Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. GERARD HOGAN
présentées le 25 juin 2020[1]

Affaire C-459/19

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
contre
Wellcome Trust Ltd

(demande de décision préjudicielle formée par l'Upper Tribunal [Tax and Chancery Chamber] [tribunal supérieur (chambre de la fiscalité et de la Chancery)], Royaume-Uni)

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Articles 43, 44 et 45 – Lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel – Lieu des prestations de services de gestion d'investissements reçues par une organisation caritative pour une activité professionnelle non économique de la part de prestataires établis en dehors de l'Union »

I. Introduction

1. La présente demande de décision préjudicielle porte notamment sur l'interprétation de l'article 44 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée[2], telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services[3] (ci-après la « directive TVA »).

2. La demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant les Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (administration fiscale et douanière, Royaume-Uni, ci-après les « HMRC ») à Wellcome Trust Ltd (ci-après « WTL »), un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), concernant le lieu des prestations de services de gestion d'investissements fournis à celle-ci par des prestataires établis en dehors de l'Union européenne[4].

3. WTL est une organisation caritative qui existe de longue date et qui est extrêmement généreusement dotée. Il n'est donc pas surprenant qu'elle utilise les services de gestionnaires d'investissement pour l'aider à gérer ce vaste portefeuille de dotations. Ces dotations génèrent des revenus annuels très importants qu'elle distribue ensuite sous forme de subventions à des fins de recherche médicale et pharmaceutique.

1 Langue originale : l'anglais.

2 JO 2006, L 347, p. 1.

3 JO 2008, L 44, p. 11.

4 Le montant de la TVA en cause dans le litige au principal s'élève à 13 113,822 livres sterling (GBP) (environ 14 530 000 euros). WTL souhaite récupérer la taxe acquittée en amont sur le coût des services fournis par des prestataires établis en dehors de l'Union en rapport avec ses investissements.

4. C'est dans ce contexte que WTL a utilisé les services de gestion d'investissements de prestataires établis en dehors de l'Union, pour certaines activités d'investissement dont la Cour a déjà considéré, dans une affaire impliquant ce même trust, qu'elles constituaient des activités non économiques aux fins de la TVA [5]. Il est admis que si WTL n'a pas utilisé ces services pour des prestations imposables au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, c'est essentiellement parce qu'elle était simplement un investisseur et non un professionnel de la négociation de titres. Il est également admis qu'elle n'est *pas* un « assujetti agissant en tant que tel » au sens de cette disposition lorsqu'elle exerce elle-même des activités d'investissement.

5. La question clé posée par la juridiction de renvoi est de savoir si, dans de telles circonstances, WTL est néanmoins « un assujetti *agissant en tant que tel*» au sens de l'article 44 de la directive TVA, même si elle ne l'est pas aux fins de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de cette directive. Une réponse à cette question est nécessaire afin de déterminer le lieu de prestation des services en cause et si la TVA était effectivement due par WTL pour ceux-ci.

6. Pour répondre à cette question, la Cour doit notamment déterminer si les termes « un assujetti agissant en tant que tel » ont ou non la même signification lorsqu'ils sont utilisés dans le cadre de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA et dans celui de l'article 44 de cette directive. Avant d'aller plus loin, il est toutefois nécessaire de présenter le cadre juridique pertinent.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

7. L'article 2 de la directive TVA prévoit :

« 1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[...]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

[...] »

8. L'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA dispose :

« Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

[...] »

9. Le chapitre 3 du titre V de la directive TVA est intitulé « Lieu des prestations de services ».

5 Voir arrêt du 20 juin 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, ci-après l'« arrêt Wellcome Trust »).

10. L'article 43 de la directive TVA figure dans la section 1 de ce chapitre, intitulée « Définitions », et il est libellé comme suit :

« Aux fins de l'application des règles relatives au lieu des prestations de services :

1) un assujetti qui exerce également des activités ou effectue aussi des opérations qui ne sont pas considérées comme étant des livraisons de biens ou des prestations de services imposables conformément à l'article 2, paragraphe 1, est considéré comme assujetti pour tous les services qui lui sont fournis ;

2) une personne morale non assujettie qui est identifiée à la TVA est considérée comme assujettie. »

11. La section 2 dudit chapitre, intitulée « Règles générales », prévoit :

« Article 44

Le lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où l'assujetti a établi le siège de son activité économique. Néanmoins, si ces services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où l'assujetti qui bénéficie de tels services a son domicile ou sa résidence habituelle.

Article 45

Le lieu des prestations de services fournies à une personne non assujettie est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique. Toutefois, si ces prestations sont effectuées à partir de l'établissement stable du prestataire situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où le prestataire a son domicile ou sa résidence habituelle. »[6]

12. L'article 196 de la directive TVA, qui figure sous le titre XI, intitulé « Obligations des assujettis et de certaines personnes non assujetties », dispose :

« La TVA est due par l'assujetti ou la personne morale non assujettie identifiée à la TVA, à qui sont fournis les services visés à l'article 44, si ces services sont fournis par un assujetti qui n'est pas établi dans cet État membre. »[7]

6 Le considérant 4 de la directive 2008/8 indique que, « [e]n ce qui concerne les prestations de services fournies à des assujettis, la règle générale, s'agissant du lieu des prestations, devrait être fondée sur le lieu où le destinataire est établi plutôt que sur celui où le prestataire est établi. Aux fins de la détermination des règles relatives au lieu des prestations de services et pour limiter les charges pesant sur les entreprises, les assujettis qui exercent également des activités non imposables devraient être considérés comme assujettis pour tous les services qui leur sont fournis. De la même manière, les personnes morales non assujetties qui sont identifiées à la TVA devraient être considérées comme assujetties. Ces dispositions, conformément aux règles normales, ne devraient pas s'étendre aux prestations de services dont bénéficie un assujetti pour ses besoins privés ou ceux de son personnel ». Le considérant 5 de la directive 2008/8 indique que, « [e]n ce qui concerne les services fournis à des personnes non assujetties, la règle générale devrait continuer d'être celle selon laquelle le lieu des prestations est celui où le prestataire a établi le siège de son activité économique ».

7 Voir considérant 7 de la directive 2008/8, qui indique que, « [l]orsqu'un assujetti bénéficie d'une prestation de services de la part d'une personne qui n'est pas établie dans le même État membre, le mécanisme d'autoliquidation devrait être obligatoire dans certains cas, ce qui signifie que l'assujetti devrait évaluer lui-même le montant approprié de la TVA due sur le service acquis ».

