CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
YVES BOT
prezentate la 13 septembrie 2007 [1]

1. Prezenta procedură de constatare a neîndeplinirii obligațiilor privește dispozițiile de drept german care determină locul furnizării serviciilor prestate de un executor testamentar în scopul impozitării acestora cu taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA"). Dreptul german prevede că aceste servicii sunt furnizate în locul în care executorul testamentar își desfășoară activitățile.

2. În ceea ce privește Comisia Comunităților Europene, aceasta consideră că respectivele servicii trebuie considerate ca fiind furnizate în locul de stabilire sau de instalare al clientului, conform dispozițiilor articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului [2] și că moștenitorul este clientul serviciilor.

3. Prin prezenta acțiune, Comisia solicită Curții să declare că, prin faptul că nu a stabilit locul de impozitare a serviciilor prestate de un executor testamentar conform acestor dispoziții, Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile.

I — Cadrul juridic

A — *Dreptul comunitar*

4. A șasea directivă armonizează condițiile de aplicare a TVA-ului în cadrul Uniunii. Potrivit articolului 2 punctul 1 din această directivă, TVA-ul se aplică prestărilor de servicii efectuate pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

1 — Limba originală: franceza.

2 — Directiva 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, denumită în continuare „A șasea directivă").

5. Locul în care o prestare de servicii este furnizată pentru aplicarea TVA-ului este stabilit la articolul 9 din respectiva directivă. Acest articol are ca obiect atât evitarea conflictelor de competență între statele membre susceptibile să conducă la o dublă impozitare, cât și evitarea neimpozitării.

6. Articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă conține o regulă generală potrivit căreia locul unei prestări de servicii este cel în care prestatorul și-a stabilit sediul activității sale profesionale. Astfel, conform acestei dispoziții, „locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde dispune de un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită” [traducere neoficială].

7. Articolul 9 alineatul (2) din A șasea directivă prevede în egală măsură alte criterii de legătură. Aceste criterii pot fi grupate în două categorii.

8. Prima categorie corespunde prestărilor de servicii care pot fi localizate efectiv. Este vorba despre prestările de servicii legate de un imobil, despre prestări de servicii de transport, despre activități culturale, artistice, sportive, științifice și altele și, în sfârșit, despre închirierea de bunuri mobile corporale. Aceste prestări sunt localizate în locul în care se află imobilul, în locul în care se efectuează transportul, în locul în care acestea sunt executate, respectiv în locul de utilizare a bunului mobil corporal închiriat.

9. A doua categorie de prestări de servicii reține țara clientului drept criteriu de localizare. Astfel, conform celui de al șaptelea considerent al Celei de a șasea directive, deși locul prestării de servicii este considerat, în principiu, ca fiind locul unde prestatorul și-a stabilit locul de desfășurare a activității sale economice, acesta este definit ca aflându-se în statul membru al clientului, în special în cazul anumitor servicii prestate între persoane impozabile al căror cost este inclus în prețul bunurilor.

10. Aceste servicii sunt citate la articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă. Printre serviciile vizate figurează, de exemplu, transferurile și cesiunile de drepturi de proprietate intelectuală, serviciile de publicitate, operațiunile bancare, financiare și de asigurări și punerea la dispoziție de personal.

11. Sunt menționate de asemenea, la a treia liniuță, serviciile prestate de avocați și alte

servicii similare. Articolul 9 alineatul (2) din A șasea directivă prevede următoarele:

„Totuși:

[…]

(e) locul prestării următoarelor servicii unor clienți stabiliți în afara Comunității sau unor persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar într-o țară diferită de cea a prestatorului este locul unde clientul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde are un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[…]

— serviciile prestate de consultanți, ingineri, birourile de consultanță, avocați, contabili și alte servicii similare, precum și prelucrările de date și furnizarea de informații,

[…]” [traducere neoficială]

12. În sfârșit, articolul 9 alineatul (3) din A șasea directivă prevede:

„Pentru a evita dubla impozitare, neimpozitarea sau denaturarea concurenței, statele membre pot considera, în ceea ce privește prestarea de servicii prevăzute la alineatul (2) litera (e) și închirierea de mijloace de transport:

(a) locul prestării de servicii care, în temeiul prezentului articol, este situat pe teritoriul țării, ca fiind situat în afara Comunității, atunci când utilizarea și exploatarea efective ale serviciilor au loc în afara Comunității;

