza deciziilor de impunere și a deciziilor de rectificare în cauză în acțiunea principală.

18. Olimpiclub a susținut că respectivele hotărâri, prin care s-a statuat că mecanismul instituit prin contractul din 27 decembrie 1985 nu era ilicit din punct de vedere fiscal, dobândiseră autoritatea de lucru judecat prevăzută la articolul 2909 din Codul civil italian și că, prin urmare, în pofida faptului că constatările cuprinse în aceste hotărâri se referă la alți ani fiscali decât cei care fac obiectul prezentei cauze, acestea au caracter obligatoriu în cauza aflată pe rolul instanței de trimitere. Prin urmare, potrivit Olimpiclub, instanța de trimitere nu poate reexamina chestiunea practicilor abuzive.

19. În ceea ce privește excepția de inadmisibilitate a recursului, întemeiată pe autoritatea de lucru judecat, instanța de trimitere arată că, deși hotărârile Commissione tributaria provinciale di Roma la care face trimitere Olimpiclub trebuie considerate nerelevante pentru prezenta cauză, în schimb, este posibil, în principiu, ca Hotărârile nr. 138/43/00 și nr. 67/01/03 ale Commissione tributaria regionale del Lazio, pronunțate în litigii referitoare la TVA și referitoare la anii 1987 și, respectiv, 1992, să fie luate în considerare.

20. Astfel, din ordonanța de trimitere rezultă că Corte Suprema di Cassazione se consideră ea însăși ținută, în temeiul principiului autorității de lucru judecat, astfel cum este prevăzut la articolul 2909 din Codul civil italian și astfel cum a fost interpretat de aceeași curte, de acele hotărâri, care au fost pronunțate pe baza acelorași aspecte de fapt și de drept ca cele aflate la originea prezentei cauze și potrivit cărora contractul din 27 decembrie 1985 nu constituia un abuz sau o fraudă.

21. Instanța de trimitere arată totuși că această situație juridică – ce permite unui contribuabil, într-o procedură precum cea care face obiectul prezentei cauze, să invoce o hotărâre definitivă pronunțată de o altă instanță și care privește o perioadă de impunere diferită – are ca efect, în condițiile în care poate împiedica instanța să constate un abuz de drept, să zădărnicească interdicția abuzului de drept, astfel cum a fost consacrată de jurisprudența Curții, în special în materia TVA-ului, considerată un mijloc de a asigura deplina punere în practică a sistemului comunitar de impozitare [4].

22. Potrivit instanței de trimitere, în această privință există o îndoială și în raport cu jurisprudența Curții referitoare la obligația de a asigura efectul deplin al dispozițiilor dreptului comunitar și de a înlătura dispozițiile dreptului național (procesual) care intră în conflict cu dreptul comunitar și care sunt de natură să compromită aplicarea acestuia [5].

23. Instanța de trimitere are îndoieli în special în ceea ce privește relevanța, în speță, a Hotărârii Lucchini [6], în care Curtea a statuat că dreptul comunitar se opune aplicării unei dispoziții a dreptului național care urmărește să consacre principiul autorității de lucru judecat, precum articolul 2909 din Codul civil italian, în măsura în care aplicarea acesteia împiedică recuperarea unui ajutor de stat care a fost acordat cu încălcarea dreptului comunitar. În opinia Corte Suprema di Cassazione, această hotărâre pare să se înscrie într-o tendință mai generală a jurisprudenței Curții, care tinde să relativizeze valoarea unei hotărâri pronunțate de o instanță națională și care implică înlăturarea caracterului obligatoriu al unei astfel de hotărâri, în numele supremației dreptului comunitar [7].

24. În acest context, Corte Suprema di Cassazione a hotărât să suspende judecarea

4 — Instanța de trimitere face trimitere, în special, la Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609), și la Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, Rep., p. I-897).

5 — Aceasta face trimitere în special la Hotărârile din 14 decembrie 1995, Peterbroeck (C-312/93, Rec., p. I-4599) și Van Schijndel și Van Veen (C-430/93 și C-431/93, Rec., p. I-4705), precum și la Hotărârea din 27 februarie 2003, Santex (C-327/00, Rec., p. I-1877).

6 — Citată la nota de subsol 2.

7 — În acest context, instanța de trimitere face trimitere în special la Hotărârea din 1 iunie 1989, Eco Swiss (C-126/97, Rec., p. I-3055), la Hotărârea din 28 iunie 2001, Larsy (C-118/00, Rec., p. I-5063), la Hotărârea din 7 ianuarie 2004, Wells (C-201/02, Rec., p. I-723), și la Hotărârea din 13 ianuarie 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, Rec., p. I-837).

cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dreptul comunitar se opune aplicării unei dispoziții de drept intern, precum articolul 2909 din Codul civil italian, care impune principiul autorității de lucru judecat, în condițiile în care o astfel de aplicare duce la consacrarea unui rezultat contrar dreptului comunitar, împiedicând aplicarea acestuia, și în domenii diferite de cel al ajutoarelor de stat (la care se referă Hotărârea Curții de Justiție a Comunităților Europene din 18 iulie 2007, Lucchini SpA, C-119/05) și în special în materie de TVA și de abuz de drept săvârșit pentru a se sustrage fără drept de la plata impozitului, având în vedere în special criteriul de drept intern, astfel cum a fost interpretat de jurisprudența Corte suprema di cassazione, conform căruia, în litigiile de natură fiscală, hotărârea pronunțată într-o anumită cauză, atunci când statuează cu privire la un aspect fundamental comun cu alte cauze, are, în privința acestui aspect, un caracter obligatoriu, chiar dacă s a pronunțat în legătură cu o perioadă de impunere diferită?"

