

Cauza C-103/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

împotriva

Weald Leasing Ltd

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulat de

Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)]

„A țasea directiv? TVA — No?iunea «practic? abuziv?» — Opera?iuni de leasing puse în aplicare de un grup de întreprinderi în vederea e?alon?rii pl?ii TVA?ului nedeductibil”

Sumarul hotărârii

1. *Dispozi?ii fiscale — Armonizarea legisla?iilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? — A țasea directiv? — Opera?iuni care constituie o practic? abuziv? — No?iune*

(Directiva 77/388 a Consiliului)

2. *Dispozi?ii fiscale — Armonizarea legisla?iilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? — A țasea directiv? — Opera?iuni care constituie o practic? abuziv?*

(Directiva 77/388 a Consiliului)

1. Avantajul fiscal care rezult? din recurgerea de c?tre o întreprindere la opera?iuni de leasing având ca obiect bunuri, în locul cump?r?rii directe a acestor bunuri, nu constituie un avantaj fiscal a c?rui acordare ar fi contrar? obiectivului urm?rit prin dispozi?iile relevante din A țasea directiv? 77/388 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 95/7, ?i din legisla?ia na?ional? de transpunere a acestei directive, sub rezerva ca clauzele contractuale referitoare la aceste opera?iuni, în special cele privind stabilirea ratelor de leasing, s? corespund? condi?iilor normale ale pie?ei ?i ca implicarea unei societ??i ter?e intermediare în opera?iunile men?ionate s? nu fie de natur? s? se opun? aplic?rii dispozi?iilor respective, ceea ce este de competen?a instan?ei na?ionale s? verifice.

Împrejurarea c? aceast? întreprindere nu efectueaz?, în cadrul tranzac?iilor sale comerciale normale, opera?iuni de leasing este lipsit? de relevan?? în aceast? privin??. Astfel, constatarea existen?ei unei practici abuzive nu rezult? din natura tranzac?iilor comerciale la care recurge în mod normal autorul opera?iunilor, ci din obiectul, din scopul ?i din efectele acestor opera?iuni.

(a se vedea punctele 44 ?i 45 ?i dispozitiv 1)

2. Dacă anumite clauze contractuale referitoare la opera?iuni de leasing la care a recurs o întreprindere ?i/sau interven?ia unei societ??i ter?e intermediare în aceste opera?iuni constituie o practic? abuziv?, opera?iunile respective trebuie recalificate astfel încât s? fie restabilit? situa?ia care ar fi existat în lipsa elementelor acestor clauze contractuale care au caracter abuziv ?i/sau a

intervenției acestei societăți. În acest context, recalificarea operată nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corectă a taxei pe valoarea adăugată și prevenirea fraudei.

(a se vedea punctele 52 și 53 și dispozitiv 2)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

22 decembrie 2010(*)

„A șasea directivă TVA – Noțiunea «practică abuzivă» – Operațiuni de leasing puse în aplicare de un grup de întreprinderi în vederea evitării plății TVA-ului nedeductibil”

În cauza C-103/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Regatul Unit), prin decizia din 24 februarie 2009, primită de Curte la 13 martie 2009, în procedura

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

împotriva

Weald Leasing Ltd,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnul D. Šváby, doamna R. Silva de Lapuerta (raportor), domnii E. Juhász și T. von Danwitz, judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 3 iunie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Weald Leasing Ltd, de domnul M. Conlon, QC, și de doamna N. Shaw, barrister, mandată de domnul S. Walsh, solicitor;
- pentru guvernul Regatului Unit, de domnul S. Ossowski, în calitate de agent, asistat de doamna M. Hall, barrister;
- pentru Irlanda, de domnul D. O'Hagan, în calitate de agent, asistat de domnul A. Aston, SC;