(b) locul prestării de servicii care, în temeiul prezentului articol, este situat în afara Comunității, ca fiind situat pe teritoriul țării, atunci când utilizarea și exploatarea efective ale serviciilor au loc pe teritoriul lor.” [traducere neoficială]

B — *Dreptul național*

13. Articolul 3a din Legea privind taxa pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „UStG”) are următorul cuprins:

„1) O prestare de servicii este efectuată în locul unde prestatorul își desfășoară activitatea, sub rezerva articolelor 3b și 3f […]

[…]

3) În cazul în care clientul, căruia i se furnizează alte servicii, menționate la alineatul 4), este o întreprindere, prin derogare de la alineatul 1), se prezumă că serviciul este furnizat în locul unde clientul își desfășoară activitatea […]

4) Prin «alte servicii», în sensul alineatului 3), se înțelege:

[…]

celelalte servicii furnizate în cadrul activităților unui avocat, […] ale unui consultant fiscal […] și în special furnizarea de consultanță juridică, economică și tehnică;

[…]”

14. Secțiunea 33 din Liniile directoare privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuer-Richtlinien) prevede că articolul 3a alineatul 1) din UStG se aplică serviciilor prestate de executorul testamentar.

15. Conform acestor dispoziții și interpretării lor de către Bundesfinanzhof (Germania), serviciile prestate de un executor testamentar, inclusiv atunci când aceste servicii sunt furnizate de un avocat, de un consilier fiscal sau de un auditor, sunt considerate a fi efectuate în locul în care executorul testamentar își desfășoară activitățile.

II — **Procedura și concluziile părților**

16. Comisia consideră că locul furnizării serviciilor prestate în calitate de executor testamentar clienților instalați în afara

Comunității sau persoanelor impozabile stabilite într-un stat membru altul decât Germania ar trebui să fie stabilit conform dispozițiilor articolului 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță din A șasea directivă. Comisia a informat autoritățile germane cu privire la acest aspect printr-o scrisoare de punere în întârziere adresată la 19 aprilie 2005.

17. Prin scrisoarea din 23 iunie 2005, Republica Federală Germania a contestat această apreciere pentru motivul că serviciile furnizate de un executor testamentar nu sunt comparabile nici cu cele furnizate de un avocat, nici cu celelalte servicii prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță din A șasea directivă.

18. Comisia și-a reiterat analiza privind neconformitatea legislației germane cu dreptul comunitar într-un aviz motivat din 19 decembrie 2005.

19. Prin scrisoarea din 2 martie 2006, Republica Federală Germania și-a confirmat poziția.

20. Comisia a introdus prezenta acțiune printr-o cerere introductivă primită la grefă la 27 septembrie 2006. Republica Federală Germania și-a prezentat apărarea printr-un memoriu înregistrat la grefă la 20 noiembrie 2006. Comisia a depus o replică, iar Republica Federală Germania a depus o duplică.

21. Părțile nu au solicitat organizarea unei ședințe. Curtea a considerat de asemenea că nu este necesară organizarea unei ședințe.

22. Comisia solicită Curții să constate că Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă prin faptul că nu a stabilit locul prestării de servicii de către un executor testamentar conform acestor dispoziții, atunci când serviciile sunt furnizate unor clienți stabiliți în afara Comunității sau unor persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar în afara țării prestatorului.

23. Aceasta solicită de asemenea ca pârâta să fie obligată la plata cheltuielilor de judecată.

24. Republica Federală Germania solicită respingerea acestor cereri și obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

III — **Argumentele părților**

25. Comisia susține că poziția pârâtei nu este întemeiată și că locul furnizării serviciilor prestate de un executor testamentar trebuie să fie stabilit conform dispozițiilor articolului 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță din A șasea directivă pentru următoarele motive.

26. Conform jurisprudenței, pentru a stabili dacă o activitate intră în domeniul de aplicare al acestor dispoziții, ar trebui luate în considerare nu profesiile menționate în acestea, ci serviciile efectuate în mod obișnuit în cadrul lor.

27. Un executor testamentar ar avea funcția de a executa dorințele exprimate de defunct. Sarcina acestuia ar putea fi asimilată, prin urmare, apărării intereselor unui mandant. Acesta ar administra situația juridică a unei alte persoane, iar activitatea sa ar prezenta în egală măsură un caracter economic. Această activitate ar necesita de asemenea cunoștințe specifice de drept succesoral. Activitatea ar fi desfășurată în principal de către avocați specializați în acest domeniu.