13. L'article 19 du règlement d'exécution (UE) nº 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée[8], intitulé « Qualité du preneur », dispose :

« Aux fins de l'application des règles relatives au lieu des prestations de services prévues aux articles 44 et 45 de la directive [2006/112], un assujetti ou une personne morale non assujettie assimilée à un assujetti qui reçoit des services destinés exclusivement à un usage privé, en ce compris à celui de son personnel, est considéré comme une personne non assujettie.

Sauf s'il dispose d'informations contraires, telles que sur la nature des services fournis, le prestataire peut considérer que les services sont destinés aux fins de l'activité économique du preneur si, pour cette opération, il lui a communiqué son numéro individuel d'identification TVA.

Lorsqu'un seul et même service est destiné à la fois à un usage privé, en ce compris à celui du personnel du preneur, et aux fins de l'activité économique, la prestation de ce service relève exclusivement de l'article 44 de la directive [2006/112], pour autant qu'il n'existe aucune pratique abusive. »

B. Le droit du Royaume-Uni

14. Les règles pertinentes sur le lieu des prestations de services ont été transposées dans le droit du Royaume-Uni à l'article 7A du Value Added Tax Act 1994 (loi de 1994 sur la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la « VATA »), qui prévoit :

« Lieu des prestations de services

1. Le présent article s'applique dans le cadre de la détermination, aux fins de la présente loi, du pays dans lequel les services sont fournis.

2. Une prestation de services est considérée comme fournie :

   a) dans le pays dans lequel le bénéficiaire des services est établi lorsque celui-ci est un professionnel pertinent, et,

   b) dans les autres cas, dans le pays dans lequel le prestataire est établi.

[...]

4. Aux fins de la présente loi, une personne est un professionnel pertinent par rapport à une prestation de services si cette personne :

   a) est un assujetti au sens de l'article 9 de la directive [2006/112] du Conseil,

   b) est inscrite au registre conformément aux dispositions de la présente loi,

   c) est identifiée à la TVA conformément à la loi d'un État membre autre que le Royaume-Uni, ou

   d) est enregistrée en vertu d'une loi de Tynwald aux fins de toute taxe, imposée par ou en vertu d'une loi de Tynwald, correspondant à la [TVA],

   et si les services ne sont pas fournis à cette personne à des fins purement privées. »

8 JO 2011, L 77, p. 1.

III. Les faits au principal et la demande de décision préjudicielle

15. WTL est l'unique trustee d'un trust caritatif, le Wellcome Trust, qui accorde des subventions pour la recherche médicale. Elle perçoit des revenus de ses investissements et exerce également un certain nombre d'activités, par comparaison mineures, parmi lesquelles les ventes, la restauration et la location de biens immobiliers, pour lesquelles elle est enregistrée aux fins de la TVA. Les revenus d'investissement qu'elle perçoit proviennent principalement d'investissements à l'étranger en rapport avec lesquels elle utilise les services de gestionnaires d'investissement établis soit dans l'Union soit dans des pays tiers. Ces revenus d'investissement constituent, comme je l'ai déjà indiqué, la source de la majeure partie du financement des subventions qu'elle accorde.

16. Dans son arrêt Wellcome Trust, la Cour a jugé que la notion d'« activités économiques » au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme[9] (ci-après la « sixième directive TVA ») (actuellement article 9, paragraphe 1, de la directive TVA) n'incluait pas une activité qui consiste dans l'achat et dans la vente d'actions et d'autres titres par un trustee dans le cadre de la gestion des biens d'un trust caritatif.

17. La juridiction de renvoi a indiqué dans sa demande de décision préjudicielle que, en conséquence de l'arrêt Wellcome Trust, il avait été refusé à WTL la récupération de la taxe acquittée en amont sur l'intégralité des frais relatifs aux services de gestion d'investissements exposés en rapport avec son portefeuille hors Union.

18. WTL et les HMRC conviennent tous deux que les activités de WTL sont, en substance, inchangées par rapport à celles examinées dans l'arrêt Wellcome Trust. En outre, lorsque WTL a acquis les services d'investissement en cause auprès de prestataires extérieurs à l'Union, elle l'a fait exclusivement aux fins de son activité professionnelle non économique. Elle n'a communiqué son numéro de TVA à aucun des prestataires auprès desquels ces services ont été acquis. WTL et les HMRC conviennent également que WTL est un assujetti au sens des articles 2 et 9 de la directive TVA et que ses activités non économiques sont non pas des activités privées, mais des activités professionnelles. Il est également constant que WTL n'a pas utilisé ces services pour des prestations imposables au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA.

19. Selon les statuts de Wellcome Trust, WTL est tenue de tenir compte, de manière prioritaire, du statut caritatif du trust et il lui est interdit, entre autres, de se livrer à une activité commerciale.

20. À compter de l'année 2010, WTL a comptabilisé la TVA sur les services en cause au titre du mécanisme de l'autoliquidation[10] sur la base du fait que le lieu des prestations de services était le Royaume-Uni.

21. Entre le mois d'avril 2016 et le mois de juin 2017, WTL a introduit des demandes au titre de l'article 80 de la VATA, faisant valoir qu'elle avait comptabilisé trop de taxes en aval en rapport avec les services en cause au motif que, à la suite de l'arrêt Wellcome Trust, elle est un assujetti en vertu des articles 2 et 9 de la directive TVA, mais n'est pas un assujetti agissant en tant que tel au sens de l'article 44 de celle-ci lorsqu'elle se livre à des activités d'investissement qui sont, en substance, inchangées par rapport à celles examinées par la Cour dans cet arrêt.

9 JO 1977, L 145, p. 1.

10 Voir article 196 de la directive TVA.

22. Dans un jugement du 10 octobre 2018, le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni] [11] a jugé que les services en cause ne relevaient pas de l'article 44 de la directive TVA étant donné que les termes « agissant en tant que tel » excluaient, de fait, WTL du champ d'application de cette disposition. Selon cette juridiction, il n'était pas nécessaire que les prestations de services (qui ne relevaient pas des règles particulières énoncées aux articles 46 à 59 bis de la directive TVA) relèvent soit de l'article 44, soit de l'article 45 de la directive TVA. Elle a considéré que cela ne donnait pas lieu à une insécurité juridique étant donné que l'article 18 du règlement d'exécution nº 282/2011 impliquait qu'un prestataire pouvait se fonder sur le point de savoir si le preneur avait communiqué son numéro de TVA pour déterminer s'il devait appliquer la TVA à ses prestations de services. Elle a considéré que les dispositions de transposition par le Royaume-Uni de l'article 44 de la directive TVA à l'article 7A de la VATA, qui identifiaient le lieu des prestations de services comme étant le Royaume-Uni au motif que WTL était un assujetti agissant en qualité professionnelle, n'étaient pas conformes audit article 44.