IV — Analiză juridică

25. Astfel cum rezultă de mai sus, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul comunitar se opune aplicării unei dispoziții de drept național precum articolul 2909 din Codul civil italian, care consacră principiul autorității de lucru judecat, în măsura în care aplicarea acesteia, astfel cum a fost interpretată de instanțele naționale, ar împiedica o instanță națională – într-un litigiu precum cel aflat pe rolul instanței de trimitere, referitor la aplicarea TVA-ului – să verifice dacă o anumită operațiune constituie o practică abuzivă, în condițiile în care există deja o decizie referitoare la acest aspect cuprinsă într-o hotărâre definitivă pronunțată de o altă instanță, dar referitoare la o perioadă de impunere diferită.

A — *Principalele argumente ale părților*

26. În prezenta cauză au depus observații scrise guvernul italian, Comisia și Olimpiclub. Cu excepția Olimpiclub, aceste părți au fost reprezentate la ședința din 22 ianuarie 2009 la care a fost reprezentat, în plus, și guvernul slovac.

27. Toate părțile sunt în esență de acord că Hotărârea Curții în cauza Lucchini [8] nu poate fi transpusă unei situații precum cea din cauza aflată pe rolul instanței de trimitere și că această hotărâre nu are relevanță în prezenta

8 — Citată la nota de subsol 2.

cauză. Acestea susțin, în această privință, în special că Hotărârea Lucchini trebuie apreciată în contextul său specific, referitor la împrejurarea că o instanță națională a omis să ia în considerare o decizie existentă a Comisiei referitoare la compatibilitatea unui ajutor de stat cu piața comună. În timp ce Hotărârea Lucchini ar privi, așadar, o materie în legătură cu care instanțele naționale nu au în principiu nicio competență, în cauza aflată pe rolul instanței de trimitere este exclusiv de competența autorităților fiscale naționale și a instanțelor naționale să aplice sistemul comun al TVA-ului și să stabilească, dacă este cazul, existența unei practici abuzive.

28. Comisia susține, mai precis, că, din jurisprudența menționată de instanța de trimitere referitoare la raportul dintre principiile dreptului comunitar și dreptul procesual național, rezultă cu claritate că numai în mod excepțional și numai în anumite condiții destul de stricte Curtea poate stabili că o normă de drept procesual național, precum cea în discuție în prezenta cauză, nu îndeplinește cerințele dreptului comunitar. Comisia subliniază, cu toate acestea, că hotărârile definitive pronunțate de instanțele naționale, pe care Olimpiclub le invocă în prezenta cauză, privesc ani de impunere și proceduri diferite de cele cu privire la care urmează să se pronunțe instanța de trimitere. Cu privire la acest aspect, trebuie să se distingă între prezenta cauză și cauze precum Eco Swiss [9] și Kapferer [10].

9 — Citată la nota de subsol 7.

10 — Hotărârea din 16 martie 2006 (C-234/04, Rec., p. I-2585).

29. În plus, Comisia susține că incompatibilitatea cu dreptul comunitar a unei norme referitoare la autoritatea de lucru judecat, astfel cum a fost interpretată de instanța de trimitere, în temeiul căreia hotărârile au un caracter obligatoriu în ceea ce privește ani fiscali diferiți, este susținută de principiul, inerent sistemului TVA-ului, că fiecare perioadă de impunere dă naștere unei datorii fiscale distincte.

30. Comisia apreciază, așadar, că este nejustificat – și în lumina cerințelor securității juridice, și a principiului efectului util al dreptului comunitar, însă ținând seama totodată de importanța pe care o are, în general, principiul autorității de lucru judecat – ca o instanță națională să fie împiedicată să examineze, în vederea aplicării TVA-ului, problema unei eventuale practici abuzive, pentru simplul motiv că o hotărâre „externă" definitivă a statuat cu privire la acest aspect în ceea ce privește o perioadă de impunere diferită.

31. Guvernul italian împărtășește, în esență, ideea că această concepție a principiului autorității de lucru judecat este disproporționată și depășește ceea ce este necesar în temeiul dreptului comunitar. Acest principiu, chiar dacă este unul fundamental, trebuie să se concilieze cu regula, deopotrivă fundamentală, care interzice abuzul de drept în materia impozitării. Astfel cum rezultă cu claritate din ordonanța de trimitere, este mai degrabă evident că, în speță, a avut loc un asemenea abuz.