- pentru guvernul elen, de domnul G. Kanellopoulos, precum și de doamnele S. Trekli și M. Tassopoulou, în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de doamna G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de domnul F. Arena, avvocato dello Stato;
- pentru Comisia Europeană, de domnul R. Lyal și de doamna M. Afonso, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 26 octombrie 2010, pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea noțiunii „practic abuziv”, în sensul Hotărârii din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609), al Hotărârii din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, Rep., p. I-897), precum și al Hotărârii din 22 mai 2008, Ampliscientifica și Amplifin (C-162/07, Rep., p. I-4019).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (denumiți în continuare „Commissioners”), pe de o parte, și Weald Leasing Ltd (denumit în continuare „Weald Leasing”), pe de altă parte, cu privire la taxa pe valoarea adăugată (denumit în continuare „TVA”) care a fost aplicată acestei societăți pentru o serie de operațiuni de leasing pe care le-a efectuat.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Articolul 2 punctul 1 din 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 modificat prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18, denumit în continuare „A șasea directivă”), prevede:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. 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]

4 Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, în versiunea rezultată din articolul 28f din aceasta, prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti:

(a) [TVA-ul] [datorat] sau [achitat] în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.” [traducere neoficială]

5 Articolul 27 din A șasea directivă are următorul cuprins:

„(1) Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile prezentei directive, în vederea simplificării procedurii de aplicare a impozitului sau pentru a preveni anumite tipuri de evaziune sau de fraudă fiscală. Măsurile destinate simplificării procedurii de aplicare a impozitului nu pot afecta, decât într-o măsură neglijabilă, valoarea impozitului datorat în etapa finală de consum.

(2) Statele membre care doresc să introducă măsurile prevăzute la alineatul (1) informează Comisia cu privire la aceasta și prezintă Comisiei toate informațiile relevante.

(3) Comisia informează celelalte state membre cu privire la măsurile propuse în termen de o lună.

(4) Decizia Consiliului se consideră adoptată dacă, în termen de două luni de la informarea celorlalte state membre conform dispozițiilor din alineatul anterior, nici Comisia și nici un alt stat membru nu solicită dezbateră chestiunii în Consiliu.

(5) Statele membre care la 1 ianuarie 1977 aplică măsuri speciale de tipul celor menționate la alineatul (1) pot menține aceste măsuri, cu condiția să notifice Comisia cu privire la aceasta înainte de 1 ianuarie 1978 și ca astfel de derogări, dacă au ca scop simplificarea procedurii de aplicare a impozitului, să respecte cerințele prevăzute la alineatul (1).” [traducere neoficială]

Reglementarea națională

6 Alineatul (1) al punctului 1 din anexa 6 la Legea din 1994 privind TVA (Value Added Tax Act 1994, denumită în continuare „VAT Act 1994”) prevede:

„În cazul în care

a) valoarea unei livrări efectuate de o persoană impozabilă în schimbul unei sume de bani este (cu excepția acestui alineat) mai mică decât valoarea de piață a acesteia și

b) există o legătură între persoana care efectuează livrarea și persoana care este destinatară a acesteia și

c) dacă livrarea este supusă impozitului, persoana care este destinatară livrării nu este îndreptățită, potrivit articolelor 25 și 26, la credit cu privire la întregul TVA aferent livrării,

Commissioners pot decide că valoarea livrării va fi considerată valoarea de piață.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

7 Churchill Group of Companies (denumită în continuare „grupul Churchill”) furnizează în principal servicii de asigurare scutite de TVA.

8 Churchill Management Ltd (denumită în continuare „CML”) și filialele acesteia, Churchill Accident Repair Centre (denumită în continuare „CARC”) și Weald Leasing, sunt membre ale Churchill Group.

9 CML și CARC au o rată de recuperare a TVA-ului aferent intrărilor de aproximativ 1 %, astfel că, atunci când acestea achiziționează echipamente, pot deduce doar 1 % din TVA-ul aferent achizițiilor respective echipamente.

10 Activitatea comercială a societății Weald Leasing este achiziționarea bunurilor în discuție, urmată de închirierea acestora în regim de leasing.