23. Le 15 février 2019, les HMRC ont interjeté appel devant l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [tribunal supérieur (chambre de la fiscalité et de la Chancery), Royaume-Uni] du jugement rendu par le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité)] dans cette affaire.

24. La juridiction de renvoi estime que la question essentielle à laquelle la Cour doit répondre est celle de savoir si, dans de telles circonstances, il peut être considéré que WTL est un « assujetti agissant en tant que tel » au sens de l'article 44 de la directive TVA.

25. Les HMRC ont fait valoir que l'article 44 de la directive TVA s'applique, en particulier, premièrement, sur la base du libellé et de la finalité de cette disposition et des dispositions liées et, deuxièmement, sur la base de ce que, pour des raisons de sécurité juridique, un lieu des prestations de services doit être identifiable. Étant donné qu'il n'est pas allégué que les prestations de services relèvent de l'article 45 de la directive TVA ou qu'une quelconque des règles particulières établies aux articles 46 à 59 bis de cette directive s'applique, l'article 44 de ladite directive doit s'appliquer.

26. WTL a fait valoir qu'il découle également de ce qu'elle n'est pas un assujetti « agissant en tant que tel » au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA qu'elle n'est pas un assujetti « agissant en tant que tel » au sens de l'article 44 de celle-ci.

27. Dans ces conditions, l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [tribunal supérieur (chambre de la fiscalité et de la Chancery)] a décidé de surseoir à statuer et de saisir la Cour des questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 44 de [la directive TVA] doit-il être interprété en ce sens qu'il y a lieu de considérer un assujetti comme un "assujetti agissant en tant que tel" lorsque l'assujetti, qui exerce une activité non économique consistant en l'achat et la vente d'actions et d'autres titres dans le cadre de la gestion des biens d'un trust caritatif, acquiert, exclusivement aux fins d'une telle activité, des prestations de services de gestion d'investissements auprès d'une personne établie en dehors de [l'Union] ?

2) Si la première question appelle une réponse négative et que les articles 46 à 49 de la [directive TVA] ne s'appliquent pas, l'article 45 de la [directive TVA] s'applique-t-il aux prestations de services ou bien ni l'article 44, ni l'article 45 de la directive ne s'appliquent-ils aux prestations de services ? »

11 Wellcome Trust Ltd [2018] UKFTT 0599 (TC).

IV. La procédure devant la Cour

28. Des observations écrites sur les questions posées par l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [tribunal supérieur (chambre de la fiscalité et de la Chancery)] ont été déposées par WTL, par les gouvernements du Royaume-Uni, irlandais et espagnol ainsi que par la Commission européenne.

29. À l'issue de la phase écrite de la procédure, la Cour, par décision du 24 mars 2020, a estimé qu'il était nécessaire de poser un certain nombre de questions aux parties. Ces dernières ont accédé à la demande de la Cour et ont répondu à ces questions dans le délai qu'elle avait fixé.

V. Sur la compétence de la Cour

30. Le Royaume-Uni a quitté l'Union à minuit (HNEC) le 31 janvier 2020. Conformément à l'article 86, paragraphe 2, de l'accord sur le retrait du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord de l'Union européenne et de la Communauté européenne de l'énergie atomique (JO 2020, L 29, p. 7), la Cour demeure compétente pour statuer à titre préjudiciel sur les demandes des juridictions du Royaume-Uni présentées avant la fin de la période de transition telle qu'elle est définie à l'article 126 de cet accord et qui est en principe fixée au 31 décembre 2020.

31. En outre, en application de l'article 89 dudit accord de retrait, l'arrêt de la Cour dans la présente affaire qui sera prononcé à une date ultérieure aura force obligatoire dans tous ses éléments pour le Royaume-Uni et au Royaume-Uni.

32. La présente demande de décision préjudicielle a été déposée au greffe de la Cour le 13 juin 2019. La Cour demeure donc compétente pour statuer sur la présente demande de décision préjudicielle et l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [tribunal supérieur (chambre de la fiscalité et de la Chancery)] sera lié par l'arrêt que la Cour rendra dans la présente procédure.

VI. Remarques préliminaires

A. L'affaire C-155/94, Wellcome Trust

33. Ainsi que je l'ai déjà indiqué, la présente demande de décision préjudicielle trouve son origine dans l'arrêt Wellcome Trust et dans une modification de la directive TVA introduite par l'article 2 de la directive 2008/8 avec effet au 1er janvier 2010.

34. Il résulte du libellé de l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA qu'un assujetti doit agir « en tant que tel » pour qu'une opération puisse être soumise à la TVA[12].

35. Dans son arrêt Wellcome Trust, la Cour a jugé que les activités d'investissement de WTL[13], qui consistaient essentiellement dans l'acquisition et la cession d'actions et d'autres titres en vue de maximiser les dividendes ou les rendements du capital destinés à encourager la recherche médicale, ne constituaient pas des activités économiques au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive TVA (désormais article 9, paragraphe 1, de la directive TVA). Dès lors que WTL ne pouvait

12 Arrêt du 4 octobre 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, point 16). Un assujetti agit en qualité d'« assujetti agissant en tant que tel » lorsqu'il effectue des opérations dans le cadre de son activité taxable (voir arrêt du 12 janvier 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 et C-484/03, EU:C:2006:16, point 42). Un assujetti qui effectue une opération à titre privé n'agit pas en tant qu'assujetti. Par conséquent, une opération effectuée par un assujetti à titre privé ne tombe pas sous le coup de la TVA (voir arrêt du 4 octobre 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, points 17 et 18).

13 Qui demeurent, en substance, inchangées aujourd'hui.

se livrer au commerce, la Cour a considéré que, « indépendamment de la question de savoir si les activités en cause sont semblables à celles d'un trust d'investissement ou d'un fonds de pension, il convient de conclure qu'un trust se trouvant dans une situation telle que celle décrite par la juridiction de renvoi doit [...] être considéré comme se limitant à gérer un portefeuille d'investissements à l'instar d'un investisseur privé »[14]. Au point 41 de cet arrêt, la Cour a considéré que la notion d'« activités économiques » au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive TVA doit être interprétée en ce sens qu'elle n'inclut *pas* une activité qui consiste dans l'achat et dans la vente d'actions et d'autres titres par un trustee dans le cadre de la gestion des biens d'un trust caritatif.