32. Guvernul italian subliniază că, în ceea ce privește obiectul cauzei aflate pe rolul instanței de trimitere – considerat că se referă la perioadele de impunere 1988-1991 – nicio hotărâre judecătorească nu a fost efectiv pronunțată până în prezent. În aceste condiții, instanța de trimitere trebuie să aibă posibilitatea de a examina problema practicilor abuzive.

33. În schimb, Olimpiclub susține că articolul 2909 din Codul civil italian, astfel cum a fost interpretat de instanța de trimitere, nu este contrar dreptului comunitar. Evidențiind deosebirile dintre prezenta cauză și diferitele hotărâri ale Curții citate în ordonanța de trimitere, Olimpiclub susține că această teză nu este infirmată de respectivele hotărâri. Aceasta subliniază, în plus, importanța fundamentală a principiului securității juridice – precum și a principiului autorității de lucru judecat în ordinile juridice naționale și în ordinea juridică comunitară.

34. Guvernul slovac este de acord, în esență, cu teza susținută de Olimpiclub, subliniind rolul fundamental al principiului autorității de lucru judecat, care, în interesul general, trebuie respectat. În cauză, ar trebui mai degrabă să se statueze pe baza jurisprudenței Kühne & Heitz [11] și Eco Swiss [12]. Deși acest principiu nu este absolut, condițiile stricte care permit înlăturarea aplicării sale, astfel cum au fost expuse în Hotărârea Lucchini [13], nu sunt îndeplinite în prezenta cauză. În fond, este de competența instanțelor naționale să decidă dacă două cauze sunt sau nu sunt identice.

B — *Apreciere*

35. Pentru a plasa problemele ridicate de prezenta cauză în contextul lor mai general, trebuie amintit, mai întâi, că asigurarea punerii în aplicare a dreptului comunitar este – în lipsa unei abilitări specifice a instituțiilor europene – de competența autorităților administrative și judiciare ale statelor membre care sunt obligate, în temeiul articolului 10 CE, să ia toate măsurile generale sau speciale necesare pentru a asigura îndeplinirea obligațiilor care decurg din dreptul comunitar [14].

36. În lipsa unor dispoziții specifice de drept comunitar, atunci când pun în aplicare dreptul național, statele membre acționează, în principiu, potrivit normelor materiale și procedurale prevăzute de dreptul lor național. Astfel, Curtea a statuat în mod repetat că, în lipsa unor dispoziții comunitare, revine

11 — Citată la nota de subsol 7.
12 — Citată la nota de subsol 7.
13 — Citată la nota de subsol 2.

14 — A se vedea în acest sens, de exemplu, Hotărârea din 23 noiembrie 1995, Nutral/Comisia (C-476/93 P, Rec., p. I-4125, punctul 14).

ordinii juridice interne a fiecărui stat membru atribuția de a desemna instanțele competente și de a prevedea modalitățile procedurale aplicabile acțiunilor în justiție destinate să asigure protecția drepturilor conferite justițiabililor de dreptul comunitar [15].

37. Se poate spune, așadar, că drepturile și obligațiile care își au originea în una dintre sursele dreptului comunitar circulă, ca norme, pe căile instituționale și procedurale prevăzute de diferitele ordini juridice naționale.

38. Cadrul național al aplicării dreptului comunitar trebuie totuși să fie conform cu anumite cerințe ale dreptului comunitar destinate să îi asigure deplina aplicare.

39. În consecință, Curtea a statuat în mod constant că, atunci când statele membre prevăd, în conformitate cu ceea ce se numește autonomia procedurală, modalitățile procedurale aplicabile acțiunilor în justiție destinate să asigure protecția drepturilor conferite justițiabililor de dreptul comunitar, acestea trebuie să asigure că aceste modalități nu sunt mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor acțiuni similare întemeiate pe dispoziții de drept intern (principiul echivalenței) și că nu sunt organizate astfel încât să facă practic imposibilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică comunitară (principiul efectivității) [16].

40. Pe lângă aceste constrângeri care privesc dreptul procesual – pe care Curtea le-a formulat în raport cu principiul autonomiei procedurale –, o serie de obligații referitoare la aplicarea dreptului comunitar de către statele membre decurg direct – și „obiectiv”, cu alte cuvinte chiar independent de contextul „invocării unor drepturi comunitare de către particulari” – din principiul supremației dreptului comunitar și din obligația de a asigura deplina aplicare a acestuia.

41. După cum se știe, este de esența acestor principii că orice dispoziție de drept intern, indiferent dacă este o dispoziție materială sau

15 — A se vedea în acest sens, în special, Hotărârea din 16 decembrie 1976, Rewe (33/76, Rec., p. 1989, punctul 5), Hotărârea din 21 septembrie 1983, Deutsche Milchkontor și alții (205/82-215/82, Rec., p. 2633, punctul 17), și Hotărârea Peterbroeck, citată la nota de subsol 5, punctul 12.

