

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

3 septembrie 2014(*)

„Trimitere preliminară – TVA – A șasea directivă 77/388/CEE – Articolul 11 secțiunea C alineatul (1) primul paragraf – Efect direct – Reducerea bazei de impozitare – Efectuarea a două operațiuni privind aceleași bunuri – Livrare de bunuri – Automobile vândute în leasing, în posesia cărora s-a reintrat, și revândute la licitație – Abuz de drept”

În cauza C-589/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Regatul Unit), prin decizia din 10 decembrie 2012, primită de Curte la 14 decembrie 2012, în procedura

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

împotriva

GMAC UK plc,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, și domnii J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot și A. Arabadjiev (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 5 decembrie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru GMAC UK plc, de R. Cordara, QC;
- pentru guvernul Regatului Unit, de J. Beeko, în calitate de agent, asistat de K. Lasok, QC;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal, de A. Cordewener și de C. Soulay, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 11 secțiunea C alineatul (1) primul paragraf 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 de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

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 GMAC UK plc (denumită în continuare „GMAC”), pe de altă parte, cu privire la suma supusă taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru livrări pe care GMAC le-a efectuat în executarea unor contracte de leasing de autovehicule.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 11 secțiunea A din A șasea directivă, referitor la baza de impozitare pe teritoriul țării, prevedea:

„(1) Baza de impozitare este constituită:

(a) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii [...], din toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții legate de prețul livrării sau al prestării;

[...]”

4 Articolul 11 secțiunea C din A șasea directivă, privind dispoziții diverse, prevedea la alineatul (1):

„În cazul anulării, al refuzului sau al neplătii totale sau parțiale ori în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

Totuși, în cazul neplătii totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la această normă.”

Dreptul Regatului Unit

5 Din decizia de trimitere rezultă că legislația prin care s-a transpus articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă conținea două serii de dispoziții. Prima se aplica în cazul reducerii contrapartidei, iar a doua se aplica și acorda o reducere, adică o degrevare pentru creanțele nerecuperabile în caz de neplată totală sau parțială.

Dispozițiile naționale aferente reducerii contrapartidei

6 Aceste dispoziții figurau, începând cu anul 1995, la articolul 38 coroborat cu articolul 24 din Regulamentul din 1995 privind contabilizarea și înregistrarea TVA-ului (VAT Regulations 1995). Acestea prevedeau că, în cazul în care exista o scădere a contrapartidei aferente unei livrări de bunuri care includea o anumită valoare a TVA-ului, persoana impozabilă trebuia să își ajusteze înregistrările contabile referitoare la TVA prin introducerea unei valori negative corespunzătoare valorii relevante a TVA-ului. Astfel, scăderea contrapartidei nu era recunoscută decât dacă aceasta era prevăzută într-o notă de credit sau într-un alt document cu efecte similare. În

perioada 1990-1995 se aplicau reguli echivalente.

Dispozițiile naționale aferente creanțelor nerecuperabile

7 Pentru livrările efectuate între 2 octombrie 1978 și 26 iulie 1990, degrevarea pentru creanțe nerecuperabile era aplicabilă în temeiul „regimului anterior”. Pentru livrările efectuate între 1 aprilie 1989 și 19 martie 1997, cererile de degrevare puteau fi formulate în temeiul „noului regim”. În cursul perioadei de suprapunere, mai precis între 1 aprilie 1989 și 26 iulie 1990, cererea putea fi prezentată în temeiul unuia sau al celuilalt regim.

– Regimul anterior

8 Regimul anterior a fost instituit prin secțiunea 12 din Legea privind finanțele din 1978 (Finance Act 1978) și reintrodus în secțiunea 22 din Legea din 1983 privind taxa pe valoarea adăugată (Value Added Tax Act 1983, denumită în continuare „VATA 1983”).

9 Secțiunea 22 din VATA 1983 prevede:

„(1) În cazul în care

- (a) o persoană a livrat bunuri sau a prestat servicii cu titlu oneros și a declarat și a plătit impozit pentru această livrare de bunuri sau prestare de servicii, iar
- (b) persoana obligată să plătească orice sold restant al contrapartidei a intrat în stare de insolvență,

atunci, sub rezerva subsecțiunii (2) și a dispozițiilor subsecțiunii (3) de mai jos, prima persoană menționată are dreptul să formuleze o cerere în atenția Commissioners de rambursare a cuantumului TVA-ului datorat pentru soldul neachitat.