28. De asemenea, serviciile prestate de un executor testamentar ar putea fi încadrate la „alte servicii similare” prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță din A șasea directivă. Pentru aceasta, ar fi suficient ca activitatea executorului testamentar să urmărească același scop ca acela al uneia dintre activitățile menționate expres în această dispoziție. Activitățile unui avocat și ale unui executor testamentar ar avea în comun asigurarea reprezentării intereselor unei alte persoane. În ambele cazuri, conținutul acestor activități ar fi stabilit de alte persoane.

29. Comisia se prevalează de asemenea de linia directoare adoptată cu unanimitate de comitetul consultativ privind TVA, potrivit căreia locul prestării serviciilor efectuate de un investigator succesoral trebuie stabilit conform articolului 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță din A șasea directivă. Această linie directoare, chiar dacă nu are caracter obligatoriu, ar trebui luată în considerare întrucât ar indica voința legiuitorului. Considerațiile care au condus la această poziție în ceea ce privește locul prestării serviciilor furnizate de un investigator succesoral s-ar aplica *a fortiori* în ceea ce privește locul prestării serviciilor furnizate de un executor testamentar.

30. De asemenea, Comisia subliniază că poziția sa este confirmată de structura și de scopul articolului 9 alineatul (2) din A șasea directivă. Această dispoziție ar avea ca obiect să stabilească locul de impozitare a prestării unui serviciu în locul unde această prestare este realizată efectiv. Serviciile prestate de un executor testamentar ar fi efectuate în locul

în care se găsește moștenitorul, întrucât acest prestator ar avea sarcina de a se asigura că moștenirea parvine acestuia din urmă.

31. În sfârșit, Comisia afirmă că dificultățile practice pe care le-ar putea genera punerea în aplicare a poziției sale, în cazul în care defunctul are mai mulți moștenitori cu domiciliul în țări diferite, nu constituie un argument relevant și că aceste dificultăți nu sunt mai puțin importante în ceea ce privește activitatea investigatorului succesoral.

32. Republica Federală Germania contestă această analiză din următoarele considerații.

33. Potrivit acestui stat membru, activitatea executorului testamentar poate fi desfășurată de un părinte, de un moștenitor, de soț sau de un avocat, de o asociație, de o persoană juridică, de exemplu, de o societate de administrare fiduciară sau de o bancă. Executorul testamentar poate fi desemnat prin testament sau prin contract succesoral. Acesta are sarcina de a pune în aplicare voința defunctului.

34. Desemnarea unui executor testamentar poate răspunde unor obiective diverse. Aceasta poate avea scopul de a proteja moștenitorii puțin experimentați sau neexperimentați, de a conserva patrimoniul minorilor până când aceștia ajung la majorat, de a preveni diferendele între moștenitori sau de a executa obligațiile și dispozițiile testamentare.

35. Prin urmare, executorul testamentar poate îndeplini două tipuri de misiuni, fie lichidarea patrimoniului conform dispozițiilor testamentare ale defunctului, astfel încât misiunea acestuia se încheie odată cu terminarea lichidării, fie administrarea patrimoniului succesoral pentru o anumită perioadă, până când, de exemplu, moștenitorul ajunge la majorat.

36. Republica Federală Germania deduce din această descriere că activitățile efectuate de un executor testamentar nu constituie nici servicii prestate de un avocat, nici alte servicii similare acestora, în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță din A șasea directivă.

IV — **Apreciere**

37. Nu suntem convinși că acțiunea în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată de Comisie este întemeiată.

38. Desigur, astfel cum arată această instituție, dispozițiile articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă nu trebuie să fie interpretate în sensul că reprezintă o excepție de la regula generală care

ar fi prevăzută la articolul 9 alineatul (1) din această directivă și să facă, prin urmare, obiectul unei interpretări stricte. Potrivit unei jurisprudențe consacrate, articolul 9 alineatul (2) din respectiva directivă conține criterii de legătură specifice, astfel încât locul de impozitare a unei activități economice trebuie stabilit conform acestei dispoziții, iar nu potrivit regulii generale enunțate la articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă în cazul în care această activitate intră în domeniul de aplicare al unuia dintre aceste criterii [3].

39. În plus, este cert de asemenea că articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă nu privește profesiile ca atare, ci serviciile care sunt în principal și în mod obișnuit furnizate în statele membre în cadrul acestora [4].

40. Prin urmare, problema care se ridică în speță este dacă serviciile furnizate de un executor testamentar intră în domeniul de aplicare al criteriului de legătură specific enunțat la articolul 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță din A șasea directivă, astfel cum susține Comisia.