16 — A se vedea în acest sens, în special, Hotărârile Kapferer, citată la nota de subsol 10, punctul 22, Wells, citată la nota de subsol 7, punctul 67, și Hotărârea din 16 mai 2000, Preston și alții (C-78/98, Rec., p. I-3201, punctul 31).

procedurală, trebuie să dea întâietate dispozițiilor de drept comunitar cu care intră în conflict [17].

42. În ceea ce privește obligațiile care decurg din principiul supremației dreptului comunitar, Curtea a specificat că revine atât organelor administrative naționale, cât și tuturor instanțelor să asigure respectarea normelor comunitare în domeniilor lor de competență și, dacă este necesar, să refuze aplicarea unei norme naționale care se opune eficacității depline a dreptului comunitar [18].

43. Această obligație – care revine instanțelor naționale – de a asigura supremația dreptului comunitar și de asigura eficacitatea deplină a acestuia – sau, mai general, datoria lor de a apăra norma de drept în Comunitate – este cea care poate fi afectată de o normă precum cea în discuție în prezenta cauză, care urmărește să consacre principiul autorității de lucru judecat, în măsura în care această normă face imposibilă aplicarea corectă, de către instanțele naționale, a dreptului comunitar. În consecință, norma de drept național trebuie apreciată în raport cu această obligație [19].

44. În această privință, trebuie arătat, în primul rând, că în mod repetat Curtea a subliniat că normele care conferă un caracter definitiv deciziilor judecătorești sau administrative contribuie la securitatea juridică, care este un principiu fundamental al dreptului comunitar [20].

45. În lumina acestui principiu, mai precis în Hotărârile Eco Swiss, Köbler și Kapferer, referitoare la caracterul definitiv al unor decizii judecătorești și, în ceea ce privește Hotărârea Eco Swiss, al unei decizii arbitrale, Curtea a recunoscut importanța pe care o are, atât în ordinea juridică comunitară, cât și în ordinile juridice naționale, principiul autorității de lucru judecat. Aceasta a recunoscut în special că, pentru a asigura atât stabilitatea dreptului și a raporturilor juridice, cât și o

17 — A se vedea deja Hotărârea din 15 iulie 1964, Costa (6/64, Rec., p. 114). Trebuie subliniat că soluționarea unui conflict de norme pe baza acestui principiu poate, atunci când aplicarea dreptului comunitar în speță este împiedicată în mod indirect de cadrul procedural și instituțional național, să se dovedească în general mai dificilă decât în situația în care, de exemplu, dreptul comunitar intră direct în conflict cu o normă materială de drept intern. Ca să reluăm metafora precedentă, pentru a aprecia dacă „căile" procedurale și instituționale prin care trebuie să circule dreptul comunitar sunt „suficient de largi" – în sensul că norma comunitară în cauză poate fi efectiv aplicată – este prin natura sa graduală și impune să se ajungă la un echilibru între, pe de o parte, interesul de a menține integritatea normelor naționale în cauză și, pe de altă parte, cerințele comunitare legate de supremația și de eficacitatea deplină a dreptului comunitar.

18 — A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 9 martie 1978, Simmenthal (106/77, Rec., p. 629, punctele 21-24), Hotărârea din 19 iunie 1990, Factortame și alții (C-213/89, Rec., p. I-2433, punctele 19-21), precum și Hotărârile Larsy, citată la nota de subsol 7, punctele 51 și 52, Kühne & Heitz, citată la nota de subsol 7, punctul 20, și Lucchini, citată la nota de subsol 2, punctul 61.

19 — Pentru o abordare similară, a se vedea Concluziile prezentate de avocatul general Léger în cauza Kühne & Heitz, citată la nota de subsol 7, în special punctele 45, 58 și 75, și de avocatul general Ruiz-Jarabo Colomer în cauza i-21 Germany și Arcor (Hotărârea din 19 septembrie 2006, C-392/04 și C-422/04, Rec., p. I-8559, punctul 69).

20 — A se vedea în acest sens, în special, Hotărârile Kühne & Heitz, citată la nota de subsol 7, punctul 24, Eco Swiss, citată la nota de subsol 7, punctul 46, și Hotărârea din 12 februarie 2008, Kempter (C-2/06, Rep., p. I-411, punctul 37).

bună administrare a justiției, trebuie ca deciziile judecătorești devenite definitive după epuizarea căilor de atac disponibile sau după expirarea termenelor prevăzute pentru exercitarea acestora să nu mai poată fi contestate [21].

46. Astfel cum au subliniat Olimpiclub și guvernul slovac, din Hotărârile Eco Swiss și Kapferer rezultă, în special, că dreptul comunitar nu impune în principiu unei instanțe naționale să înlăture aplicarea unor norme interne de procedură care conferă autoritate de lucru judecat unei decizii, chiar dacă aceasta ar permite înlăturarea unei încălcări a dreptului comunitar prin decizia în cauză [22].