11 Suas Ltd (denumită în continuare „Suas”) este o societate deținută de consultantul fiscal în materie de TVA al grupului Churchill și de soția acestuia, însă nu face parte din acest grup. Singura activitate comercială importantă a societății Suas este închirierea de bunuri de la Weald Leasing și, ulterior, subînchirierea acestora societăților CML și CARC.

12 Atunci când CML sau CARC aveau nevoie de noi echipamente, acestea erau achiziționate de Weald Leasing, care le închiria în regim de leasing societății Suas, iar aceasta, la rândul său, le subînchiria societăților CML sau CARC.

13 Recurgând la această serie de operațiuni, CML și CARC evitau necesitatea de a achiziționa în mod direct echipamentele de care aveau nevoie sau de a face o plată unică pentru cuantumul total al TVA-ului nedeductibil aferent acestor achiziționări.

14 Obiectivul acestor operațiuni era divizarea și ealonarea plății acestei sume astfel încât să fie amânată obligația fiscală pe care o avea grupul Churchill.

15 Astfel, CML și CARC își îndeplineau imediat obligația de plată a TVA-ului nedeductibil, care nu se calcula în raport cu costul total al achiziționării echipamentului, ci în raport cu cuantumul chiriilor pentru echipament, care era ealonat pe durata contractelor de leasing.

16 Commissioners au emis decizii de impunere prin intermediul cărora au respins cererea formulată de Weald Leasing având ca obiect deducerea TVA-ului aferent intrărilor plătite pentru bunurile închiriate între lunile octombrie 2000 și octombrie 2004, pentru motivul că operațiunile în discuție nu constituiau activități economice și aveau caracter abuziv.

17 Weald Leasing a formulat o cale de atac împotriva deciziilor menționate, susținând că aceste operațiuni nu fuseseră realizate doar în scopul obținerii unui avantaj fiscal și că furnizarea echipamentelor prin intermediul unui contract de leasing nu era contrară obiectivelor celei de A șasea directive.

18 După ce a fost pronunțată Hotărârea Halifax și alții, Commissioners au renunțat la argumentul potrivit căruia operațiunile în discuție nu aveau caracterul de activități economice și au susținut numai faptul că aceste operațiuni constituiau o practică abuzivă.

19 Printr-o hotărâre din 7 februarie 2007, VAT and Duties Tribunal a apreciat că obiectivul esențial al respectivelor operațiuni era obținerea unui avantaj fiscal, constând în amânarea plății TVA-ului suportat de grupul Churchill prin încheierea de contracte de leasing, dar că acest avantaj nu era contrar obiectivului dispozițiilor relevante din A șasea directivă.

20 Această instanță a hotărât de asemenea că un abuz putea eventual rezulta, însă nu din contractele de leasing ca atare, ci din nivelul ratelor de leasing stabilite prin aceste contracte, precum și prin acordurile încheiate pentru a evita luarea unei decizii de către Commissioners potrivit anexei 6 la VAT Act 1994.

21 Commissioners au introdus apel împotriva acestei hotărâri la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, susținând că avantajul fiscal obținut de grupul Churchill era contrar obiectivelor urmărite prin A șasea directivă.

22 Prin hotărârea din 16 ianuarie 2008, High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, a respins apelul formulat de Commissioners împotriva acestei hotărâri, pentru motivul că

împrejurarea c? opera?iunile în discu?ie nu au fost realizate în cadrul unor tranzac?ii comerciale normale nu era suficient? pentru a se concluziona c? exista o practic? abuziv?, din moment ce avantajul fiscal ob?inut de grupul Churchill prin recurgerea la aceste opera?iuni nu era contrar principiului neutralit??ii fiscale sau vreunei alte dispozi?ii din A ?asea directiv?.

