HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

3 septembrie 2009 *

În cauza C-2/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Corte suprema di cassazione (Italia), prin decizia din 10 octombrie 2007, primită de Curte la 2 ianuarie 2008, în procedura

Amministrazione dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

împotriva

Fallimento Olimpiclub Srl,

* Limba de procedură: italiana.

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul C. W. A. Timmermans, președinte de cameră, domnii K. Schiemann (raportor), P. Kūris, L. Bay Larsen și doamna C. Toader, judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,
grefier: doamna R. Șereș, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 22 ianuarie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Fallimento Olimpiclub Srl, de G. Tinelli, avvocato;

— pentru guvernul italian, de doamna I. Bruni, în calitate de agent, asistată de domnul P. Gentili și de doamna W. Ferrante, avvocati dello Stato;

— pentru guvernul slovac, de doamna B. Ricziová, în calitate de agent;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul E. Traversa și de doamna M. Afonso, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 24 martie 2009,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește aplicarea principiului autorității de lucru judecat într-un litigiu în domeniul taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Fallimento Olimpiclub Srl (Olimpiclub Srl în faliment, denumit în continuare „Olimpiclub”), pe de o parte, și Amministrazione dell'Economia e delle Finanze (Administrația Economiei și a Finanțelor, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, referitor la patru decizii de rectificare în materia TVA-ului adresate Olimpiclub pentru anii fiscali 1988-1991.

Legislația națională

3 Articolul 2909 din Codul civil italian (codice civile), intitulat „Autoritate 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.”

4 Acest articol a fost interpretat de Corte suprema di cassazione (Curtea de casație) în Hotărârea nr. 13916/06 după cum urmează:

„[…] atunci când două proceduri între aceleași părți au legătură cu același raport juridic între acestea, iar una dintre acestea este soluționată printr-o decizie judecătorească ce a dobândit autoritate de lucru judecat, constatările astfel efectuate în raport cu această situație juridică sau cu soluționarea dată unor aspecte de fapt și de drept referitoare la un aspect fundamental comun celor două cauze, care formează astfel premisa logică indispensabilă deciziei cuprinse în dispozitivul hotărârii, se opun unei reexaminări a aceluiași aspect de drept, deja soluționat, chiar dacă procedura ulterioară urmărește scopuri diferite de cele care au constituit obiectul și «*petitium*" ale primei proceduri."

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

5 Olimpiclub, societate cu răspundere limitată al cărei obiect de activitate îl reprezintă construcția și gestionarea de infrastructuri sportive, este proprietara unui complex de instalații sportive situate pe un teren aparținând statului italian. La 27 decembrie 1985, aceasta a încheiat cu Associazione Polisportiva Olimpiclub (denumită în continuare „Associazione"), asociație fără scop lucrativ ai cărei membri fondatori erau, în cea mai mare parte, deținători de părți sociale ale Olimpiclub, un contract care permitea Associazione să utilizeze ansamblul instalațiilor complexului sportiv menționat (denumit în continuare „împrumut de folosință"). În contrapartidă, Associazione trebuia, în primul rând, să suporte plata către statul italian a taxei domeniale (sumă care trebuia plătită în schimbul concesionării folosinței terenului), în al doilea rând, să plătească în fiecare an suma de 5 milioane ITL aferentă rambursării cheltuielilor forfetare anuale și, în al treilea rând, să transfere către Olimpiclub toate încasările brute ale Asociației corespunzătoare cuantumului global al cotizațiilor anuale ale membrilor acesteia.

6 În anul 1992, administrația fiscală a efectuat verificări cu privire la acest împrumut de folosință și a ajuns la concluzia că părțile la acest contract, prin intermediul uni act legal din punctul de vedere al formei, urmăreau în realitate exclusiv obiectivul eludării legii pentru a obține un avantaj fiscal. Astfel, Olimpiclub ar fi transferat unei asociații fără

scop lucrativ toate sarcinile administrative și de gestiune a complexului sportiv în cauză, primind totodată veniturile generate de această asociație sub forma cotizațiilor plătite de membrii acesteia, care erau, pentru acest motiv, scutite de TVA. Întrucât a considerat, prin urmare, că împrumutul de folosință era inopozabil, administrația fiscală a atribuit Olimpiclub toate veniturile brute realizate de Associazione în cursul anilor care făceau obiectul controlului fiscal și a rectificat în consecință, prin patru decizii de rectificare, declarațiile de TVA prezentate de Olimpiclub pentru anii fiscali 1988-1991.