47. Din jurisprudența Curții rezultă la fel de clar că principiul securității juridice – și caracterul definitiv al deciziilor care decurge din acest principiu – nu este absolut în sensul că ar avea prioritate în orice situație: acesta trebuie, mai degrabă, conciliat cu alte valori care trebuie protejate, precum principiile legalității și supremației dreptului comunitar, precum și cu principiul eficacității [23].

48. În consecință, în măsura în care norme de drept intern care conferă caracter definitiv unor decizii creează un obstacol în calea acestor principii, instanțele naționale – și, dacă este cazul, organele administrative – pot, astfel cum se poate vedea în jurisprudența Curții, să fie obligate, în anumite împrejurări, să nu aplice aceste norme [24].

49. Astfel, în Hotărârea Kühne & Heitz, Curtea a statuat că organul administrativ responsabil cu adoptarea unei decizii administrative are obligația, în temeiul principiului cooperării care decurge din articolul 10 CE, să reexamineze și, eventual, să modifice această decizie în situația în care sunt îndeplinite patru condiții specifice [25].

50. Rezultă cu claritate, având în vedere importanța acordată circumstanțelor specifice din cauza Kühne & Heitz [26], apoi din cauza i-21 Germany și Arcor, pe care Curtea a deosebit-o de cauza Kühne & Heitz făcând trimitere la circumstanțele specifice ale

21 — A se vedea în acest sens Hotărârile Eco Swiss, citată la nota de subsol 7, punctele 46 și 47, Hotărârea din 30 septembrie 2003, Köbler (C-224/01, Rec., p. I-10239, punctul 38), și Hotărârea Kapferer, citată la nota de subsol 10, punctul 20; a se vedea de asemenea, în materia deciziilor administrative, Hotărârile i-21 Germany și Arcor, citată la nota de subsol 19, punctul 51, și Kühne & Heitz, citată la nota de subsol 7, punctul 24.

22 — A se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Kapferer, punctul 21, și Eco Swiss, punctele 46 și 47.

23 — A se vedea, în acest sens, Hotărârea din 22 martie 1961, SNUPAT/Înalta Autoritate (42/59 și 49/59, Rec., p., 103), Hotărârea i-21 Germany și Arcor, citată la nota de subsol 19, punctul 52, precum și Concluziile prezentate de avocatul general Ruiz-Jarabo Colomer în aceeași cauză, punctul 76.

24 — A se vedea în această privință Hotărârile Kühne & Heitz, citată la nota de subsol 7, punctul 27, i-21 Germany și Arcor, citată la nota de subsol 19, punctul 52, Kempter, citată la nota de subsol 20, punctul 38, și Lucchini, citată la nota de subsol 2, punctul 63.

25 — A se vedea punctele 26 și 27 din Hotărârea Kühne et Heitz: în primul rând, dreptul național trebuie să recunoască organului administrativ posibilitatea de a reveni asupra deciziei din acțiunea principală, devenită definitivă; în al doilea rând, aceasta nu a dobândit caracter definitiv decât în urma unei hotărâri a unei instanțe naționale ale cărei decizii nu pot face obiectul unei căi de atac; în al treilea rând, această hotărâre se întemeia pe o interpretare a dreptului comunitar care era, prin prisma unei hotărâri ulterioare a Curții, greșită și fusese reținută fără ca aceasta să fie sesizată cu o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare în temeiul articolului 234 al treilea paragraf CE; în al patrulea rând, persoana interesată s-a adresat organului administrativ de îndată ce a luat cunoștință de această hotărâre a Curții.

26 — A se vedea punctele 26 și 28 din hotărâre.

acestei cauze [27], că normele de drept care conferă, în interesul securității juridice, un caracter definitiv unor decizii nu pot decât în mod excepțional – și cu respectarea unor condiții foarte stricte – să fie puse în discuție în lumina autorității și a efectelor dreptului comunitar.

51. Trebuie arătat că, în Hotărârea Kapferer, Curtea nu a confirmat, dar nici nu a exclus că principiile stabilite în Hotărârea Kühne & Heitz – care priveau obligația impusă unei autorități administrative de a modifica o decizie administrativă contrară dreptului comunitar – puteau fi transpuse într-un context precum cel din cauza Kapferer, referitor la o decizie judecătorească: Curtea s-a limitat să constate că, în orice caz, una dintre condițiile stabilite în Hotărârea Kühne & Heitz nu era îndeplinită [28].

52. În sfârșit, arătăm că, în schimb, în Hotărârea Lucchini, Curtea a declarat – referindu-se la obligația instanțelor naționale de a asigura efectul deplin al dispozițiilor dreptului comunitar și supremația acestuia – că dreptul comunitar se opune aplicării unei dispoziții de drept național – aceeași dispoziție ca și în prezenta cauză – care urmărește să consacre principiul autorității de lucru judecat, în măsura în care aplicarea acesteia împiedică recuperarea unui ajutor de stat care a fost acordat cu încălcarea dreptului comunitar și a cărui incompatibilitate cu piața comună a fost constatată printr-o decizie a Comisiei Comunităților Europene care a devenit definitivă [29].

