Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL GERARD HOGAN
prezentate la 25 iunie 2020 [1]

Cauza C-459/19

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

[cerere de decizie preliminară formulată de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei), Regatul Unit]

„Cerere de decizie preliminară – Impozitare – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112 – Articolele 43, 44 și 45 – Locul prestării serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare – Locul prestării serviciilor de administrare a investițiilor primite de o organizație caritabilă în vederea desfășurării unei activități fără caracter economic de către prestatori cu sediul în afara Uniunii Europene"

I. Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară privește printre altele interpretarea articolului 44 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [2], astfel cum a fost modificat prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor [3] (denumită în continuare „Directiva TVA").

2. Cererea a fost formulată în cadrul unui litigiu între Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Administrația fiscală și vamală britanică, denumită în continuare „HMRC"), pe de o parte, și Wellcome Trust Ltd (denumită în continuare „WTL"), persoană impozabilă, pe de altă parte, în legătură cu locul de prestare a serviciilor de administrare a investițiilor primite de WTL din partea unor furnizori cu sediul în afara Uniunii Europene [4].

3. WTL este o organizație caritabilă cu tradiție îndelungată care dispune de resurse extrem de generoase. După cum era de așteptat, WTL utilizează serviciile unor administratori de investiții pentru a o ajuta să gestioneze acest mare portofoliu de resurse. Resursele respective generează un venit anual foarte important, care este apoi distribuit de WTL cu titlu de subvenții pentru cercetare medicală și farmaceutică.

1 Limba originală: engleza.

2 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

3 JO 2008, L 44, p. 11.

4 Valoarea TVA-ului aflat în discuție în litigiul principal este de 13 113 822,00 lire sterline (GBP) (aproximativ 14 530 000,00 euro). WTL urmărește să recupereze taxa aferentă intrărilor pentru costul serviciilor furnizate de prestatori cu sediul în afara Uniunii Europene în ceea ce privește investițiile sale.

4. Acesta a fost contextul în care WTL a utilizat serviciile de administrare a investițiilor prestate de furnizori cu sediul în afara Uniunii Europene pentru anumite activități de investiții, activități care au fost deja considerate de Curte, într-o cauză în care era implicată WTL, ca fiind activități fără caracter economic din punctul de vedere al TVA-ului [5]. Se admite că WTL nu a utilizat serviciile menționate pentru prestări impozabile în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, în esență întrucât era pur și simplu un investitor, iar nu un comerciant profesionist. De asemenea, se admite că WTL *nu* este „o persoană impozabilă care acționează ca atare" în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, atunci când desfășoară ea însăși activități de investiții.

5. Întrebarea esențială adresată de instanța de trimitere este dacă, în asemenea împrejurări, WTL este totuși „o persoană impozabilă *care acționează ca atare*" în sensul articolului 44 din Directiva TVA, chiar dacă nu este o asemenea persoană impozabilă în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c). Un răspuns la această întrebare este necesar pentru stabilirea locului prestării serviciilor în cauză și a aspectului dacă TVA-ul era de fapt datorat de WTL pentru serviciile menționate.

6. Pentru a răspunde la această întrebare, Curtea trebuie să stabilească, printre altele, dacă expresia „persoană impozabilă care acționează ca atare" are aceeași semnificație atunci când este utilizată la articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA și la articolul 44 din directiva în cauză. Totuși, înainte de a continua, trebuie prezentat în prealabil cadrul juridic relevant.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii Europene

7. Articolul 2 din Directiva TVA prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[…]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[…]"

8. Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

[…]"

9. Capitolul 3 din titlul V din Directiva TVA este intitulat „Locul de prestare a serviciilor".

5 A se vedea Hotărârea din 20 iunie 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, denumită în continuare „Hotărârea Wellcome Trust").

10. Secțiunea 1 din acest capitol, intitulată „Definiții”, cuprinde articolul 43, care prevede:

„În vederea aplicării normelor referitoare la locul de prestare a serviciilor:

1. O persoană impozabilă care desfășoară și activități sau operațiuni care nu sunt considerate livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) este considerată persoană impozabilă pentru toate serviciile care i-au fost prestate;

2. O persoană juridică neimpozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA este considerată persoană impozabilă.”