7 Olimpiclub a introdus o acțiune împotriva acestor decizii de rectificare la Commissione tributaria provinciale di primo grado di Roma (Comisia Fiscală Provincială de Primă Instanță din Roma), care a admis acțiunea, hotărând că administrația fiscală înlăturase în mod greșit efectele juridice ale împrumutului de folosință, în condițiile în care aceasta nu demonstrase existența unui acord fraudulos.

8 Administrația fiscală a introdus apel împotriva acestei decizii la Commissione tributaria regionale del Lazio (Comisia Fiscală Regională din Lazio), care a confirmat decizia menționată. Potrivit acestei instanțe, administrația fiscală nu demonstrase existența unei intenții frauduloase a celor două părți care încheiaseră împrumutul de folosință, motivele care le determinaseră să încheie acest contract putând în mod legitim să fie legate de caracterul neeconomic al gestiunii directe a unei activități preponderent sportive de către o societate comercială.

9 Împotriva acestei ultime decizii administrația fiscală a introdus recurs la instanța de trimitere. Întrucât între timp Olimpiclub a fost declarată în faliment, lichidatorul acestui faliment s-a constituit parte în calitate de intimat în procedura în recurs.

10 În cadrul acestei proceduri, lichidatorul a invocat existența a două hotărâri ale Commissione tributaria regionale del Lazio care au dobândit autoritate de lucru judecat si care aveau ca obiect decizii de rectificare în materia TVA-ului emise în urma aceluiași

control fiscal privind Olimpiclub, însă referitoare la alți ani fiscali, și anume Hotărârile nr. 138/43/00 și 67/01/03, referitoare la anii fiscali 1992 și, respectiv, 1987.

11 Deși aceste hotărâri priveau perioade de impunere diferite, constatările cuprinse în acestea, precum și soluția dată ar avea, în temeiul articolului 2909 din Codul civil italian care consacră principiul autorității de lucru judecat, caracter obligatoriu în acțiunea principală.

12 Din decizia de trimitere reiese că, în materie de taxe, instanțele italiene, interpretând articolul 2909 din Codul civil italian, au rămas mult timp fidele principiului fragmentării hotărârilor, în temeiul căruia fiecare an fiscal își păstrează autonomia în raport cu ceilalți și face obiectul unei relații juridice distincte, între contribuabil și fisc, în raport cu anii fiscali anteriori și ulteriori, astfel încât, atunci când litigii referitoare la ani diferiți pentru același impozit (chiar referitoare la aspecte similare) fac obiectul unor hotărâri separate, fiecare litigiu își păstrează autonomia, iar decizia prin care este soluționat nu dobândește nicio autoritate de lucru judecat față de litigiile referitoare la alți ani fiscali.

13 Totuși, această abordare ar fi fost modificată recent, în special în ceea ce privește renunțarea la principiul fragmentării hotărârilor. De acum înainte, soluția care decurge dintr-o hotărâre pronunțată într-un litigiu, atunci când constatările legate de acesta privesc aspecte similare, poate fi invocată în mod util într-un alt litigiu, deși hotărârea menționată se referă la o perioadă fiscală diferită de cea care face obiectul procedurii în care este invocată.

14 În măsura în care prin cele două hotărâri menționate la punctul 10 din prezenta hotărâre s-a constatat existența unor motive economice valabile care justificau încheierea împrumutului de folosință între Associazione și Olimpiclub și erau, prin urmare, favorabile acesteia din urmă, pârâtul din acțiunea principală a susținut că recursul trebuie declarat inadmisibil întrucât urmărește să fie judecate din nou aceleași aspecte de drept și de fapt.

15 În lumina acestor elemente, instanța de trimitere se consideră ținută de hotărârile menționate, care atestă în mod definitiv caracterul real, licit și nefraudulos al împrumutului de folosință. Totuși, instanța de trimitere arată că acest fapt ar putea să însemne, pentru aceasta, imposibilitatea de a examina acțiunea principală în lumina legislației comunitare și a jurisprudenței Curții în materia TVA-ului, în special a Hotărârii din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609), și eventual de a constata existența unui abuz de drept.