(2) Nimeni nu are dreptul la rambursare în temeiul prezentei secțiuni decât dacă

- (a) cuantumul creanței a fost stabilit în cadrul procedurii de insolvență, iar cuantumul astfel stabilit corespunde soldului contrapartidei, micșorat cu cuantumul cererii;
- (b) valoarea livrării depășește valoarea acesteia pe piața deschisă;
- (c) în cazul livrării de bunuri, dreptul de proprietate asupra acestora a fost transmis destinatarului [...]

10 Astfel cum rezultă din decizia de trimitere, potrivit secțiunii 22 din VATA 1983, o persoană era considerată insolubilă în sensul acestei secțiuni dacă a fost declarată în stare de insolvență sau dacă tribunalul a pronunțat o ordonanță privind gestiunea patrimoniului acesteia în cadrul procedurii de insolvență. O societate era insolubilă dacă făcea obiectul unei lichidări voluntare sau forțate, iar „circumstanțele erau de așa natură încât societatea se afla în incapacitatea de a-și plăti datoriile”.

– Noul regim

11 Secțiunea 11 din Legea din 1990 privind finanțele (Finance Act 1990) a instituit noul regim și a abrogat regimul anterior pentru livrările ulterioare datei de 26 iulie 1990.

12 Noul regim s-a aplicat livrărilor ulterioare datei de 1 aprilie 1989. Acesta a fost reintrodus în secțiunea 36 din Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată (Value Added Tax Act 1994), care avea următorul conținut:

„1) Subsecțiunea 2) de mai jos se aplică în cazul în care:

- a) o persoană a livrat bunuri sau a prestat servicii cu titlu oneros și a declarat și a plătit TVA pentru această livrare de bunuri sau prestare de servicii;
- b) contrapartida, totală sau parțială, aferentă livrării de bunuri sau prestării de servicii a fost eliminată din înregistrările sale contabile ca fiind o creanță nerecuperabilă și
- c) s-a scurs o perioadă [...] de șase luni [care înlocuiește perioada de doi ani din dispozițiile secțiunii 11 din Legea din 1990 privind finanțele] (începând cu data la care a avut loc livrarea de bunuri).

2) sub rezerva următoarelor dispoziții ale prezentei secțiuni și a regulilor care rezultă din acestea, o persoană are dreptul să adreseze Commissioners o cerere de rambursare a cuantumului TVA-ului datorat pentru soldul menționat.

[...]

4) Nimeni nu are dreptul la rambursare în temeiul subsecțiunii 2) de mai sus decât dacă:

- a) valoarea livrării depășește valoarea normală a acesteia și
- b) în cazul livrării de bunuri, dreptul de proprietate asupra acestora a fost transmis destinatarului livrării sau unei persoane care dobândește un drept de la această persoană, prin intermediul acestei persoane sau pentru această persoană

[...]”

Ordinul din 1992 privind taxa pe valoarea adăugată pentru automobile

13 Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord accepta deduceri ale TVA-ului aferent vânzării de autovehicule second-hand în termeni în esență identici în legislațiile sale succesive, printre care Ordinul din 1992 privind taxa pe valoarea adăugată pentru automobile [Value Added Tax (Cars) Order 1992, denumit în continuare „Cars Order”].

14 În conformitate cu articolul 8 din Cars Order, în cazul în care un comerciant de automobile vindea un automobil second-hand, TVA-ul trebuia perceput pentru o sumă egală cu profitul comerciantului.

15 Cu toate acestea, articolul 4 din Cars Order prevedea un tratament specific în cazul înstrăinării autovehiculelor reintrate în posesia vânzătorului:

„(1) Niciuna dintre următoarele descrieri de operațiuni nu trebuie considerată o livrare de bunuri sau o prestare de servicii;

- (a) înstrăinarea unui automobil folosit de o persoană care a reintrat în posesia acestuia conform termenilor unui acord financiar, dacă automobilul respectiv se află în aceeași stare în care era în momentul reîntrării în posesie [...]

Litigiul principal și întrebările preliminare

16 GMAC este o societate înregistrată în scopuri de TVA care are ca obiect principal de activitate vânzarea de autovehicule cu plată în rate.