11. Secțiunea 2 din acest capitol, intitulată „Norme generale”, prevede:

„Articolul 44

Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Articolul 45

Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt prestate de la un sediu comercial fix al prestatorului, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”[6]

12. Articolul 196 din Directiva TVA, care este inclus în titlul XI, intitulat „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, prevede:

„TVA este datorată de orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA și căreia îi sunt prestate serviciile prevăzute la articolul 44, atunci când serviciile sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul statului membru respectiv.”[7]

6 În considerentul (4) al Directivei 2008/8 se precizează că, „[î]n cazul prestărilor de servicii către persoane impozabile, norma generală privind locul de prestare a serviciilor ar trebui să ia în considerare locul unde este stabilit destinatarul, și nu cel unde este stabilit furnizorul. Pentru definirea normelor privind locul de prestare a serviciilor și pentru minimizarea obligațiilor întreprinderilor, persoanele impozabile care desfășoară și activități neimpozabile ar trebui considerate persoane impozabile pentru toate serviciile care le sunt furnizate. În același mod, persoanele juridice neimpozabile care sunt înregistrate în scopuri de TVA ar trebui considerate impozabile. Aceste dispoziții, potrivit normelor obișnuite, nu ar trebui să se aplice și prestărilor de servicii destinate unei persoane impozabile pentru folosul său personal sau al angajaților săi”. Conform considerentului (5) al Directivei 2008/8, „[î]n cazul prestărilor de servicii către persoane neimpozabile, norma generală ar trebui să rămână cea conform căreia locul de prestare a serviciilor este locul unde furnizorul și-a stabilit sediul activității sale economice”.

7 A se vedea considerentul (7) al Directivei 2008/8, potrivit căruia, „[a]tunci când unei persoane impozabile îi sunt prestate servicii de către o persoană stabilită într-un alt stat membru, mecanismul de taxare inversă ar trebui să se aplice în mod obligatoriu în anumite cazuri, și anume persoana impozabilă însăși ar trebui să estimeze valoarea corespunzătoare a TVA pentru serviciile care îi sunt prestate”.

13. Articolul 19 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [8] (denumit în continuare „Regulamentul de punere în aplicare"), intitulat „Calitatea clientului", prevede:

„În scopul punerii în aplicare a regulilor privind locul de prestare a serviciilor prevăzute la articolele 44 și 45 din Directiva 2006/112/CE, o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă considerată persoană impozabilă, care primește servicii destinate exclusiv uzului privat, inclusiv celui al personalului său, este considerată drept o persoană neimpozabilă.

Dacă nu dispune de informații contrare, cum ar fi natura serviciilor prestate, prestatorul poate considera că serviciile sunt destinate activității economice a clientului în cazul în care, pentru această operațiune, clientul i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA.

Dacă unul și același serviciu este destinat atât uzului privat, inclusiv celui al personalului clientului, cât și uzului activității economice, prestarea acestui serviciu este reglementată exclusiv de articolul 44 din Directiva 2006/112/CE, cu condiția să nu existe nicio practică abuzivă."

B. Dreptul Regatului Unit

14. Normele relevante privind locul de prestare a serviciilor au fost puse în aplicare în dreptul britanic prin secțiunea 7A din Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată (Value Added Tax Act 1994, denumită în continuare „VATA"), care prevede:

„Locul de prestare a serviciilor

(1) Această secțiune se aplică pentru stabilirea, în sensul prezentei legi, a țării în care sunt prestate serviciile.

(2) Prestarea de servicii trebuie considerată efectuată –

(a) în cazul în care persoana căreia îi sunt prestate serviciile este un întreprinzător relevant, în țara beneficiarului, și

(b) în caz contrar, în țara prestatorului.