36. En outre, il ressort de l'arrêt du 29 avril 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, points 60 à 70), qui fait référence à l'arrêt Wellcome Trust, que la simple vente d'actions et d'autres titres négociables, tels que des participations dans des fonds d'investissement, ainsi que le produit des placements dans des fonds d'investissement ne relèvent pas du champ d'application de la directive TVA. Il est également clair que de telles opérations ne constituent pas des activités économiques exercées par un assujetti agissant en tant que tel au sens de l'article 2, paragraphe 1, de celle-ci[15].

B. La directive 2008/8

37. Aux points 28 et 29 de l'arrêt du 13 mars 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), la Cour a considéré que l'objectif des dispositions de la directive TVA déterminant le lieu d'imposition des prestations de services est d'éviter, d'une part, des conflits de compétence susceptibles de conduire à des doubles impositions et, d'autre part, la non-imposition de services par ailleurs imposables[16].

38. Avant l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2010, de l'article 2 de la directive 2008/8 (qui a modifié le chapitre 3 du titre V de la directive TVA), le lieu des prestations de services était réputé être, conformément à l'article 43 de la directive TVA alors en vigueur, entre autres, *l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité*. Comme l'a indiqué la Commission dans ses observations, cette règle s'appliquait indépendamment de l'identité ou de la nature du destinataire des services.

39. À la suite des modifications introduites par l'article 2 de la directive 2008/8, les dispositions de la directive TVA concernant le lieu où un service est réputé être fourni sont sous-tendues par la logique selon laquelle les services doivent être taxés dans la mesure du possible au lieu de consommation[17].

40. À la suite des modifications du chapitre 3 du titre V apportées à la directive TVA par l'article 2 de la directive 2008/8, en particulier celles concernant le lieu des prestations de services, WTL a comptabilisé la TVA au titre des montants qu'elle a payés pour les services fournis par des gestionnaires d'investissement établis en dehors de l'Union, conformément au mécanisme de l'autoliquidation prévu à l'article 196 de la directive TVA, sur la base du fait que le lieu des prestations de ces services était le Royaume-Uni[18]. Ces dispositions relatives à l'autoliquidation font spécifiquement référence à l'article 44 de cette directive.

14 Point 36 de l'arrêt Wellcome Trust.

15 Voir, également, arrêt du 15 septembre 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, point 30), dans lequel la Cour a jugé que les activités non économiques n'entrent pas dans le champ d'application de la sixième directive TVA.

16 Voir, également, arrêt du 22 octobre 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, point 32).

17 Voir considérant 3 de la directive 2008/8, qui indique que, « [p]our toutes les prestations de services, le lieu d'imposition devrait, en principe, être celui où la consommation effective a lieu. Si la règle générale régissant le lieu des prestations de services était ainsi modifiée, certaines dérogations à cette règle générale demeureraient nécessaires pour des raisons administratives et de politique générale ».

18 Il y a lieu de relever que rien dans la décision de renvoi ne tend à indiquer que le lieu de consommation des services en cause au principal est situé ailleurs qu'au Royaume-Uni. Bien que cela n'ait pas été indiqué dans cette décision, il faut présumer que l'activité de WTL est établie au Royaume-Uni.

41. Dans l'affaire au principal, WTL demande à présent le remboursement des sommes qu'elle a versées. Dans les observations qu'elle a présentées à la Cour, elle soutient que le Royaume-Uni a transposé l'article 44 de la directive TVA de manière incorrecte à l'article 7A de la VATA car, alors que l'article 44 de cette directive prévoit expressément un critère de capacité clair qui établit une délimitation entre activité économique et non économique, l'article 7A de la VATA établit une distinction entièrement différente, à savoir entre l'usage privé et l'usage professionnel, qui ne trouve aucun fondement dans la directive TVA.

42. WTL estime que les termes « un assujetti agissant en tant que tel » figurant à l'article 44 de la directive TVA exigent que le destinataire des services utilise ceux-ci pour les besoins de son activité économique. À cet égard, WTL rappelle que la Cour, dans son arrêt Wellcome Trust, a considéré que lorsqu'il exerçait ses activités d'investissement, il n'était pas un « assujetti agissant en tant que tel » au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA [19].

43. Il convient de noter d'emblée que WTL ne prétend pas que l'une des « dispositions particulières » relatives au lieu des prestations de services figurant à la section 3 du chapitre 3 de la directive TVA et contenues dans les articles 46 à 59 bis de cette directive lui est applicable [20].

44. Dans les présentes conclusions, il est donc nécessaire de se concentrer plutôt sur les définitions du lieu des prestations de services qui figurent à l'article 43 de la directive TVA et sur les règles générales relatives à ce lieu contenues dans les articles 44 et 45 de cette directive.

VII. Sur la première question préjudicielle

45. Par sa première question, la juridiction de renvoi demande à la Cour d'interpréter l'article 44 de la directive TVA concernant le lieu des prestations de services et de déterminer, en substance, si un assujetti tel que WTL, qui exerce essentiellement une activité professionnelle non économique, doit être considéré comme « un assujetti agissant en tant que tel » lorsqu'il acquiert des services en dehors de l'Union pour les besoins de cette activité.

A. Observations des parties

46. WTL considère que l'expression « assujetti *agissant en tant que tel*» présuppose une distinction entre les assujettis agissant à titre économique et ceux agissant à titre non économique. Par conséquent, selon le libellé clair de l'article 44 de la directive TVA, cet article ne s'applique pas à elle lorsqu'elle acquiert des services exclusivement pour les besoins de ses activités non économiques auprès de prestataires établis en dehors de l'Union.