23 Commissioners au atacat aceast? hot?râre la instan?a de trimitere pentru motivul c? High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, omisese s? examineze problema dac? respectivele contracte de leasing intrau în cadrul tranzac?iilor comerciale normale ale p?r?ilor. Potrivit Commissioners, ar fi contrar obiectivelor urm?rite prin A ?asea directiv? s? se permit? unui contribuabil s? deduc? TVA?ul care a luat na?tere în amonte în urma unor opera?iuni f?r? obiect comercial real, care nu sunt efectuate în condi?ii normale de pia??, care nu implic? obliga?iile ?i riscurile legate în mod normal de astfel de contracte ?i care nu au fost încheiate în cadrul tranzac?iilor comerciale normale ale cocontractan?ilor.

24 În acest context, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) În împrejur?ri precum cele din prezenta cauz?, în care o întreprindere care este în mare m?sur? scutit? de impozit adopt? o structur? de leasing având ca obiect bunuri la care particip? un ter? intermediar, în loc s? cumpere bunurile direct, aceast? structur? de leasing având ca obiect bunuri sau orice parte a acesteia d? na?tere unui avantaj fiscal care este contrar obiectivelor urm?rite de A ?asea directiv?, în sensul punctului 74 din Hot?rârea [Halifax ?i al?ii, citat? anterior]?

2) ?inând seama de faptul c? A ?asea directiv? TVA are în vedere leasing?ul de bunuri de c?tre întreprinderi care sunt scutite sau care sunt par?ial scutite de impozit ?i ?inând seama de referirea f?cut? de Curte la «tranzac?iile comerciale normale» la punctele 69 ?i 80 din Hot?rârea Halifax ?i al?ii [citat? anterior,] ?i la punctul 27 din [Hot?rârea Ampliscientifica ?i Amplifin, citat? anterior], precum ?i de lipsa unei astfel de referiri în Hot?rârea [Part Service, citat? anterior], constituie o practic? abuziv? faptul c? o întreprindere care este scutit? sau care este par?ial scutit? de impozit ac?ioneaz? astfel în condi?iile în care, în cadrul tranzac?iilor sale comerciale normale, nu recurge la opera?iuni de leasing?

3) În cazul în care r?spunsul la a doua întrebare este afirmativ:

a) care este relevan?a no?iunii «tranzac?ii comerciale normale» în contextul punctelor 74 ?i 75 din Hot?rârea Halifax ?i al?ii [citat? anterior]: aceast? no?iune este pertinent? în ceea ce prive?te punctul 74, punctul 75 sau în ceea ce prive?te ambele puncte?

b) referirea la «tranzac?iile comerciale normale» prive?te:

- tranzac?iile pe care persoana impozabil? le efectueaz? în general;
- tranzac?iile pe care dou? sau mai multe p?r?i le efectueaz? în condi?ii normale de pia??
- tranzac?iile care sunt viabile din punct de vedere comercial;
- tranzac?iile care dau na?tere obliga?iilor ?i riscurilor comerciale care sunt în general asociate avantajelor comerciale care decurg din acestea;
- tranzac?iile care nu sunt artificiale, întrucât au în esen?? caracter comercial;
- orice alt tip sau categorie de tranzac?ii?

4) Dacă se consideră că structura de leasing având ca obiect bunuri sau orice parte a acesteia constituie o practică abuzivă, care este recalificarea juridică adecvată? În special, instanța națională sau administrația fiscală trebuie:

a) să ignore existența terțului intermediar și să stabilească faptul că TVA-ul trebuie aplicat asupra valorii normale de piață a ratelor de leasing,

b) să recalifice structura de leasing ca fiind o cumpărare directă sau

c) să recalifice tranzacția în orice alt mod pe care instanța națională sau administrația fiscală îl consideră adecvat pentru a restabili situația care ar fi existat în lipsa tranzacțiilor care constituie o practică abuzivă?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

25 Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă faptul că o întreprindere recurge la operațiuni de leasing având ca obiect bunuri, precum cele în discuție în acțiunea principală, care implică o societate terț intermediară, în loc să cumpere direct aceste bunuri, are ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare este contrară obiectivului urmărit prin dispozițiile celei de A șasea directive și dacă, în măsura în care, în cadrul tranzacțiilor sale comerciale normale, întreprinderea respectivă nu efectuează operațiuni de leasing, recurgerea la astfel de operațiuni constituie o practică abuzivă.