[…]

(4) În sensul prezentei legi, o persoană este un întreprinzător relevant în ceea ce privește o prestare de servicii dacă –

(a) este o persoană impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului,

(b) este înregistrată în temeiul prezentei legi,

(c) este identificată în scopuri de TVA în conformitate cu legislația unui alt stat membru decât Regatul Unit sau

(d) este înregistrată în temeiul unei legi adoptate de Tynwald pentru orice taxă impusă prin sau în temeiul unei legi adoptate de Tynwald care corespunde taxei pe valoarea adăugată,

8 JO 2011, L 77, p. 1.

iar serviciile sunt prestate persoanei respective altfel decât integral în scopuri personale.”

III. Situația de fapt din litigiul principal și cererea de decizie preliminară

15. WTL este singurul trustee al unui trust caritabil, Wellcome Trust, care acordă granturi pentru cercetarea medicală. Aceasta obține venituri din investițiile sale și desfășoară, de asemenea, o serie de activități de importanță relativ mai mică, printre care vânzări, servicii de catering și închirierea de proprietăți, pentru care este înregistrată în scopuri de TVA. Veniturile din investiții pe care le obține provin în mod predominant din investițiile din regiunile de peste mări în legătură cu care organizației WTL îi sunt prestate servicii de către administratorii de investiții din interiorul și din afara Uniunii. Aceste venituri din investiții reprezintă, după cum am arătat deja, sursa cea mai importantă pentru finanțarea granturilor pe care WTL le acordă.

16. În Hotărârea Wellcome Trust, Curtea a statuat că noțiunea de activități economice în sensul articolului 4 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare [9] (denumită în continuare „A șasea directivă TVA”) [în prezent articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA] nu includea o activitate de cumpărare și de vânzare de acțiuni și de alte titluri de către un trustee în cursul gestionării bunurilor unui trust caritabil.

17. Instanța de trimitere a arătat în cererea sa de decizie preliminară că, în urma Hotărârii Curții Wellcome Trust, organizației WTL i s-a refuzat recuperarea taxei aferente intrărilor pentru totalitatea costurilor cu serviciile de gestionare a investițiilor generate de portofoliul său din afara Uniunii Europene.

18. Atât WTL, cât și HMRC sunt de acord că activitățile WTL practic nu sunt diferite de cele examinate în Hotărârea Wellcome Trust. Mai mult, atunci când a achiziționat serviciile de investiții în cauză de la furnizori din afara Uniunii Europene, WTL a făcut aceasta exclusiv în scopul desfășurării activității sale fără caracter economic. Ea nu a furnizat numărul său de înregistrare în scopuri de TVA niciunuia dintre furnizorii de la care a achiziționat serviciile respective. WTL și HMRC sunt de acord de asemenea că WTL este o persoană impozabilă în sensul articolelor 2 și 9 din Directiva TVA și că activitățile sale fără caracter economic nu sunt activități private, ci mai degrabă activități comerciale. De asemenea, toate părțile sunt de acord că WTL nu a utilizat aceste servicii ca prestări de servicii impozabile în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

19. Potrivit organizării Wellcome Trust, WTL este obligată să țină seama cu strictețe de caracterul caritabil al trustului și îi este interzisă, printre altele, implicarea în activități comerciale.

20. Începând cu anul 2010, WTL a declarat TVA-ul aferent serviciilor în cauză în cadrul mecanismului de taxare inversă [10] pe baza faptului că locul prestării se afla în Regatul Unit.

21. Între aprilie 2016 și iunie 2017, WTL a prezentat cereri în temeiul secțiunii 80 din VATA, afirmând că aceasta ar fi declarat o valoare prea mare în ceea ce privește taxa aferentă ieșirilor legate de serviciile în cauză, pe baza faptului că, potrivit Hotărârii Wellcome Trust, WTL este o persoană impozabilă în temeiul articolelor 2 și 9 din Directiva TVA, însă nu este o persoană impozabilă care acționează ca atare în sensul articolului 44 din aceeași directivă atunci când desfășoară activități de investiții care, practic, nu sunt diferite de cele examinate de Curte în hotărârea respectivă.