17 În cadrul acestor vânzări, un consumator își alege un autovehicul de la un comerciant, solicitându-i acordarea unei anumite finanțări. În continuare, acesta este orientat către societăți de leasing precum GMAC. Când între cele trei părți există un acord, comerciantul vinde automobilul societății de leasing, iar aceasta livrează automobilul consumatorului final în temeiul unui „contract de leasing”.

18 Vânzarea acestor autovehicule către GMAC de către comercianții de automobile era supusă cotei normale de TVA. Livrarea autovehiculelor de către GMAC clienților finali, în temeiul unor contracte de leasing, era de asemenea supusă cotei normale de TVA. În cazul în care clientul nu își îndeplinea obligațiile, GMAC reîntra în posesia automobilului și îl vindea la licitație. Încasările din vânzare erau sczute din soldul ratelor datorate de client.

19 Livrarea unui autovehicul în cadrul unui contract de leasing era considerată, în scopuri de TVA, drept o livrare de bunuri. TVA-ul devenea exigibil la livrarea autovehiculului de către GMAC clienților finali pentru întreaga sumă datorată, cu excepția cheltuielilor financiare. Dacă ulterior se reîntra în posesia acestui autovehicul și era vândut la licitație, conform în special articolului 4 din Cars Order, această vânzare la licitație nu era considerată o livrare de bunuri și nici o prestare de servicii.

20 În cazul rezilierii amiabile a unui contract de leasing având ca obiect un autovehicul, care are ca efect revânzarea acestuia, Commissioners au admis întotdeauna că se aplică articolul 38 din VAT Regulations 1995, cu consecința că trebuia să se considere că GMAC efectua operațiunea de leasing în schimbul unei contrapartide reduse până la concurența încasărilor din revânzare. Cu toate acestea, până la decizia pronunțată de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Regatul Unit), în cauza C&E Commissioners v GMAC (2004), ei nu au admis aplicarea aceleiași regim atunci când clientul nu își îndeplinea obligațiile, iar autovehiculul reîntra în posesia GMAC și era vândut la licitație.

21 Începând cu această decizie, articolul 38 din VAT Regulations 1995 se aplică și în cazul neîndeplinirii obligațiilor de către client și al revânzării autovehiculului la licitație de către GMAC. High Court of Justice a considerat de asemenea că este aplicabil și Cars Order, astfel încât GMAC nu trebuie să plătească TVA pentru încasările din vânzarea la licitație. Instanța de trimitere arată în această privință că aplicarea coroborată a acestor dispoziții atrage un „efect de chilipir” potrivit căruia, în final, cuantumul TVA-ului datorat este mai mic decât cel care ar fi fost datorat în cazul în care A șasea directivă ar fi fost transpusă în mod corect.

22 Prin urmare, GMAC a inițiat o nouă procedură vizând de asemenea perioada 1978-1997 și întemeiată integral pe efectul direct al celei de A șasea directive. De această dată, pretențiile acesteia au ca obiect partea din contrapartida pentru livrarea autovehiculului la client rămasă neachitată ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor de către acesta. Suma respectivă nu reprezintă o reducere de preț în sensul articolului 11 secțiunea C alineatul (1) primul paragraf din A șasea directivă. Este vorba despre o neplată parțială în sensul acestei dispoziții, și anume despre o creanță nerecuperabilă.

23 Astfel, printr-o scrisoare din 20 februarie 2006, GMAC a solicitat o degrevare pentru creanțe nerecuperabile pentru perioada 1978-1997, la originea creia se afla rezilierea unor contracte de leasing de autovehicule încheiate cu clienții ca urmare a neplătii prețului de vânzare

stabilit. Commissioners au respins această cerere printr-o decizie din 18 iulie 2006.

24 First-tier Tribunal (Tax Chamber) a admis acțiunea formulată de GMAC împotriva acestei decizii, apreciind că condițiile legale de eligibilitate erau incompatibile cu dreptul Uniunii și că cererile GMAC având ca obiect degrevarea pentru creanțe nerecuperabile nu determinau distorsiuni sau întreruperi ale neutralității fiscale contrare dreptului Uniunii.