47. WTL considère que cette position n'est pas remise en cause par l'article 43 de la directive TVA, car cet article sert uniquement à préciser qu'un assujetti exerçant à la fois des activités économiques et non économiques a toujours le statut d'assujetti ; ledit article ne répute pas le destinataire agir en qualité d'assujetti. WTL souligne le fait que les termes « agissant en tant que tel » sont absents de l'article 43 de la directive TVA. Par conséquent, cet article traite uniquement du statut et ne contient pas de critère de capacité. Étant donné que les termes « agissant en tant que tel » figurent à l'article 44 de la directive TVA, WTL soutient que le législateur de l'Union a introduit un tel critère dans cette disposition. Elle fait également valoir que, conformément aux articles 18 et 55 du règlement d'exécution nº 282/2011, lorsqu'un assujetti n'agit pas en tant que tel et ne communique

19 Voir point 19, sous ii), de la décision de renvoi et point 7 des observations écrites présentées par WTL à la Cour.

20 Le considérant 6 de la directive 2008/8 indique que, « [d]ans certaines situations, les règles générales régissant le lieu des prestations de services fournis tant à des assujettis qu'à des personnes non assujetties ne sont pas applicables, et des exclusions bien définies devraient être applicables à leur place. Celles-ci devraient essentiellement être fondées sur les critères existants et tenir compte du principe de l'imposition sur le lieu de consommation, sans imposer de fardeau administratif disproportionné à certains opérateurs ».

pas son numéro de TVA aux prestataires, ces derniers sont autorisés par la législation à facturer la TVA sur le territoire où ils sont établis. Cela soulève le spectre de la double imposition lorsque l'autorité fiscale nationale de l'État membre de l'assujetti destinataire cherche à prélever la taxe en rapport avec les mêmes prestations.

48. WTL considère également qu'il ne peut être déduit de l'article 19 du règlement d'exécution nº 282/2011 qu'elle doit être considérée comme un « assujetti agissant en tant que tel » aux fins de l'article 44 de la directive TVA, car rien dans cet article 19 ne prévoit expressément que l'exclusion de l'usage privé constitue une expression exhaustive et exclusive de l'expression cardinale « agissant en tant que tel ».

49. En outre, WTL considère que toute interprétation des articles 43 et 44 de la directive TVA qui la placerait dans une position différente de celle d'un investisseur privé serait difficilement conciliable avec l'arrêt Wellcome Trust. Elle la placerait dans une position particulièrement injuste, car elle exigerait qu'elle comptabilise elle-même la TVA comme si elle exerçait une activité économique, tout en se voyant refuser la déduction de la taxe acquittée en amont au motif qu'elle exerce une activité équivalente à celle d'un particulier. Rien dans la directive TVA n'indique que les organismes caritatifs étaient destinés à être pénalisés de cette manière.

50. Toutes les autres parties intervenues dans cette procédure devant la Cour estiment qu'il convient d'interpréter l'article 44 de la directive TVA en ce sens qu'un assujetti tel que WTL qui exerce une activité professionnelle non économique doit être considéré comme « un assujetti agissant en tant que tel » lorsqu'il acquiert des services en dehors de l'Union pour les besoins de cette activité.

B. Analyse

51. La première question se concentre sur l'utilisation des termes « un assujetti *agissant en tant que tel*» à l'article 44 de la directive TVA et sur la question de savoir si l'inclusion des termes spécifiques « agissant en tant que tel » – qui figurent également dans d'autres dispositions de cette directive – a pour effet d'exclure WTL du champ d'application de cette disposition et de l'obligation de comptabiliser la TVA sur les services de gestion d'investissements qui lui sont fournis par des prestataires établis en dehors de l'Union. En substance, WTL affirme que l'article 44 de la directive TVA ne s'applique qu'aux assujettis qui acquièrent des services pour leurs prestations imposables et que cette disposition ne s'applique *pas* lorsqu'elle-même reçoit des services de gestion d'investissements de la part de personnes établies en dehors de l'Union pour les besoins de son activité professionnelle non économique.

52. Aux points 20 et 21 de l'arrêt du 13 mars 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), la Cour a considéré que les articles 44 et 45 de la directive TVA contiennent une règle générale pour déterminer le lieu de rattachement fiscal des prestations de services, tandis que les articles 46 à 59 bis de cette directive prévoient une série de rattachements spécifiques. En outre, il n'existe pas de prééminence des articles 44 et 45 de ladite directive sur les articles 46 à 59 bis de la même directive. Il y a lieu, dans chaque situation, de se demander si celle-ci correspond à l'un des cas mentionnés auxdits articles 46 à 59 bis. La Cour a toutefois jugé, et cela est essentiel, que si tel n'est pas le cas, la situation relève nécessairement desdits articles 44 et 45.

53. Il est constant que les articles 46 à 59 bis de la directive TVA ne sont pas applicables dans l'affaire au principal. Il résulte donc de l'arrêt du 13 mars 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195) que soit l'article 44 soit l'article 45 de cette directive doivent, en conséquence, être applicables. WTL fait toutefois valoir que ni l'article 44 ni, d'ailleurs, l'article 45 de ladite directive ne s'appliquent aux

prestations en cause [21].

54. Pour ma part, cependant, je ne puis être d'accord.

55. Comme je l'ai indiqué précédemment, la version actuelle des articles 43 à 45 de la directive TVA a été introduite dans la directive 2006/112 par l'article 2 de la directive 2008/8. Compte tenu des exigences d'unité et de cohérence de l'ordre juridique de l'Union, les concepts utilisés par les directives 2006/112 et 2008/8 devraient, au moins en principe, avoir la même signification, à moins que le législateur de l'Union n'ait, dans un contexte législatif spécifique, explicitement exprimé une volonté différente [22]. Sur cette base, il s'ensuivrait que les termes « un assujetti agissant en tant que tel » figurant à l'article 2, paragraphe 1, sous c), et à l'article 44 de la directive TVA devraient avoir, comme le soutient WTL, le même sens et le même effet.

56. Toutefois, à mon avis, une telle interprétation de l'article 44 de la directive TVA, qui se concentre sur l'expression « agissant en tant que tel » en la dissociant des termes qui l'entourent, ne saurait être admise [23]. Si, comme je viens de l'indiquer, il existe une présomption générale selon laquelle les termes et les expressions tels qu'ils apparaissent à différents endroits dans une directive particulière devraient généralement avoir la même signification, cela ne peut se faire au détriment de la règle plus fondamentale du contexte. Les termes et les expressions tirent nécessairement leur couleur et leur signification des termes qui les entourent et, en particulier, du contexte spécifique dans lequel ils apparaissent. La raison fondamentale de mon désaccord avec la revendication de WTL est donc que celle-ci fait abstraction du contexte particulier dans lequel les termes apparaissent et de l'objectif poursuivi par les règles dont ils font partie [24].

57. L'article 44 de la directive TVA fait partie des nouvelles règles de détermination du lieu des prestations de services qui ont été introduites par la directive 2008/8 en vue de moderniser et de simplifier ces règles et c'est dans ce contexte spécifique que cette disposition doit être lue et interprétée [25]. Je considère que l'article 44 de la directive TVA ne saurait être lu séparément et dissocié du contenu de l'article 43 de cette directive.