9 JO 1977, L 145, p. 1.

10 A se vedea articolul 196 din Directiva TVA.

22. Prin hotărârea din 10 octombrie 2018, First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit][11] a hotărât că serviciile în cauză nu intră sub incidența articolului 44 din Directiva TVA, deoarece formularea „care acționează ca atare” a exclus efectiv WTL din domeniul de aplicare al acestuia. Potrivit acestei instanțe, nu era necesar ca prestările de servicii (care nu intră în domeniul de aplicare al normelor specifice prevăzute la articolele 46-59a din Directiva TVA) să intre sub incidența articolului 44 sau a articolului 45 din Directiva TVA. First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit] a considerat că acest lucru nu a dat naștere unei incertitudini juridice, deoarece articolul 18 din Regulamentul de punere în aplicare se interpretează sensul că un furnizor se poate întemeia pe faptul că clientul a furnizat numărul său de înregistrare în scopuri de TVA pentru a stabili dacă ar trebui să aplice TVA-ul aferent prestărilor de servicii în cauză. First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit] a apreciat că transpunerea de către Regatul Unit a articolului 44 din Directiva TVA în temeiul secțiunii 7A din VATA, care a identificat locul prestării ca fiind Regatul Unit pe baza faptului că WTL era o persoană impozabilă care acționa în scop profesional, nu era conformă cu articolul 44 din aceeași directivă.

23. La 15 februarie 2019, HMRC au declarat apel la Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei)] împotriva hotărârii First-tier Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit] în prezenta cauză.

24. Instanța de trimitere consideră că întrebarea esențială care trebuie abordată de Curte este dacă, în astfel de împrejurări, se poate spune că WTL este „o persoană impozabilă care acționează ca atare” în sensul articolului 44 din Directiva TVA.

25. HMRC au susținut că articolul 44 din Directiva TVA se aplică în special, în primul rând, având în vedere formularea și scopul dispoziției și ale dispozițiilor conexe și, în al doilea rând, întrucât, pentru motive de securitate juridică locul prestării, trebuie să fie identificabil. Din moment ce nu se susține că prestările intră sub incidența articolului 45 din Directiva TVA sau că se aplică una dintre normele speciale prevăzute la articolele 46-59a din această directivă, rezultă că articolul 44 trebuie să se aplice.

26. WTL a susținut că, întrucât nu este o persoană impozabilă „care acționează ca atare” în sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA, rezultă de asemenea că nu este o persoană impozabilă „care acționează ca atare” în sensul articolului 44.

27. În aceste condiții, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 44 din [Directiva TVA] trebuie interpretat în sensul că, atunci când unei persoane impozabile care desfășoară o activitate fără caracter economic constând în cumpărarea și în vânzarea de acțiuni și de alte titluri de valoare în cursul procesului de gestionare a activelor unui trust caritabil îi sunt prestate servicii de administrare a investițiilor de către o persoană din afara Comunității, exclusiv în scopul activității respective, această persoană impozitabilă trebuie considerată «o persoană impozabilă care acționează ca atare»?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare și în cazul în care articolele 46-49 din [Directiva TVA] nu se aplică, articolul 45 din [Directiva TVA] se aplică prestării de servicii respective sau nici articolul 44, nici articolul 45 nu se aplică prestării menționate?”

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

IV. Procedura în fața Curții

28. WTL, Irlanda, guvernul spaniol, guvernul Regatului Unit și Comisia Europeană au depus observații scrise privind întrebările preliminare ale Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei), Regatul Unit].

29. La încheierea fazei scrise a procedurii, prin decizia din 24 martie 2020, Curtea a apreciat că era necesar să adreseze mai multe întrebări părților. Părțile s-au conformat acestei solicitări și au răspuns la întrebările respective în termenul stabilit de Curte.

V. Competența Curții

30. Regatul Unit a părăsit Uniunea Europeană la 31 ianuarie 2020 la miezul nopții (CET). În conformitate cu articolul 86 alineatul (2) din Acordul privind retragerea Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord din Uniunea Europeană și din Comunitatea Europeană a Energiei Atomice (denumit în continuare „Acordul de retragere”), Curtea rămâne competentă să se pronunțe cu privire la cererile de decizie preliminară introduse de instanțe judecătorești din Regatul Unit înainte de încheierea perioadei de tranziție astfel cum este definită la articolul 126 din acordul menționat, și anume în principiu la 31 decembrie 2020.