53. Factorul pe care Curtea pare, în esență, să îl fi considerat decisiv în acea cauză este că, pronunțând hotărârea contestată potrivit căreia Lucchini avea dreptul la un ajutor de stat, în condițiile în care acesta fusese deja declarat incompatibil cu piața comună printr-o decizie a Comisiei, instanța națională își depășise competența, astfel cum este delimitată aceasta de dreptul comunitar, întrucât aprecierea compatibilității unui ajutor de stat cu piața comună intră, astfel cum a subliniat Curtea, în competența exclusivă a Comisiei, care acționează sub controlul instanței comunitare [30].

54. Abordarea urmată de Curte în această serie de hotărâri legate de obligația de a modifica sau de a reexamina decizii definitive contrare dreptului comunitar se caracterizează cu siguranță prin faptul că Curtea s-a focalizat pe circumstanțele fiecărei cauze. Cu toate acestea, fiecare dintre aceste hotărâri reflectă, în fond, echilibrul care trebuie realizat, în circumstanțele de fapt și de drept

27 — A se vedea punctele 52-54 din Hotărârea i-21 Germany și Arcor.

28 — Și anume condiția ca organul respectiv să poată, în temeiul dreptului național, să reexamineze decizia; a se vedea Hotărârea Kapferer, citată la nota de subsol 10, punctul 23.

29 — A se vedea Hotărârea Lucchini, citată la nota de subsol 2, punctele 60-63.

30 — A se vedea în acest sens, în special, punctele 52, 59 și 62 din hotărâre.

specifice ale cauzei, între securitatea juridică – pe care caracterul definitiv al deciziilor este destinat să o servească – și cerințele legalității comunitare [31].

55. Prin urmare, nu suntem de acord cu ideea sugerată de instanța de trimitere, potrivit căreia seria de cauze descrise mai sus evidențiază o tendință generală a jurisprudenței Curții către o erodare sau o diluare a principiului autorității de lucru judecat.

56. Pentru a aprecia, în lumina considerațiilor de mai sus, dacă dreptul comunitar impune instanței de trimitere să nu aplice în speță norma privind autoritatea de lucru judecat, în sensul descris de această instanță, este necesară o examinare mult mai detaliată a contextului în care a fost formulată această întrebare.

57. În această privință, trebuie să se observe că instanța de trimitere pare să aibă îndoieli cu privire la temeinicia concluziilor instanței inferioare – care au fost atacate cu recurs – potrivit cărora mecanismul contractual ales de Olimpiclub, și anume contractul de folosință încheiat la 27 decembrie 1985, nu era abuziv și nu constituia, așadar, o operațiune nelegală referitoare la aplicarea TVA-ului.

58. Deși, astfel cum a remarcat Comisia, instanța de trimitere nu a identificat în detaliu elementele aflate la baza îndoielilor legate de temeinicia acestei aprecieri, din ordonanța de trimitere rezultă totuși că instanța de trimitere bănuiește că această apreciere nu este conformă cu conceptul de abuz de drept în materia TVA-ului, astfel cum a fost definit în jurisprudența Curții. În această privință, instanța de trimitere face referire la Hotărârea Halifax și alții [32], precum și la Hotărârea Part Service [33], care încă se afla pe rolul Curții la momentul prezentei trimiteri preliminare. În acele cauze, Curtea a expus principiul interdicției abuzului de drept în temeiul celei de A șasea directive [34] și a dat indicații cu privire la condițiile în care o operațiune poate constitui o practică abuzivă referitoare la aplicarea TVA-ului.

59. Prin urmare, instanța de trimitere este preocupată să asigure o aplicare corectă, în acțiunea principală, a regulii comunitare care interzice practicile abuzive în materia TVA-ului, însă, în virtutea principiului autorității de lucru judecat, în dreptul italian, este împiedicată să facă acest lucru. Ca efect al

31 — Luând în considerare factori precum specificitatea cadrului procedural în care acționează instanța sau organul administrativ, dacă și în ce măsură instanțele sau organele administrative și-au îndeplinit sarcinile legate de aplicarea și punerea în practică a dreptului comunitar și dacă părțile au utilizat căile sau mijloacele pe care le aveau la dispoziție pentru a-și valorifica drepturile.

32 — Citată la nota de subsol 4.

33 — Citată la nota de subsol 4.

34 — A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18) (denumită în continuare „A șasea directivă”).

acestui principiu, instanța de trimitere este obligată să admită concluzia prezentată în hotărâri definitive, pronunțate de o altă instanță în legătură cu perioade de impunere diferite, potrivit căreia operațiunea în cauză nu constituie o practică abuzivă – în pofida faptului că, în opinia instanței de trimitere, această concluzie este neîntemeiată.