16 Instanța de trimitere ia în considerare în special Hotărârea din 18 iulie 2007, Lucchini (C-119/05, Rep., p. I-6199), în care Curtea a hotărât că dreptul comunitar se opune aplicării unei dispoziții a dreptului național, precum articolul 2909 din Codul civil italian, care consacră principiul autorității de lucru judecat, atunci când această aplicare împiedică recuperarea unui ajutor de stat care a fost acordat cu încălcarea dreptului comunitar. Aceasta arată că hotărârea respectivă pare să ilustreze o anumită tendință a jurisprudenței Curții de a relativiza valoarea principiului autorității de lucru judecat și de a impune înlăturarea unui astfel de principiu pentru a respecta supremația dispozițiilor dreptului comunitar și a evita un conflict cu acestea. Instanța de trimitere se referă în această privință la Hotărârea din 1 iunie 1999, 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), precum și la Hotărârea din 13 ianuarie 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, Rec., p. I-837).

17 Întrucât perceperea TVA-ului joacă un rol important în constituirea resurselor proprii ale Comunității Europene, instanța de trimitere se întreabă dacă jurisprudența Curții impune nerecunoașterea caracterului obligatoriu al unei hotărâri naționale care a dobândit, în temeiul dreptului intern, autoritate de lucru judecat. În acțiunea principală, aplicarea articolului 2909 din Codul civil italian ar fi de natură să împiedice deplina punere în aplicare a principiului luptei împotriva abuzului de drept elaborat de jurisprudența Curții în materia TVA-ului ca instrument prin care se urmărește garantarea deplinei aplicări a sistemului comunitar al TVA-ului, această instanță referindu-se în această privință la Hotărârea Halifax și alții, citată anterior.

18 În aceste împrejurări, Corte suprema di cassazione a hotărât să suspende judecarea 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 […] Lucchini[, citată anterior]) 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?"

Cu privire la întrebarea preliminară

19 Instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dreptul comunitar se opune aplicării, în împrejurări precum cele din acțiunea principală, a unei dispoziții de drept național precum articolul 2909 din Codul civil italian într-un litigiu privind TVA-ul referitor la un an fiscal pentru care nu a intervenit încă nicio decizie judecătorească definitivă, în ipoteza în care această dispoziție ar împiedica luarea în considerare de către această instanță a normelor de drept comunitar în materia practicilor abuzive legate de taxa menționată.

20 Trebuie subliniat de la bun început că, pentru a răspunde la această întrebare, nu are relevanță că instanța de trimitere nu a expus în mod detaliat motivele pentru care ar putea exista îndoieli cu privire la caracterul real, licit și nefraudulos al împrumutului de folosință.

21 Olimpiclub a invocat principiul autorității de lucru judecat, astfel cum a fost interpretat în ordinea juridică italiană și descris la punctul 13 din prezenta hotărâre, pentru a susține că constatarea caracterului real, licit și nefraudulos al împrumutului de folosință, cuprins în hotărâri anterioare referitoare la perioade de impunere diferite, are un caracter obligatoriu și definitiv.

22 În această privință, trebuie amintită importanța pe care o are, atât în ordinea juridică comunitară, cât și în ordinile juridice naționale, principiul autorității de lucru judecat. Astfel, pentru a garanta atât stabilitatea dreptului și a raporturilor juridice, cât și o bună administrare a justiției, este necesar ca deciziile judecătorești devenite definitive după epuizarea căilor de atac disponibile sau după expirarea termenelor de exercitare a acestor căi de atac să nu mai poată fi contestate (Hotărârea din 30 septembrie 2003, Köbler, C-224/01, Rec., p. I-10239, punctul 38, și Hotărârea din 16 martie 2006, Kapferer, C-234/04, Rec., p. I-2585, punctul 20).

23 Prin urmare, dreptul comunitar nu impune unei instanțe naționale să înlăture aplicarea normelor interne de procedură care conferă autoritate de lucru judecat unei decizii, chiar dacă aceasta ar permite evitarea unei încălcări a dreptului comunitar prin decizia în cauză (a se vedea Hotărârea Kapferer, citată anterior, punctul 21).

24 În lipsa unei reglementări comunitare în materie, modalitățile de punere în aplicare a principiului autorității de lucru judecat aparțin ordinii juridice a statelor membre în temeiul principiului autonomiei procedurale a acestora. Aceste modalități nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor acțiuni similare din dreptul intern (principiul echivalenței) și nici să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică comunitară (principiul efectivității) (a se vedea în acest sens Hotărârea Kapferer, citată anterior, punctul 22).