31. Mai mult, potrivit articolului 89 din Acordul de retragere, hotărârea Curții în prezenta cauză care va fi pronunțată la o dată ulterioară are caracter obligatoriu în toate elementele lor pentru Regatul Unit și pe teritoriul acestuia.

32. Prezenta cerere de decizie preliminară a fost depusă la grefa Curții la 13 iunie 2019. Curtea rămâne astfel competentă să se pronunțe cu privire la această cerere de decizie preliminară, iar Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei)] este obligat să respecte hotărârea care urmează să fie pronunțată de Curte în cadrul prezentei proceduri.

VI. Observații introductive

A. Cauza C-155/94, Wellcome Trust

33. După cum am arătat deja, prezenta cerere de decizie preliminară a fost formulată în urma Hotărârii Wellcome Trust și a unei modificări a Directivei TVA introduse prin articolul 2 din Directiva 2008/8 cu efect de la 1 ianuarie 2010.

34. Din modul de redactare a articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA reiese cu claritate că o persoană impozabilă trebuie să acționeze „ca atare” pentru ca o operațiune să fie supusă TVA-ului [12].

35. În Hotărârea Wellcome Trust, Curtea a constatat că activitățile de investiții ale WTL [13], care constau în esență în achiziționarea și în vânzarea de acțiuni și de alte titluri în vederea maximizării dividendelor și a veniturilor din capital destinate promovării cercetării medicale, nu constituiau activități economice în sensul articolului 4 alineatul (2) din A șasea directivă TVA [în prezent articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA]. Dat fiind că WTL nu putea să desfășoare activități

12 Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punctul 16). O persoană impozabilă are calitatea de „persoană impozabilă care acționează ca atare” atunci când efectuează operațiuni în cursul activității sale impozabile (a se vedea Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctul 42). O persoană impozabilă care realizează o operațiune necomercială nu acționează în calitate de persoană impozabilă. Prin urmare, o operațiune necomercială efectuată de o persoană impozabilă nu este supusă TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, punctele 17 și 18).

13 Care au rămas în esență neschimbate până în prezent.

comerciale, Curtea a apreciat că, „indiferent dacă activitățile în cauză sunt similare celor ale unui trust de investiții sau ale unui fond de pensii, concluzia trebuie să fie aceea că un trust care este într-o situație precum cea prezentată de instanța de trimitere trebuie […] să se considere că își limitează activitățile la gestionarea unui portofoliu de investiții în același mod ca un investitor privat”[14]. La punctul 41 din această hotărâre, Curtea a statuat astfel că noțiunea de activități economice, în sensul dispoziției respective, trebuie interpretată în sensul că *nu* include o activitate care constă în achiziționarea și în vânzarea de acțiuni și de alte titluri de valoare de către un trustee în cursul gestionării activelor unui trust caritabil.

36. Mai mult, din Hotărârea Curții din 29 aprilie 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punctele 60-70), care a făcut trimitere la Hotărârea Wellcome Trust, reiese cu claritate că simpla vânzare de acțiuni și de alte titluri de valoare negociabile, precum participațiile la fonduri de investiții și venitul din plasamente în fonduri de investiții, nu intră în domeniul de aplicare al Directivei TVA. De asemenea, este clar că asemenea operațiuni nu constituie activități economice efectuate de o persoană impozabilă care acționează ca atare în sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA[15].

B. Directiva 2008/8

37. La punctele 28 și 29 din Hotărârea din 13 martie 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), Curtea a afirmat că obiectivul dispozițiilor Directivei TVA prin care se stabilește locul de impozitare a prestărilor de servicii este de a evita, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpozitarea unor venituri în mod normal impozabile[16].

38. Înainte de intrarea în vigoare a articolului 2 din Directiva 2008/8 la 1 ianuarie 2010 (care a modificat titlul V capitolul 3 din Directiva TVA), locul prestării de servicii era considerat a fi, în conformitate cu articolul 43 din Directiva TVA în vigoare la data respectivă, printre altele, *locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice*. După cum a arătat Comisia în observațiile sale, norma menționată se aplica indiferent de identitatea sau de natura beneficiarului serviciilor.