26 Trebuie să se amintească faptul că aplicarea reglementării Uniunii nu poate fi extinsă într-o asemenea măsură încât să acopere practicile abuzive ale operatorilor economici, și anume, operațiunile care nu sunt realizate în cadrul tranzacțiilor comerciale normale, ci doar cu scopul de a beneficia în mod abuziv de avantajele prevăzute de dreptul Uniunii, și că acest principiu al interzicerii practicilor abuzive se aplică de asemenea domeniului TVA-ului (a se vedea Hotărârea Halifax și alții, citat anterior, punctele 69 și 70, precum și Hotărârea Ampliscientifica și Amplifin, citat anterior, punctul 27).

27 Pe de altă parte, 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. În cazul în care persoana impozabilă poate să aleagă între două operațiuni, A șasea directivă nu îi impune să o aleagă pe cea care implică plata valorii celei mai mari a TVA-ului. Dimpotrivă, persoana impozabilă are dreptul să aleagă structura activității sale astfel încât să își limiteze datoria fiscală (a se vedea Hotărârea Halifax și alții, citat anterior, punctul 73, precum și Hotărârea Part Service, citat anterior, punctul 47).

28 În acest context, Curtea a hotărât că, în domeniul TVA-ului, constatarea existenței unei practici abuzive impune îndeplinirea a două condiții.

29 Pe de o parte, 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 urmărit prin aceste dispoziții (a se vedea Hotărârea Halifax și alții, citat anterior, punctul 74, precum și Hotărârea Part Service, punctul 42).

30 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. Astfel, interzicerea

practicilor abuzive nu este relevant? atunci când opera?iunile în cauz? pot avea o alt? justificare decât simpla ob?inere a unor avantaje fiscale (a se vedea Hot?rârea Halifax ?i al?ii, citat? anterior, punctul 75, precum ?i Hot?rârea Part Service, citat? anterior, punctul 42).

31 În ceea ce prive?te ac?iunea principal?, din decizia de trimitere reiese c? scopul esen?ial al opera?iunilor de leasing în discu?ie în ac?iunea principal? era ob?inerea unui avantaj fiscal, ?i anume, e?alonarea pl???ii cuantumului TVA?ul aferent achizi?iilor în cauz?, astfel încât s? fie amânat? obliga?ia de plat? a TVA?ului pe care o avea grupul Churchill.

32 Cu toate acestea, pentru a concluziona în sensul existen?ei unei practici abuzive, trebuie de asemenea ca, în pofida aplic?rii formale a condi?iilor prev?zute de dispozi?iile relevante din A ?asea directiv? ?i din legisla?ia na?ional? de transpunere a acestei directive, acest avantaj fiscal s? fie contrar obiectivului urm?rit prin aceste dispozi?ii.

33 În aceast? privin??, este necesar s? se arate c? opera?iunile de leasing intr? în domeniul de aplicare al celei de A ?asea directive ?i c? avantajul fiscal care poate eventual rezulta din recurgerea la astfel de opera?iuni nu constituie, în sine, un avantaj fiscal a c?rui acordare ar fi contrar? obiectivului urm?rit prin dispozi?iile relevante din aceast? directiv? ?i din legisla?ia na?ional? de transpunere a acesteia.

34 Astfel, nu se poate repro?a unei persoane impozabile faptul c? a ales o opera?iune de leasing care îi ofer? un avantaj ce const?, astfel cum reiese din decizia de trimitere, în e?alonarea pl???ii datoriei sale fiscale, în locul unei opera?iuni de cump?rare care nu îi ofer? un astfel de avantaj, din moment ce TVA?ul aferent acestei opera?iuni de leasing este pl?tit corect ?i integral.