21 L'Irlande a considéré qu'une telle approche serait manifestement contraire à l'objectif de sécurité juridique poursuivi par les règles relatives au lieu des prestations de services énoncées dans la directive TVA et qu'elle serait incompatible avec l'exigence selon laquelle une prestation doit relever de l'une de ces règles. Le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir qu'aucun des articles relatifs au lieu des prestations de services n'appuie le point de vue selon lequel le lieu des prestations de services fournies à un assujetti qui agit non pas exclusivement en qualité privée, mais en qualité professionnelle (à savoir une personne telle que WTL) peut être le lieu où le prestataire est établi. Ce gouvernement considère que rien dans les articles 43, 44 et 45 de la directive TVA ou dans l'article 19 du règlement d'exécution nº 282/2011 ne vient au soutien d'une telle position. Il relève que WTL elle-même ne mentionne d'ailleurs aucune disposition de la directive, du règlement d'exécution ou de la jurisprudence qui plaiderait en faveur d'une telle conclusion. La position de WTL selon laquelle l'article 44 de la directive TVA ne serait pas applicable aux services qu'elle reçoit signifie donc que, lorsqu'elle reçoit des prestations de services en provenance d'un autre État membre, non seulement le Royaume-Uni n'est pas le lieu des prestations de services, mais cet autre État membre ne l'est pas non plus. Le gouvernement du Royaume-Uni considère que cet effet de non-imposition est à l'opposé de ce que les règles sur le lieu des prestations de services visent à réaliser.

22 Voir, par analogie, arrêt du 31 mai 2016, Reha Training (C-117/15, EU:C:2016:379, points 28 à 34). Voir, dans le contexte de la TVA, arrêt du 15 septembre 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, point 37). Voir, également, arrêt du 22 octobre 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, point 31), dans lequel la Cour a jugé que le bon fonctionnement et l'interprétation uniforme du système commun de la TVA impliquent que les notions d'« opérations d'assurance » et de « réassurance » figurant aux articles 9, paragraphe 2, sous e), cinquième tiret, et 13, B, sous a), de la sixième directive TVA ne soient pas définies de façon différente selon qu'elles sont utilisées à l'une ou à l'autre de ces dispositions. Il convient toutefois de souligner que la Cour a également jugé, au point 32 de cet arrêt, que « les prestations de services figurant à l'article 9, paragraphe 2, sous e), cinquième tiret, de la sixième directive [TVA] sont des notions [de l'Union], qui doivent être interprétées uniformément *afin d'éviter des situations de double imposition ou de non-imposition pouvant résulter d'interprétations divergentes*» (c'est moi qui souligne). Selon moi, l'exigence d'interprétation uniforme ne constitue pas un objectif en soi, mais est plutôt guidée par le principe fondamental consistant à éviter les cas de double imposition ou de non-imposition.

23 Il convient de relever que la Commission elle-même a qualifié de « maladroite » l'utilisation des termes « agissant en tant que tel » à l'article 44 de la directive TVA. Je relèverai que le problème ne se limite pas à la version anglaise de cette directive. Ainsi, le même problème se pose par exemple dans la version en langue espagnole – « que actúe como tal » –, dans la version en langue allemande – « als solcher [...] erbringt/als solcher handelt » –, dans la version en langue française – « agissant en tant que tel » –, dans la version en langue italienne – « che agisce in quanto tale » –, et dans la version en langue portugaise – « agindo nessa qualidade ».

24 Voir arrêt du 16 octobre 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, point 41). Au point 50 de cet arrêt, la Cour a jugé que l'article 44 de la directive TVA est une règle déterminant le lieu d'imposition des prestations de services, en désignant le lieu de rattachement fiscal, et, partant, délimitant les compétences des États membres.

25 Voir considérant 2 de la directive 2008/8.

58. À cet égard, il est important de relever que l'article 43 de la directive TVA contient deux dispositions de présomption spécifiques. Tout d'abord, il répute tel un assujetti à l'égard de la prestation de *tous* les services qui lui sont fournis (qu'il s'agisse ou non de services *par ailleurs* imposables aux fins de l'article 2, paragraphe 1, de cette directive). Ensuite, il répute une *personne morale non assujettie* qui est identifiée à la TVA (telle que WTL) être une personne morale assujettie, mais *uniquement* aux fins de l'application des règles concernant le lieu des prestations de services, même si elle n'est pas réputée telle à d'autres fins [26]. Dans les deux cas, les dispositions de présomption qui figurent à l'article 43 sont limitées dans leur champ d'application. Elles sont formulées comme étant des clauses de présomption non pas à *toutes* fins, mais simplement aux fins des règles concernant les lieux des prestations de services. Il faut, je pense, tenir compte de la nature artificielle d'une telle disposition de présomption : en l'occurrence, l'article 43, point 2, de la directive TVA constitue réellement une méthode de rédaction législative adaptée par laquelle le législateur de l'Union a prévu que les règles relatives aux lieux des prestations de services qui s'appliquent aux assujettis ordinaires s'appliquent également dans ce cas aux personnes morales non assujetties identifiées à la TVA.

59. Les règles générales concernant le lieu des prestations de services à « un assujetti », telles qu'elles sont spécifiquement définies par l'article 43 de la directive TVA, et à « un non-assujetti » [27] figurent donc respectivement aux articles 44 et 45 de cette directive. Il me semble que, s'agissant de l'interprétation de l'article 44 de la directive TVA et, par voie de conséquence, de l'article 45 de cette directive, il ne saurait être fait abstraction de ces définitions essentielles de ce que constitue « un assujetti » qui figurent à l'article 43 de ladite directive, nonobstant le caractère nécessairement artificiel de ces clauses de présomption.

60. L'inclusion de certaines activités non assujetties et de certains non-assujettis dans la définition de l'assujetti ainsi que l'utilisation du terme « tous » à l'article 43 de la directive TVA manifestent l'intention du législateur de l'Union de concevoir de manière très large le champ d'application de la « règle de destination » contenue à l'article 44 de cette directive.

61. Le considérant 4 de la directive 2008/8 [28] précise encore le champ d'application à la fois de l'article 43 et de l'article 44 de la directive TVA et confirme que les règles relatives au lieu des prestations de services aux assujettis « ne devraient pas s'étendre aux prestations de services dont bénéficie un assujetti pour ses besoins privés ou ceux de son personnel ».