39. În urma modificărilor introduse prin articolul 2 din Directiva 2008/8, rațiunea care stă la baza dispozițiilor Directivei TVA privind locul unde se consideră că este prestat un serviciu este aceea că serviciile trebuie impozitate pe cât posibil la locul consumului[17].

40. În urma modificărilor aduse capitolului 3 din titlul V din Directiva TVA prin articolul 2 din Directiva 2008/8, în special cele referitoare la locul de prestare a serviciilor, WTL a declarat TVA-ul aferent sumelor pe care le-a plătit pentru serviciile prestate de administratorii de investiții stabiliți în afara Uniunii Europene în conformitate cu mecanismul de taxare inversă prevăzut la articolul 196 din Directiva TVA, pentru motivul că locul prestării acestor servicii era Regatul Unit[18]. Aceste dispoziții privind taxarea inversă fac trimitere în mod special la articolul 44 din Directiva TVA.

14 A se vedea punctul 36 din Hotărârea Wellcome Trust.

15 A se vedea și punctul 30 din Hotărârea din 15 septembrie 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687), în care Curtea a afirmat că activitățile fără caracter economic nu intră în domeniul de aplicare al celei de A șasea directive TVA.

16 A se vedea și Hotărârea din 22 octombrie 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, punctul 32).

17 A se vedea considerentul (3) al Directivei 2008/8, potrivit căruia, „[p]entru toate prestările de servicii locul de taxare ar trebui să fie, în principiu, locul în care are loc consumul. În cazul în care norma generală privind locul de prestare a serviciilor ar fi astfel modificată, anumite excepții de la această normă ar fi în continuare necesare din motive atât administrative, cât și de politică”.

18 Trebuie observat că nu există nimic în cererea de decizie preliminară care ar tinde să indice că locul de consum al serviciilor aflate în discuție în cauza principală este altul decât Regatul Unit. Deși acest lucru nu a fost specificat în cererea de decizie preliminară, trebuie să se presupună că WTL și-a stabilit sediul activității în Regatul Unit.

41. În cauza principală, WTL solicită acum restituirea sumelor pe care le-a plătit. În observațiile sale prezentate Curții, WTL susține că Regatul Unit a transpus în mod incorect articolul 44 din Directiva TVA în secțiunea 7A din VATA, întrucât, în timp ce articolul 44 din Directiva TVA prevede în mod expres un criteriu clar privind calitatea beneficiarului, care realizează o delimitare între activitățile economice și activitățile fără caracter economic, secțiunea 7A din VATA face o distincție complet diferită, și anume între utilizarea în interes propriu și utilizarea comercială, care nu are niciun temei în Directiva TVA.

42. WTL consideră că expresia „persoană impozabilă care acționează ca atare" de la articolul 44 din Directiva TVA impune ca beneficiarul serviciilor să utilizeze serviciile respective pentru nevoile legate de activitatea sa economică. În această privință, WTL arată că, în Hotărârea Wellcome Trust, Curtea a statuat că, atunci când a desfășurat activități de investiții, WTL nu era o „persoană impozabilă care acționează ca atare" în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA [19].

43. Se poate observa de la bun început că WTL nu susține că îi este aplicabilă una dintre „Dispozițiile speciale" referitoare la locul prestării din secțiunea 3 din capitolul 3 din Directiva TVA și cuprinse în articolele 46-59a din această directivă [20].

44. Prin urmare, este necesar să ne concentrăm în prezentele concluzii mai degrabă pe definițiile locului de prestare a serviciilor cuprinse în articolul 43 din Directiva TVA și pe normele generale privind locul de prestare a serviciilor cuprinse în articolele 44 și 45 din Directiva TVA.