35 Or, nu se contest? c? aceasta este situa?ia în ceea ce prive?te TVA?ul aferent opera?iunilor de leasing în discu?ie în ac?iunea principal? ?i c?, pentru fiecare dintre aceste opera?iuni, societ???ile vizate au pl?tit cuantumul corect al TVA?ului aferent ie?irilor ?i au dedus, atunci când au putut, cuantumul corect al TVA?ului aferent intr?rilor.

36 Astfel, Weald Leasing a putut deduce TVA?ul aferent bunurilor pe care le?a achizi?ionat numai datorit? faptului c? aceast? societate nu desf???oar? activit???i de asigurare, ci activit???i de leasing supuse TVA?ului ?i nescutite.

37 În acela?i mod, CML ?i CARC nu au dedus TVA?ul aferent ratelor de leasing pl?tite societ???ii Suas deoarece acesta era nerecuperabil la un nivel de 99 % din cuantumul s?u.

38 În plus, recurgerea la o opera?iune de leasing având ca obiect un bun nu implic?, în sine, faptul c? cuantumul TVA?ului aferent acestei opera?iuni este inferior celui care ar fi fost pl?tit în cazul cump?r?rii acestui bun.

39 Date fiind acestea, instan?a de trimitere va trebui s? stabileasc?, pe de o parte, dac? clauzele contractuale referitoare la opera?iunile de leasing în discu?ie în ac?iunea principal? sunt contrare dispozi?iilor celei de A ?asea directive ?i ale legisla?iei na?ionale de transpunere a acestei directive. Aceasta ar fi situa?ia, printre altele, dac? s?ar dovedit c? ratele de leasing stabilite sunt excesiv de sc?zute ?i nu corespund niciunei realit???i economice.

40 Pe de alt? parte, aceast? instan?? va trebui de asemenea s? stabileasc? dac? implicarea unei societ???i ter?e intermediare, în spe?? Suas, în aceste opera?iuni este de natur? s? se opun? aplic?rii acestor dispozi?ii.

41 În aceast? privin??, instan?a men?ionat? va trebui s? verifice în special dac?, astfel cum reiese din anumite înscrisuri din dosar ?i cum s?a expus în cursul ?edin?ei, implicarea societ???ii

Suas în operațiunile menționate a împiedicat Commissioners să pună în aplicare alineatul (1) din anexa 6 la VAT Act 1994 în ceea ce privește aceste operațiuni.

42 În acest context, argumentul prezentat de Weald Leasing, potrivit căruia principiul interzicerii practicilor abuzive nu se aplică încălțării acestei dispoziții pentru motivul că aceasta din urmă ar intra numai sub incidența dreptului național, nu poate fi primit, în condițiile în care dispoziția menționată a fost adoptată în temeiul articolului 27 din A șasea directivă și face parte din legislația națională de punere în aplicare a acestei directive.

43 Pe de altă parte, împrejurarea că o întreprindere care a recurs la operațiuni de leasing, precum cele în discuție în acțiunea principală, nu efectuează, în cadrul tranzacțiilor sale comerciale normale, operațiuni de leasing nu are influență asupra considerațiilor anterioare.

44 Astfel, constatarea existenței unei practici abuzive nu rezultă din natura tranzacțiilor comerciale la care recurge în mod normal autorul operațiunilor în cauză, ci din obiectul, din scopul și din efectele acestor operațiuni.

45 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare că avantajul fiscal care rezultă din recurgerea de către o întreprindere la operațiuni de leasing având ca obiect bunuri, precum cele în discuție în acțiunea principală, în locul cumpărării directe a acestor bunuri, nu constituie un avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin dispozițiile relevante din A șasea directivă și din legislația națională de transpunere a acestei directive, cu condiția ca clauzele contractuale referitoare la aceste operațiuni, în special cele privind stabilirea ratelor de leasing, să corespundă condițiilor normale ale pieței și ca implicarea unei societăți terțe intermediare în operațiunile menționate să nu fie de natură să se opună aplicării dispozițiilor respective, ceea ce este de competența instanței de trimitere să verifice. Împrejurarea că această întreprindere nu efectuează, în cadrul tranzacțiilor sale comerciale normale, operațiuni de leasing este lipsită de relevanță în această privință.