25 Sesizat în apel, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) consideră, dimpotrivă, că articolul 38 din VAT Regulations 1995, astfel cum a fost interpretat prin decizia pronunțată de High Court of Justice în cauza C & E Commissioners v GMAC (2004), împreună cu Cars Order nu constituie o punere în aplicare efectivă a celei de a șasea directive întrucât aceasta are ca efect o reducere excesivă a TVA-ului, incompatibilă cu finalitatea acestei directive și, prin urmare, contrară dreptului Uniunii.

26 În aceste condiții, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În cazul a două operațiuni privind aceleași bunuri, în ce măsură are dreptul o persoană impozabilă să invoce atât efectul direct al unei dispoziții din [A șasea directivă] în legătură cu una dintre operațiuni, cât și dispozițiile de drept național în legătură cu cealaltă operațiune, dacă procedând astfel s-ar ajunge la un rezultat fiscal global în legătură cu cele două operațiuni pe care nici dreptul național, nici [A șasea directivă], aplicate în mod separat celor două operațiuni, nu l-ar determina sau nu ar urmări să îl determine?

2) În cazul în care răspunsul la prima întrebare este că există împrejurări în care persoana impozabilă nu ar avea dreptul să procedeze astfel (sau nu ar avea dreptul să procedeze astfel într-o anumită măsură), care sunt aceste împrejurări și, în special, care este raportul dintre cele două operațiuni care ar da naștere unor astfel de împrejurări?

3) Răspunsurile la prima și la a doua întrebare sunt diferite după cum tratamentul național aplicat unei operațiuni este sau nu este conform cu A șasea directivă TVA?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a treia întrebare

27 Prin intermediul primei și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 11 secțiunea C alineatul (1) primul paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări precum cele din cauza principală, un stat membru poate interzice unei persoane impozabile să invoce efectul direct al acestei dispoziții în legătură cu o operațiune, pentru motivul că această persoană impozabilă poate invoca dispozițiile dreptului național în legătură cu o altă operațiune privind aceleași bunuri și că aplicarea cumulată a acestor dispoziții ar conduce la un rezultat fiscal global pe care nici dreptul național, nici A șasea directivă, aplicate în mod separat acestor operațiuni, nu l-ar determina sau nu ar urmări să îl determine.

28 Această instanță solicită în plus să se stabilească dacă faptul că dreptul național aplicabil acestei din urmă operațiuni este sau nu este conform cu A șasea directivă este relevant în această privință.

29 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptați să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva

statului fie atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a directivei în dreptul național, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect (Hotărârea Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 31 și jurisprudența citată).

30 O dispoziție din dreptul Uniunii este necondiționată în cazul în care enunță o obligație care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu este subordonată, în privința executării sau a efectelor, intervenției vreunui act fie al instituțiilor Uniunii, fie al statelor membre (Hotărârea Almos Agrárkölkereskedelmi, EU:C:2014:328, punctul 32 și jurisprudența citată).

31 Articolul 11 secțiunea C alineatul (1) primul paragraf din A șasea directivă definește cazurile în care statele membre sunt obligate să procedeze la reducerea bazei de impozitare în consecință și în condițiile pe care acestea le stabilesc. Astfel, această dispoziție obligă statele membre să reducă baza de impozitare de fiecare dată când, ulterior încheierii unei tranzacții, o parte sau întreaga contrapartidă nu este percepută de persoana impozabilă (Hotărârea Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 16).

32 Deși această dispoziție lasă astfel statelor membre o anumită marjă de apreciere atunci când instituie măsuri care permit stabilirea cuantumului reducerii, această împrejurare nu afectează însă caracterul precis și necondiționat al obligației de a lua în considerare reducerea bazei de impozitare în cazurile prevăzute la articolul respectiv. Acesta îndeplinește, prin urmare, condițiile pentru a produce un efect direct (Hotărârea Almos Agrárkölkereskedelmi, EU:C:2014:328, punctul 34).

33 Astfel cum s-a expus de către instanța de trimitere în cererea de decizie preliminară, întrebările adresate Curții se explică prin faptul că, în cauza principală, autoritățile fiscale din Regatul Unit au considerat că persoana impozabilă nu poate beneficia simultan de un „efect de chilipir” și de articolul 11 secțiunea C alineatul (1) primul paragraf din A șasea directivă, în special ca urmare a faptului că aplicarea cumulată a articolului 38 din VAT Regulations 1995, a Cars Order și a acestei directive ar conduce la un rezultat fiscal global pe care nici dreptul național, nici directiva amintită, aplicate în mod separat acestor operațiuni, nu l-ar determina sau nu ar urmări să îl determine.