26 En outre, l'article 196 de la directive TVA confirme que la TVA est due par l'assujetti *ou la personne morale non assujettie identifiée à la TVA* à qui sont fournis les services visés à l'article 44 de cette directive, si ces services sont fournis par un assujetti qui n'est pas établi dans cet État membre.

27 Je relèverai à ce sujet que l'article 43 de la directive TVA ne définit pas spécifiquement la notion de « non-assujetti » aux fins de l'application des règles relatives au lieu des prestations de services qui se trouvent sous le titre V, chapitre 3, de cette directive. Compte tenu des définitions larges de l'assujetti qui figurent à cet égard dans cet article, un non-assujetti est, en substance, défini implicitement ou par défaut aux fins de l'application des règles relatives au lieu des prestations de services et en particulier de l'article 45 de ladite directive.

28 Le considérant 5 de la directive 2008/8 précise le champ d'application de l'article 45 de la directive TVA.

62. Il s'ensuit que tous les services fournis à un assujetti tel que défini à l'article 43 de la directive TVA, à l'exception de ceux reçus pour des besoins privés, sont réputés être fournis à l'endroit où le destinataire est établi. Je considère donc que c'est à juste titre que la Commission a indiqué que l'objectif même de l'article 43, point 1, de cette directive est de garantir que les assujettis soient traités de telle manière aux fins des règles sur le lieu des prestations, *même* en ce qui concerne les services utilisés pour des activités ou des opérations qui ne sont pas considérées comme des prestations imposables au sens de l'article 2, paragraphe 1, de ladite directive [29].

63. Cette interprétation est également cohérente par rapport à l'article 19, premier alinéa, du règlement d'exécution nº 282/2011, qui prévoit que « [a]ux fins de l'application des règles relatives au lieu des prestations de services prévues aux articles 44 et 45 de la directive [TVA], un assujetti ou une personne morale non assujettie assimilée à un assujetti qui reçoit des services destinés exclusivement à un usage privé, en ce compris à celui de son personnel, est considéré comme une personne non assujettie ». Bien que les dispositions de la directive TVA ne puissent pas être interprétées par référence à un règlement d'exécution ultérieur, il n'en demeure pas moins que les dispositions de l'article 19 du règlement d'exécution nº 282/2011 sont frappantes.

64. En outre, comme l'a indiqué l'avocat général Mazák au point 41 de ses conclusions dans l'affaire Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:348), ce qui a été confirmé par la Cour au point 31 de l'arrêt du 6 novembre 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), cette approche est conforme à l'intérêt d'une simplicité de gestion des règles relatives au lieu des prestations de services. Cette interprétation favorise encore la perception de la taxe ainsi que la prévention de l'évasion fiscale. S'il était exigé que le preneur des services fournis soit un assujetti agissant en tant que tel [conformément à l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA] ou s'il fallait que les services soient utilisés pour les besoins de ses opérations imposables, il serait dans de nombreux cas beaucoup plus difficile de déterminer le lieu des prestations, tant pour les entreprises que, d'ailleurs, pour les autorités fiscales des États membres [30].

65. Je considère donc que l'article 44 de la directive TVA, lu à la lumière de l'article 43 et du considérant 4 de cette directive ainsi que de l'article 19 du règlement d'exécution nº 282/2011, s'applique à la prestation de *tous les services* à un assujetti tel que défini à l'article 43 de ladite directive, sauf si celui-ci les reçoit « pour son usage personnel ou pour celui de son personnel » [31]. L'utilisation des termes « agissant en tant que tel » à l'article 44 de la directive TVA sert à exclure les services fournis à un assujetti, tel que défini au sens large par l'article 43 de cette directive, « pour ses besoins privés ou ceux de son personnel ». Les termes « agissant en tant que tel » n'excluent pas de l'article 44 de ladite directive les assujettis qui reçoivent des services à des fins professionnelles non économiques.

29 Le gouvernement espagnol fait valoir que l'article 43, point 1, de la directive TVA constitue une disposition de clarification visant à éviter toute incertitude quant à la définition de l'« assujetti ». Toutefois, l'article 43, point 2, de cette directive étend le statut d'assujetti aux personnes morales qui ne sont pas des assujetties mais qui ont un numéro d'identification TVA et qui peuvent être tenues de procéder à une auto-évaluation de la TVA si elles réalisent un investissement. Selon le gouvernement espagnol, l'article 44 de ladite directive utilise l'expression « agissant en tant que tel » pour exclure de son champ d'application ceux qui agissent en tant que particuliers. Dès lors, l'article 19 du règlement d'exécution nº 282/2011 prévoit qu'un assujetti qui reçoit des services destinés exclusivement à un usage privé n'a pas la qualité d'assujetti. La conséquence évidente qui en découle est que les autres assujettis (comme WTL) doivent continuer à être traités comme tels. L'Irlande considère que l'effet clair et, partant, l'interprétation correcte de l'article 43 de la directive TVA sont que, indépendamment de l'usage auquel les services sont destinés, lorsque ceux-ci sont fournis à des assujettis, les règles relatives au lieu des prestations de services énoncées à l'article 44 de cette directive sont applicables à la *totalité* des services fournis.

30 Il ne peut être ignoré que la disposition législative en cause [article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive TVA] ne contenait *pas* les termes assujetti « agissant en tant que tel ». En effet, la Cour s'est spécifiquement appuyée sur ce fait au point 29 de l'arrêt du 6 novembre 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), ce qui lui a considérablement simplifié la tâche dans cette affaire. Elle a toutefois conclu que « le preneur d'une prestation de services de conseil fournie par un assujetti établi dans un autre État membre, preneur qui exerce à la fois des activités économiques et des activités situées en dehors du champ d'application de ces directives, doit être considéré comme ayant la qualité d'assujetti, même si ladite prestation n'est utilisée que pour les besoins de ces dernières activités ». Je ne vois en l'espèce aucune raison de s'écarter de cette conclusion, bien que la rédaction, par le législateur de l'Union, tant de l'article 43 que de l'article 44 de la directive TVA soit quelque peu malheureuse.

31 Voir, également, considérant 19 du règlement d'exécution nº 282/2011, qui invoque que « lorsque les services fournis à un assujetti sont destinés à un usage privé, en ce compris à celui du personnel d'un preneur, cet assujetti ne peut être considéré comme agissant en tant que tel ».