41. Amintim că această dispoziție reține drept loc de impozitare pentru serviciile pe care le enumeră locul în care clientul are domiciliul stabil sau reședința obișnuită atunci când aceste servicii au fost furnizate, pe de o parte, unui client neimpozabil stabilit în afara Comunității și, pe de altă parte, unui client impozitabil stabilit în Comunitate, dar în afara țării prestatorului.

42. Conform tezei apărate de Comisie, clientul serviciilor prestate de un executor testamentar ar fi moștenitorul sau moștenitorii defunctului. În opinia noastră, această teză nu poate fi urmată pentru motivele următoare.

43. Noțiunea „client” prevăzută la articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă necesită, în opinia noastră, existența unui raport juridic între acest client și prestatorul de servicii.

44. Mai întâi, această cerință decurge chiar din natura TVA-ului care constituie, subliniem, un impozit pe consum. Chiar cumpărarea unui bun sau a unui serviciu constituie faptul generator al acestei taxe și îl face eligibil pentru cumpărătorul acestui bun sau al acestui serviciu, atât atunci când cumpărătorul realizează această achiziție pentru exercitarea activității sale economice, în calitate de persoană impozabilă, cât și atunci când acesta efectuează respectiva achiziție pentru satisfacerea propriilor nevoi, în calitate de consumator final.

3 — Hotărârea din 6 martie 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Rec., p. I-1195, punctele 10 și 11, precum și jurisprudența citată).

4 — Hotărârea din 16 septembrie 1997, von Hoffmann (C-145/96, Rec., p. I-4857, punctul 17).

45. Astfel, în sistemul TVA, această taxă se aplică în toate stadiile procesului de producție sau de distribuție a unui bun sau a unui serviciu și este datorată, în fiecare etapă a acestui proces, de fiecare dată când există un raport juridic între două părți distincte în cadrul căruia există un schimb reciproc de prestări de servicii [5].

46. Apoi, cerința existenței unui raport juridic între client și prestatorul de servicii decurge, în opinia noastră, din sistemul prevăzut la articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă. Potrivit acestui sistem, obiectul contractului încheiat cu prestatorul permite să se stabilească dacă serviciul prevăzut corespunde unuia dintre cele enumerate în această dispoziție. Prin urmare, potrivit respectivei directive, clientul este în mod obligatoriu parte la contractul încheiat cu prestatorul.

47. Or, dacă examinăm relațiile dintre moștenitorul sau moștenitorii defunctului și executorul testamentar, trebuie constatat că aceștia nu au încheiat nicio convenție. Executorul testamentar și-a luat angajamentul de a executa dispozițiile date de defunct, iar serviciile pe care executorul trebuie să le efectueze, precum și costul acestora au fost stabilite tot de defunct. Singura decizie care revine moștenitorului la decesul mandantului, când serviciile executorului testamentar devin exigibile, este aceea de a accepta sau a nu accepta succesiunea defunctului. Totuși, această manifestare de voință nu face din moștenitor clientul serviciilor prestate de executorul testamentar, întrucât acesta nu le stabilește nici conținutul, nici prețul.

48. În această privință, subliniem că, în argumentarea care urmărește să demonstreze că serviciile prestate de un executor testamentar se aseamănă cu cele furnizate de un avocat, Comisia afirmă că acest executor apără de asemenea interesele unui mandant. Aceasta admite totuși în memoriile sale că misiunea executorului testamentar este aceea de a apăra cu prioritate interesele lui *de cuius*.

49. De aceea, considerăm că situația moștenitorului în raport cu executorul testamentar este diferită de cea în care se află față de un furnizor de servicii de investigări succesorale, la care Comisia face referire în memoriile sale. Față de un astfel de prestator de servicii, moștenitorul apare a fi efectiv un client. Într-adevăr, în momentul în care este înștiințat de investigatorul succesoral că are drepturi succesorale, moștenitorul este invitat de către prestator să încheie cu acesta o convenție care să stabilească retribuția în schimbul căreia respectivul prestator îi va aduce la cunoștință conținutul precis al acestor drepturi și mijloacele prin care le poate valorifica. În acest caz, există un contract între moștenitor și acest prestator de servicii.

5 — Hotărârea din 23 martie 2006, FCE Bank (C-210/04, Rec., p. I-2803, punctul 34 și jurisprudența citată).