Cu privire la a treia întrebare

46 Având în vedere răspunsul dat la prima și la a doua întrebare, nu este necesar să se răspundă la a treia întrebare.

Cu privire la a patra întrebare

47 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească în ce mod ar trebui să fie recalificate operațiunile în discuție în acțiunea principală dacă aceste operațiuni sau o parte din acestea ar constitui o practică abuzivă.

48 În această privință, trebuie să se amintească faptul că, atunci când a fost constatat existența unei practici abuzive, operațiunile implicate în aceasta trebuie recalificate astfel încât să fie restabilită situația care ar fi existat în lipsa operațiunilor ce constituie această practică abuzivă (a se vedea Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctele 94 și 98).

49 În primul rând, este, așadar, obligația instanței de trimitere să stabilească, în temeiul indicațiilor furnizate în răspunsul la prima și la a doua întrebare, dacă anumite elemente ale operațiunilor de leasing în discuție în acțiunea principală constituie o practică abuzivă.

50 Dacă aceasta ar fi situația, în al doilea rând, ar fi de competența acestei instanțe să recalifice operațiunile menționate astfel încât să fie restabilită situația care ar fi existat în lipsa elementelor ce constituie această practică abuzivă.

51 Astfel, în ipoteza în care instanța de trimitere ar ajunge la concluzia că unele dintre clauzele

contractuale referitoare la operațiunile de leasing în discuție în acțiunea principală și/sau intervenția societății Suas în aceste operațiuni constituie o practică abuzivă, această instanță ar trebui să recalifice operațiunile respective și să aibă seama de existența societății Suas și/sau modificând ori lăsând neaplicate aceste clauze contractuale.

52 În acest context, recalificarea operată de instanța menționată nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corectă a TVA-ului și prevenirea fraudei (a se vedea în acest sens Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 92).

53 În aceste condiții, este necesar să se răspundă la a patra întrebare cî, dacă anumite clauze contractuale referitoare la operațiunile de leasing în discuție în acțiunea principală și/sau intervenția unei societăți terțe intermediare în aceste operațiuni constituie o practică abuzivă, operațiunile respective trebuie recalificate astfel încât să fie restabilită situația care ar fi existat în lipsa elementelor acestor clauze contractuale care au caracter abuziv și/sau a intervenției acestei societăți.

Cu privire la cheltuielile de judecată

54 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 treia) declară:

1) **Avantajul fiscal care rezultă din recurgerea de către o întreprindere la operațiuni de leasing având ca obiect bunuri, precum cele în discuție în acțiunea principală, în locul cumpărării directe a acestor bunuri, nu constituie un avantaj fiscal a căruia acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin dispozițiile relevante din A sea 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, și din legislația națională de transpunere a acestei directive, cu condiția ca clauzele contractuale referitoare la aceste operațiuni, în special cele privind stabilirea ratelor de leasing, să corespundă condițiilor normale ale pieței și ca implicarea unei societăți terțe intermediare în operațiunile menționate să nu fie de natură să se opună aplicării dispozițiilor respective, ceea ce este de competența instanței de trimitere să verifice. Împrejurarea că această întreprindere nu efectuează, în cadrul tranzacțiilor sale comerciale normale, operațiuni de leasing este lipsită de relevanță în această privință.**

2) **Dacă anumite clauze contractuale referitoare la operațiunile de leasing în discuție în acțiunea principală și/sau intervenția unei societăți terțe intermediare în aceste operațiuni constituie o practică abuzivă, operațiunile respective trebuie recalificate astfel încât să fie restabilită situația care ar fi existat în lipsa elementelor acestor clauze contractuale care au caracter abuziv și/sau a intervenției acestei societăți.**

Semnături

* Limba de procedură: engleza.