34 Potrivit guvernului Regatului Unit, într-o situație precum cea din litigiul principal, TVA-ul facturat consumatorului final și datorat autorităților fiscale nu este calculat în raport cu contrapartida primită efectiv de persoana impozabilă în schimbul livrărilor efectuate. Or, efectul direct nu ar fi un principiu de drept al Uniunii care să poată fi utilizat pentru a obține un rezultat opus celui urmărit de directivă. Prin urmare, acest guvern consideră că persoana impozabilă nu are dreptul de a invoca dispozițiile dreptului național în legătură cu o operațiune și efectul direct al articolului 11 secțiunea C alineatul (1) primul paragraf din A șasea directivă în legătură cu cealaltă operațiune.

35 Această argumentație nu poate fi admisă.

36 Astfel, după cum rezultă din cuprinsul punctului 32 din prezenta hotărâre, articolul 11 secțiunea C alineatul (1) primul paragraf din A șasea directivă are efect direct deși, în împrejurările din cauza principală, problema dacă o persoană impozabilă precum GMAC poate invoca, în urma livrării unui bun în cadrul unui contract de leasing, dreptul de a obține o reducere a bazei de impozitare pe care îl conferă această dispoziție depinde de neexecutarea, totală sau parțială, de către clienții GMAC a obligației de plată care le revine în temeiul acestui contract.

37 Desigur, această dispoziție reprezintă expresia unui principiu fundamental al celei de A șasea directive, potrivit căruia baza de impozitare o constituie contraprestația primită efectiv și al căruia corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de TVA un cuantum

mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabil? (Hotărârea Almos Agrárkölkereskedelmi, EU:C:2014:328, punctul 22 și jurisprudența citată?).

38 Cu toate acestea, din dosarul prezentat Curții rezultă că, dacă vânzarea la licitație a autovehiculului recuperat de la client nu ar fi scutită de TVA în temeiul dreptului național însuși, contrapartida încasată pentru fiecare operațiune ar fi supusă impozitului. Baza de impozitare ar fi, așadar, constituită din sumele plătite de client în cadrul leasingului și de cumpărător în cadrul vânzării la licitație. Astfel, baza de impozitare ar corespunde, în conformitate cu principiul amintit la punctul anterior, contrapartidei primite efectiv de GMAC.

39 Or, în această privință, trebuie amintită jurisprudența constantă a Curții potrivit căreia statul membru care nu a luat, în termen, măsurile de executare impuse de o directivă nu poate opune particularilor neîndeplinirea de către el însuși a obligațiilor pe care aceasta le conține (a se vedea în special Hotărârea Rieser Internationale Transporte, C-157/02, EU:C:2004:76, punctul 22 și jurisprudența citată).

40 Prin urmare, împrejurarea că, în temeiul dreptului național, vânzarea la licitație a autovehiculului nu era considerată o livrare de bunuri sau o prestare de servicii nu poate determina ca persoana impozabilă să fie privată de dreptul de a obține o reducere a sumei impozabile în caz de neplată totală sau parțială a prețului, conform articolului 11 secțiunea C alineatul (1) primul paragraf din A șasea directivă.

41 Pe de altă parte, este necesar să se amintească faptul că, potrivit principiului fundamental inherent sistemului comun de TVA care rezultă din articolul 2 din Prima directivă 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301), precum și din articolul 2 din A șasea directivă, TVA-ul se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului (a se vedea în special Hotărârea Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punctul 29, și Hotărârea Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punctul 37).

42 În consecință, în caz de neplată totală sau parțială, cuantumul bazei de impozitare a contractului de leasing al unui automobil trebuie ajustat în funcție de contrapartida efectiv primită de persoana impozabilă în cadrul contractului respectiv. Contrapartida primită de această persoană impozabilă, plătită de un terț în cadrul unei alte operațiuni, în speță vânzarea la licitație a vehiculului restituit de client, nu are incidență asupra concluziei potrivit căreia persoana impozabilă menționată poate invoca efectul direct al articolului 11 secțiunea C alineatul (1) primul paragraf din A șasea directivă în cadrul contractului de leasing.