50. În consecință, aprecierea comitetului consultativ privind TVA exprimată într-o linie directoare, conform căreia locul de impozitare a prestării serviciilor furnizate de un investigator succesoral trebuie să fie stabilit conform articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă, nu este de natură să demonstreze temeinicia poziției apărate de Comisie în ceea ce privește executorul testamentar.

51. În continuare, contrar Comisiei, nu suntem convinși că localizarea serviciilor prestate de un executor testamentar într-o țară terță unde se află moștenitorul care, ipotetic, nu poate fi decât un consumator final ar avea drept consecință situarea acesteia în locul de utilizare sau de exploatare efectivă a serviciilor prestate.

52. Desigur, moștenitorul apare a fi beneficiarul efectiv al serviciilor prestate de executorul testamentar, întrucât, astfel cum a amintit Republica Federală Germania, mandatul acestuia din urmă constă în transmiterea către moștenitor a drepturilor care îi revin din patrimoniul defunctului. Moștenitorul suportă în egală măsură prețul, deoarece, cu excepția cazului în care *de cuius* ar fi ales să plătească costul serviciilor executorului testamentar pe când era în viață, acest cost se deduce din activul succesoral. Totuși, în opinia noastră, aceste elemente nu sunt suficiente pentru a concluziona că, atunci când moștenitorul are domiciliul sau reședința obișnuită într-o țară terță, serviciile prestate de executorul testamentar sunt utilizate și exploatate efectiv în afara Comunității.

53. Într-adevăr, în această relație triunghiulară care leagă moștenitorul de *de cuius* și de executorul testamentar, rolul care îi revine moștenitorului este pasiv, cu excepția unor dispoziții specifice ale lui *de cuius*. În general, nu moștenitorul a decis să recurgă la acest prestator de servicii și nici nu i-a determinat misiunea. Acesta se mulțumește să primească drepturile care îi revin conform misiunii precizate de către *de cuius*, chiar fără a avea în mod obligatoriu relații cu executorul testamentar. De aceea, nu credem că această situație este comparabilă, de exemplu, cu cea a unui consumator final cu domiciliul în afara Comunității care ar încredința apărarea intereselor sale unui avocat stabilit într-un stat membru, pentru a-l reprezenta în fața unei instanțe dintr-o țară terță.

54. Cu alte cuvinte, în opinia noastră, se poate vorbi despre utilizarea sau exploatarea efectivă a unui serviciu doar din partea unei persoane care a decis să recurgă la serviciile unei persoane impozabile și care ar putea recurge la aceste servicii pentru desfășurarea activității sale profesionale, în special producerea de bunuri, astfel cum a prevăzut legiuitorul comunitar în al șaptelea considerent al Celei de a șasea directive [6].

6 — De aceea nu credem nici că *de cuius* poate fi considerat clientul serviciilor prestate de un executor testamentar, în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă, întrucât serviciile nu sunt efectuate decât după decesul acestuia.

55. În sfârșit, Comisia nu demonstrează de ce considerarea că locul prestării serviciilor unui executor testamentar reprezintă locul de stabilire al acestui prestator, conform articolului 9 alineatul (1) din A șasea directivă, ar contraveni obiectivelor acestei dispoziții.

56. Astfel cum am indicat deja, articolul 9 din această directivă are drept obiect, în special, evitarea neimpozitării. Localizarea serviciilor prestate de un executor testamentar în locul în care acest prestator își desfășoară activitățile, astfel cum prevede legislația germană în cauză, are drept consecință impozitarea în Germania a serviciilor prestate de avocați stabiliți în acest stat membru care desfășoară astfel de activități, indiferent de locul de reședință al moștenitorilor. Teza apărată de Comisie conduce, în ceea ce o privește, la sustragerea de la impozitare a serviciilor prestate de un executor testamentar atunci când moștenitorul defunctului are domiciliul într-o țară terță.

57. Având în vedere ansamblul acestor considerații, în opinia noastră, Comisia nu a demonstrat că Republica Federală Germania și-a încălcat obligațiile care îi revin în temeiul articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă, prin faptul că nu a stabilit locul prestării de servicii de un executor testamentar conform acestor dispoziții, atunci când serviciile sunt furnizate unor clienți stabiliți în afara Comunității sau unor persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar în afara țării prestatorului.

58. Conform dispozițiilor articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, în cazul în care Curtea va fi de acord cu concluziile noastre, Comisia va trebui să suporte cheltuielile de judecată.

V — Concluzie

59. Având în vedere considerațiile precedente, propunem Curții să respingă prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor ca neîntemeiată și să oblige Comisia Comunităților Europene la plata cheltuielilor de judecată.