60. Într-adevăr, astfel cum au subliniat părțile la prezenta procedură, circumstanțele din prezenta cauză nu sunt asemănătoare cu cele care au stat la baza Hotărârii Lucchini [35]. În prezentul context, instanța de trimitere a atras în mod deosebit atenția asupra faptului că litigiul intră în domeniul TVA-ului, cu alte cuvinte, un domeniu gestionat de autoritățile și de instanțele fiscale naționale și care nu implică exercitarea unei competențe comunitare exclusive.

61. Cu toate acestea, în opinia noastră, Hotărârea Lucchini nu se caracterizează prin „singularitate", în sensul că dreptul comunitar ar putea înlătura aplicarea principiului autorității de lucru judecat *numai* în situațiile care implică o competență exclusivă a Comisiei, cum este cazul în materia ajutoarelor de stat.

62. În această privință putem face două observații. În primul rând, trebuie ținut seama de faptul că cerințele supremației și eficacității se aplică în general dispozițiilor dreptului comunitar, inclusiv celor ale celei de A șasea directive, și că nu are importanță în această privință dacă dispozițiile rezultă (sau nu) din exercitarea unei competențe exclusive, de către Comisie, precum în cauza Lucchini [36] de declarare a unui ajutor ca fiind incompatibil cu piața comună.

63. În al doilea rând, se poate susține că de fiecare dată când este în cauză o competență exclusivă a Comisiei, încălcarea unei norme de drept comunitar sau aplicarea incorectă a acesteia are o legătură strânsă cu nerespectarea repartizării competențelor între statele membre și Comunitate. Cu alte cuvinte, dacă, de exemplu, o instanță națională pronunță o decizie contrară unui regulament sau unei directive comunitare, aceasta substituie, în acest fel, cu propria decizie decizia deja adoptată de instituțiile competente ale comunității, care se reflectă în dispozițiile comunitare încălcate. Într-o anumită măsură, așadar, atunci când aplicarea unei dispoziții de drept comunitar este înlăturată într-un stat membru, se ridică totdeauna, chiar dacă în mod marginal, o dublă problemă: demarcarea ordinii juridice comunitare în raport cu ordinea juridică națională și competența instanțelor naționale în raport cu aceste sisteme.

35 — Citată la nota de subsol 2.

36 — Citată la nota de subsol 2.

64. Nu este mai puțin adevărat că, atunci când, precum în cauza Lucchini, decizia instanței naționale intervine într-un domeniu care intră în competența exclusivă a Comisiei și când, prin urmare, această instanță nu are în mod evident nicio competență, repartizarea competențelor între Comunitate și statele membre este afectată în mod direct, iar încălcarea dreptului comunitar ca urmare a unei astfel de decizii este deosebit de flagrantă. În consecință, având în vedere, în esență, încălcările flagrante ale dreptului comunitar pe care se bazează Hotărârea Lucchini, autoritatea de lucru judecat aferentă acestora ar trebui să dea întâietate cerințelor ce decurg din supremația și din eficacitatea dreptului comunitar.

65. În schimb, în cauzele referitoare la domenii precum cel al sistemului comun al TVA-ului, care este armonizat numai parțial [37], distincția între sfera dreptului comunitar și cea a dreptului național – și, prin urmare, delimitarea competenței instanțelor naționale pot fi mult mai subtile.

66. Așadar, nu orice greșeală a unei instanțe naționale legată de determinarea existenței unei practici abuzive în materia aplicării TVA-ului afectează legalitatea comunitară: de exemplu, dacă această determinare este viciată mai degrabă de o apreciere greșită a probelor, iar nu de neaplicarea în mod corect a conceptului de practici abuzive, astfel cum a fost definit în jurisprudența Curții.

67. Acestea fiind spuse, prezenta cauză ar trebui să fie abordată dintr-o perspectivă diferită. Factorul cheie – care, în opinia noastră, pledează în favoarea unui răspuns afirmativ la întrebarea adresată – trebuie să constea în conținutul specific și, în opinia noastră, destul de neortodox al principiului autorității de lucru judecat, astfel cum este acesta aplicabil în acțiunea principală și astfel cum este analizat aici.

68. În accepțiunea sa comună, autoritatea de lucru judecat a unei hotărâri se opune ca o cauză identică – definită în raport cu obiectul, temeiul juridic și părțile litigiului – să fie judecată ulterior. Inițierea unei asemenea proceduri identice ar trebui în mod normal să conducă la încetarea pe motiv de inadmisibilitate.

69. Cu toate acestea, într-o situație precum cea din prezenta cauză, hotărârile care au dobândit autoritate de lucru judecat au fost pronunțate în proceduri distincte referitoare la perceperea TVA-ului, deciziile de rectificare care au făcut obiectul acestora fiind notificate pentru anii fiscali 1987 și 1992, în timp ce anii fiscali în cauză în acțiunea principală erau anii 1988-1991. Ca dovadă, în vreme ce există decizii definitive referitoare

37 — A se vedea Hotărârea din 12 iunie 2008, Comisia/Portugalia (C-462/05, Rep., p. I-4183, punctul 51).

la perceperea TVA-ului în anii 1987 și 1992, litigiile fiscale din acțiunea principală sunt încă pendinte.