43 Din cele ce precedă rezultă că problema dacă dreptul național aplicabil operațiunii de vânzare la licitație este sau nu este conform cu A șasea directivă nu este relevantă în vederea stabilirii existenței sau inexistenței posibilității ca o persoană impozabilă precum GMAC să invoce drepturile care îi revin în temeiul articolului 11 secțiunea C alineatul (1) primul paragraf din A șasea directivă.

44 În plus, guvernul Regatului Unit arată că ar fi abuziv să se invoce efectul direct al acestei dispoziții în mod selectiv astfel încât să se creeze o situație în care rezultatul urmărit de legislația în cauză nu este atins.

45 În această privință trebuie arătat că, la punctele 74 și 75 din Hotărârea Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121), Curtea a hotărât în special că, pentru constatarea unei practici abuzive în domeniul TVA-ului, este necesar, pe de o parte, ca, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din A șasea directivă și din legislația națională de

transpunere a acesteia, operațiunile în cauză și aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să reiasă că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal.

46 Este de competența instanței naționale să verifice potrivit normelor privind probele din dreptul național – cu condiția să nu se aducă atingere eficacității dreptului Uniunii – dacă elementele constitutive ale unei practici abuzive sunt întrunite în litigiul principal. Cu toate acestea, Curtea, pronunțându-se asupra trimiterii preliminare, poate oferi, dacă este cazul, precizări destinate să orienteze instanța națională în interpretarea pe care aceasta o va efectua (a se vedea în special Hotărârea Halifax și alții, EU:C:2006:121, punctele 76 și 77, precum și jurisprudența citată).

47 Trebuie arătat că, deși, așa cum arată guvernul Regatului Unit, obiectivul urmărit de A șasea directivă nu poate fi atins, aceasta este urmarea unui „efect de chilipir” care rezultă exclusiv din aplicarea dreptului național. Astfel, după cum rezultă din cuprinsul punctului 38 din prezenta hotărâre, obținerea avantajului fiscal în discuție rezultă, în esență, din neimpozitarea vânzării la licitație a autovehiculului recuperat de la client, care rezultă din articolul 4 din Cars Order.

48 Pe de altă parte, Curtea a decis că alegerea făcută de un comerciant între operațiuni scutite și operațiuni impozabile se poate întemeia pe un ansamblu de elemente și în special pe considerații de natură fiscală legate de regimul obiectiv al TVA-ului. Astfel, atunci când persoana impozabilă poate alege între diferite operațiuni, aceasta are dreptul să aleagă structura activității sale astfel încât să își limiteze datoria fiscală (a se vedea Hotărârea RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punctul 54 și jurisprudența citată).

49 Având în vedere considerațiile care preced, este necesar să se răspundă la prima și la a treia întrebare că articolul 11 secțiunea C alineatul (1) primul paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări precum cele din cauza principală, un stat membru nu poate interzice unei persoane impozabile să invoce efectul direct al acestei dispoziții în legătură cu o operațiune pentru motivul că această persoană impozabilă poate invoca dispoziții ale dreptului național în legătură cu o altă operațiune privind aceleași bunuri și că aplicarea cumulată a acestor dispoziții ar conduce la un rezultat fiscal global pe care nici dreptul național, nici A șasea directivă, aplicate în mod separat acestor operațiuni, nu l-ar determina sau nu ar urmări să îl determine.

Cu privire la a doua întrebare

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

Cu privire la cheltuielile de judecată

51 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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:

Articolul 11 secțiunea C alineatul (1) primul paragraf 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 de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări precum cele din cauza principală, un stat membru nu poate interzice unei persoane impozabile să invoce efectul

direct al acestei dispoziții în legătură cu o operațiune pentru motivul că această persoană imposibilă poate invoca dispoziții ale dreptului național în legătură cu o altă operațiune privind aceleași bunuri și că aplicarea cumulată a acestor dispoziții ar conduce la un rezultat fiscal global pe care nici dreptul național, nici A șasea directivă, aplicate în mod separat acestor operațiuni, nu l-ar determina sau nu ar urmări să îl determine.

Semnături

* Limba de procedură: engleza.