25 Hotărârea Lucchini, citată anterior, nu este de natură să infirme analiza de mai sus. Astfel, această hotărâre privea o situație cu totul specială în care erau în discuție principii care reglementează repartizarea competențelor între statele membre și Comunitate în materia ajutoarelor de stat, Comisia Comunităților Europene având o

competență exclusivă de a examina compatibilitatea unei măsuri naționale de ajutor cu piața comună (a se vedea în acest sens Hotărârea Lucchini, citată anterior, punctele 52 și 62). Prezenta cauză nu ridică astfel de probleme de repartizare a competențelor.

26 În speță, se pune în special problema dacă interpretarea principiului autorității de lucru judecat la care instanța de trimitere face referire, potrivit căreia, 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, este compatibilă cu principiul efectivității.

27 În această privință, trebuie amintit că instanța comunitară s-a pronunțat deja în sensul că fiecare caz în care se ridică problema dacă o prevedere procedurală internă face imposibilă sau excesiv de dificilă aplicarea dreptului comunitar trebuie analizat ținând cont de locul pe care respectiva prevedere îl ocupă în cadrul procedurii în ansamblul său, de modul în care se derulează și de particularitățile acesteia în fața diverselor instanțe naționale. Din această perspectivă, trebuie să se țină cont, eventual, de principiile care stau la baza sistemului jurisdicțional național, precum protecția dreptului la apărare, principiul securității juridice și buna desfășurare a procedurii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec., p. I-4599, punctul 14).

28 Prin urmare, trebuie să se examineze în special dacă interpretarea menționată mai sus a articolului 2909 din Codul civil italian poate fi justificată în scopul protecției principiului securității juridice, având în vedere consecințele care decurg din acesta pentru aplicarea dreptului comunitar.

29 În această privință, trebuie să se constate, cum o face de altfel și instanța de trimitere, că interpretarea menționată nu numai că împiedică repunerea în discuție a unei decizii judecătorești care a dobândit autoritate de lucru judecat, chiar dacă această decizie presupune o încălcare a dreptului comunitar, însă împiedică de asemenea repunerea în

discuție, cu ocazia unui control judecătoresc referitor la o altă decizie a autorității fiscale competente care privește același contribuabil sau aceeași persoană impozabilă, însă un alt exercițiu fiscal, a oricărei constatări referitoare la un aspect fundamental comun, cuprinsă într-o decizie judecătorească ce a dobândit autoritate de lucru judecat.

30 O astfel de aplicare a principiului autorității de lucru judecat ar face, prin urmare, ca, în ipoteza în care decizia judecătorească devenită definitivă se întemeiază pe o interpretare a normelor comunitare privind practicile abuzive în materia TVA-ului contrară dreptului comunitar, aplicarea incorectă a acestor norme să aibă loc în fiecare nou exercițiu fiscal, fără ca această interpretare greșită să poată fi corectată.

31 În aceste condiții, trebuie să se concluzioneze că obstacole de o asemenea amploare în calea aplicării efective a normelor comunitare în materia TVA-ului nu pot fi justificate în mod rezonabil de principiul securității juridice și trebuie, prin urmare, să fie considerate contrare principiului efectivității.

32 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că dreptul comunitar se opune aplicării, în împrejurări precum cele din acțiunea principală, a unei dispoziții de drept național precum articolul 2909 din Codul civil italian într-un litigiu privind TVA-ul referitor la un an fiscal pentru care nu a fost pronunțată încă nicio decizie judecătorească definitivă, în măsura în care aceasta ar împiedica luarea în considerare de către instanța națională sesizată cu acest litigiu a normelor de drept comunitar în materia practicilor abuzive legate de taxa menționată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

33 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

Dreptul comunitar se opune aplicării, în împrejurări precum cele din acțiunea principală, a unei dispoziții de drept național precum articolul 2909 din Codul civil italian (codice civile) într-un litigiu privind taxa pe valoarea adăugată referitoare la un an fiscal pentru care nu a fost pronunțată încă nicio decizie judecătorească definitivă, în măsura în care aceasta ar împiedica luarea în considerare de către instanța națională sesizată cu acest litigiu a normelor de drept comunitar în materia practicilor abuzive legate de taxa menționată.

Semnături