70. Astfel, deși litigiile aflate pe rolul instanței de trimitere se suprapun în privința mai multor aspecte cu litigiile fiscale care au fost soluționate prin cele două decizii definitive menționate anterior, acestea trebuie, așadar, considerate, în măsura în care privesc perioade de impunere diferite, ca fiind esențial diferite în ceea ce privește obiectul.

71. În consecință, astfel cum rezultă din ordonanța de trimitere, instanța de trimitere nu intenționează să respingă procedura în ansamblul său ca inadmisibilă. Totuși, aceasta se consideră mai degrabă ținută, în virtutea principiului autorității de lucru judecat (astfel cum este aplicabil în acțiunea principală), în ceea ce privește anumite aspecte din hotărârile definitive respective, și anume aprecierea contractului din 27 decembrie 1985, astfel încât se consideră împiedicată, în procedura aflată pe rolul său, să determine dacă acest contract constituie o practică abuzivă potrivit definiției acesteia în dreptul comunitar.

72. În lumina celor de mai sus, trebuie observat, în primul rând, că, în astfel de împrejurări, nu intervin considerații legate de securitatea juridică decât în raport cu anumite constatări cuprinse în hotărârile care au dobândit autoritate de lucru judecat, iar nu în raport cu aceste hotărâri în ansamblul lor.

73. În al doilea rând, circumstanțele din cauza aflată pe rolul instanței de trimitere sunt diferite de cele care au stat la baza Hotărârii Eco Swiss [38] sau a Hotărârii Kapferer [39] – invocate de Olimpiclub – în care Curtea trebuia să hotărască dacă o decizie care a dobândit autoritate de lucru judecat trebuia înlăturată sau modificată dacă era contrară dreptului comunitar. În prezenta cauză, dimpotrivă, hotărârile definitive respective, pronunțate cu privire la alți ani fiscali, nu vor putea fi repuse în discuție *ca atare* prin hotărârea pe care instanța de trimitere urmează să o pronunțe în cauza aflată pe rolul său cu privire la plata TVA-ului pentru anii fiscali în cauză.

74. Din această perspectivă, prezenta situație este comparabilă mai degrabă cu cea din cauza Köbler, în care Curtea a respins argumentul, întemeiat pe autoritatea de lucru judecat, invocat împotriva recunoașterii principiului responsabilității statului ca urmare a unei decizii a unei instanțe care se pronunță în ultimă instanță, pe motiv că această recunoaștere nu este în sine de natură să repună în discuție autoritatea de lucru judecat a unei asemenea decizii [40].

38 — Citată la nota de subsol 7.
39 — Citată la nota de subsol 10.
40 — Citată la nota de subsol 21, punctul 39. Curtea a subliniat în acest context că o procedură prin care se urmărește angajarea răspunderii statului nu are același obiect și nu implică în mod necesar aceleași părți ca în procedura în care s-a pronunțat decizia care a dobândit autoritate de lucru judecat.

75. În circumstanțele prezentei cauze nu ne confruntăm, în opinia noastră, cu interese de fond legate de securitatea juridică de natură să cântărească mai greu decât obligația ce revine instanței de trimitere de a aplica și de a da efect deplin dreptului comunitar, în speță, interdicției practicilor abuzive în materia TVA-ului. Prin urmare, trebuie să se concluzioneze că dreptul comunitar se opune aplicării unei dispoziții care consacră principiul autorității de lucru judecat și care are conținutul și efectele în discuție în prezenta cauză.

76. Având în vedere ansamblul considerațiilor mai sus, la întrebarea adresată trebuie să se răspundă în sensul că dreptul comunitar se opune aplicării unei dispoziții de drept național precum articolul 2909 din Codul civil italian, care urmărește să consacre principiul autorității de lucru judecat, în măsura în care aplicarea acestei dispoziții, astfel cum a fost interpretată de instanțele naționale, împiedică o instanță națională, într-un litigiu precum cel aflat pe rolul instanței de trimitere, referitor la plata TVA-ului, să determine, în mod corect și conform dreptului comunitar, existența unor practici abuzive, atunci când o decizie referitoare la acest aspect este deja cuprinsă într-o hotărâre definitivă pronunțată de o altă instanță în legătură cu o perioadă de impunere diferită.

V — Concluzie

77. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară după cum urmează:

— „Dreptul comunitar se opune aplicării unei dispoziții de drept național precum articolul 2909 din Codul civil italian, care urmărește să consacre principiul autorității de lucru judecat, în măsura în care aplicarea acestei dispoziții, astfel cum a fost interpretată de instanțele naționale, împiedică o instanță națională, într-un litigiu precum cel aflat pe rolul instanței de trimitere, referitor la plata TVA-ului, să determine, în mod corect și conform dreptului comunitar, existența unor practici abuzive, atunci când o decizie referitoare la acest aspect este deja cuprinsă într-o hotărâre definitivă pronunțată de o altă instanță în legătură cu o perioadă de impunere diferită."