66. Quant aux observations de WTL relatives aux articles 18 et 19 du règlement d'exécution n° 282/2011, résumées aux points 47 et 48 des présentes conclusions, je ne les trouve guère convaincantes. Ces articles – qui permettent simplement à un prestataire d'opérer certaines déductions à partir du comportement d'un preneur [32], comme le fait que ce dernier communique ou non un numéro d'identification TVA – ne sauraient, ainsi que je l'ai déjà observé, modifier ou amender les termes des articles 43 à 45 de la directive TVA [33]. En outre, étant donné que les articles 44 et 45 de cette directive déterminent le lieu des prestations de services selon qu'elles sont fournies à un assujetti [34] ou à un non-assujetti, je considère qu'il n'existe, en principe, aucun risque de double imposition [35]. En tout état de cause, rien n'indique que les services en cause au principal aient effectivement fait l'objet d'une double imposition.

67. Je ne considère pas que WTL a démontré qu'elle a subi un traitement inégal ou qu'il a été porté atteinte au principe de neutralité fiscale, qui se situe au cœur du système de la TVA. WTL ne se trouve pas dans une situation comparable à celle d'un investisseur privé, car il est constant que les services en cause sont utilisés pour une activité *professionnelle* non économique [36]. Il est de jurisprudence constante que la TVA ayant grevé en amont des dépenses encourues par un assujetti ne saurait ouvrir droit à déduction dans la mesure où elle se rapporte à des activités non économiques. En outre, lorsqu'un assujetti exerce à la fois des activités économiques et des activités non économiques, la déduction de la TVA n'est admise que dans la mesure où ces dépenses peuvent être imputées à l'activité économique de l'assujetti [37].

68. En effet, la Cour a récemment jugé, au point 30 de l'arrêt du 3 juillet 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), qu'« [u]ne activité qui consiste à placer des dons ainsi que des dotations et les frais afférents à cette activité de placement doivent recevoir le même traitement, en ce qui concerne la TVA, que l'activité non économique que constituent leur perception et les éventuels frais liés à cette dernière. En effet, une telle activité de placement financier non seulement constitue, pour l'université de Cambridge, à l'instar d'un investisseur privé, un moyen permettant de générer des revenus à partir des dons et des dotations ainsi recueillis, mais également une activité directement rattachable à la perception de ceux-ci, et, partant, ne constitue que le prolongement direct de cette activité non économique. Dès lors, la TVA acquittée en amont et afférente aux frais liés à ce placement ne saurait non plus être déductible ».

32 Sauf s'il dispose d'informations contraires.

33 Le même raisonnement s'applique en ce qui concerne l'affirmation de WTL selon laquelle elle n'a pas communiqué de numéro d'identification TVA conformément à l'article 55 du règlement d'exécution n° 282/2011, car elle n'est pas un « assujetti agissant en tant que tel ». Cet article doit également être interprété à la lumière de l'article 44 de la directive TVA.

34 Tel que défini à l'article 43 de la directive TVA.

35 À cet égard, le gouvernement du Royaume-Uni a indiqué dans sa réponse à une question de la Cour que le risque de double imposition résulte d'interprétations contradictoires des règles utilisées et que la seule façon de surmonter cette difficulté est d'en avoir une interprétation uniforme. Le gouvernement espagnol a indiqué dans sa réponse à une question de la Cour qu'une interprétation combinée (et systématique) des articles 43 et 44 de la directive TVA, du considérant 4 de la directive 2008/8 ainsi que de l'article 19 du règlement d'exécution n° 282/2011 garantit qu'il n'y a pas de possibilité de double imposition. L'Irlande a également indiqué dans sa réponse à une question de la Cour que lorsqu'un preneur détermine lui-même de manière correcte si les services reçus ont été acquis pour les besoins de ses activités imposables, y compris lorsqu'il est réputé être un assujetti en vertu de l'article 43 de la directive TVA, il ne devrait pas apparaître de double imposition.

36 La Commission a considéré dans sa réponse à une question de la Cour que WTL « n'est pas une personne privée, mais une entité qui a choisi d'être immatriculée à la TVA. Il est traité de la même manière que tout autre assujetti (ou toute personne morale non assujettie identifiée à la TVA). Autrement dit, il est soumis aux règles relatives au lieu de prestation applicables aux opérations entre entreprises. Les règles relatives aux opérations entre entreprises et consommateurs ne s'appliquent que dans le cas des services reçus par un assujetti, mais utilisés pour la consommation privée de son personnel (ou d'un assujetti qui est un particulier). Les services en cause reçus par [WTL] ne sont pas destinés à la consommation privée d'un particulier. Il est tout à fait conforme au principe d'égalité de traitement que seule la consommation privée des particuliers relève de ces dernières règles ».

37 Voir arrêt du 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, points 30 et 31). Voir, également, arrêts du 12 février 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, points 36 et 37), et du 15 septembre 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

69. À la lumière de l'ensemble des considérations qui précèdent, j'estime qu'il convient de répondre à la première question préjudicielle que l'article 44 de la directive TVA doit être interprété en ce sens que lorsqu'un assujetti qui exerce une activité non économique consistant en l'achat et la vente d'actions et d'autres titres dans le cadre de la gestion des biens d'un trust caritatif acquiert, exclusivement aux fins d'une telle activité, une prestation de services de gestion d'investissements auprès d'une personne établie en dehors de l'Union, il doit être considéré comme « un assujetti agissant en tant que tel » aux fins de cet article.

VIII. Sur la seconde question préjudicielle

70. Eu égard à la réponse apportée à la première question préjudicielle, je considère qu'il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question préjudicielle. En outre, étant donné qu'il est constant que WTL est un assujetti, je ne considère pas, et aucune des parties à la présente procédure devant la Cour ne l'a d'ailleurs fait valoir, que l'article 45 de la directive TVA, qui concerne le lieu des prestations de services à un non-assujetti, s'applique à elle.

IX. Conclusion

71. En conséquence, je propose à la Cour de répondre aux questions préjudicielles posées par l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [tribunal supérieur (chambre de la fiscalité et de la Chancery), Royaume-Uni] de la manière suivante :

L'article 44 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, doit être interprété en ce sens que lorsqu'un assujetti qui exerce une activité non économique consistant en l'achat et la vente d'actions et d'autres titres dans le cadre de la gestion des biens d'un trust caritatif acquiert, exclusivement aux fins d'une telle activité, une prestation de services de gestion d'investissements auprès d'une personne établie en dehors de l'Union, il doit être considéré comme « un assujetti agissant en tant que tel » aux fins de cet article.