VII. Prima întrebare

45. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită Curții să interpreteze articolul 44 din Directiva TVA privind locul de prestare a serviciilor și să stabilească, în principal, dacă o persoană impozabilă precum WTL, care desfășoară în esență o activitate fără caracter economic, trebuie considerată „o persoană impozabilă care acționează ca atare" atunci când îi sunt prestate servicii de către o persoană din afara Uniunii Europene în scopul activității respective.

A. Observațiile părților

46. WTL consideră că expresia „persoană impozabilă *care acționează ca atare*" presupune o distincție între persoanele impozabile care desfășoară activități economice și cele care desfășoară activități fără caracter economic. Prin urmare, articolul 44 din Directiva TVA nu se aplică, potrivit modului său de redactare clar, în privința WTL atunci când achiziționează servicii exclusiv în scopul desfășurării activităților sale fără caracter economic de la prestatori stabiliți în afara Uniunii Europene.

47. WTL susține că articolul 43 din Directiva TVA nu modifică poziția menționată, întrucât dispoziția în cauză urmărește doar să precizeze că o persoană impozabilă care desfășoară atât activități economice, cât și activități fără caracter economic are întotdeauna calitatea de persoană impozabilă; aceasta nu consideră că beneficiarul acționează în calitate de persoană impozabilă. WTL subliniază că expresia „care acționează ca atare" lipsește din articolul 43 din Directiva TVA. În consecință, articolul 43 din Directiva TVA privește numai statutul și nu conține un criteriu privind calitatea beneficiarului. Dat fiind că expresia „care acționează ca atare" este cuprinsă în articolul 44 din Directiva TVA, WTL afirmă că legiuitorul Uniunii a introdus în această dispoziție un criteriu privind calitatea beneficiarului. WTL susține totodată că, în conformitate cu articolele 18 și 55 din Regulamentul de

19 A se vedea punctul 19(ii) din cererea de decizie preliminară și punctul 7 din observațiile scrise depuse la Curte de WTL.

20 Considerentul (6) al Directivei 2008/8 precizează că, „[î]n anumite situații nu sunt aplicabile normele generale privind locul de prestare a serviciilor persoanelor impozabile și neimpozabile, ci anumite excepții menționate expres. Aceste excepții ar trebui să aibă la bază în principal criteriile deja existente și să reflecte principiul taxării la locul consumului, fără să impună sarcini administrative disproporționate asupra anumitor comercianți".

punere în aplicare, atunci când o persoană impozabilă nu acționează ca atare și nu furnizează numărul său de înregistrare în scopuri de TVA prestatorilor, prestatorii respectivi au dreptul legal să factureze TVA în jurisdicția în a cărei rază teritorială își au sediul. Aceasta generează riscul dublei impuneri atunci când autoritatea fiscală națională din statul membru al persoanei impozabile beneficiare intenționează să perceapă taxa pentru aceleași prestări de servicii.

48. WTL consideră de asemenea că nu se poate deduce din articolul 19 din Regulamentul de aplicare că WTL trebuie considerată ca fiind o „persoană impozabilă care acționează ca atare" în sensul articolului 44 din Directiva TVA, întrucât la articolul 19 nu există nicio dispoziție care să prevadă în mod expres că excluderea privind utilizarea în interes propriu constituie o aplicare exhaustivă și exclusivă a expresiei de bază „care acționează ca atare".

49. În plus, WTL apreciază că orice interpretare a articolelor 43 și 44 din Directiva TVA care o plasează într-o poziție diferită față de cea a unui investitor privat ar fi dificil de conciliat cu Hotărârea Wellcome Trust. Aceasta ar plasa WTL într-o poziție deosebit de injustă, întrucât o astfel de interpretare ar obliga această parte să declare TVA-ul ca și cum ar desfășura o activitate economică, dar ar implica să i se refuze deducerea taxei aferente intrărilor pentru motivul că desfășoară o activitate echivalentă cu cea a unui particular. Nu există nimic în Directiva TVA care să sugereze intenția ca organismele caritabile să fie dezavantajate în acest mod.

50. Toate celelalte părți care au intervenit în prezenta procedură în fața Curții consideră că articolul 44 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă precum WTL, care desfășoară o activitate fără caracter economic, trebuie considerată „persoană impozabilă care acționează ca atare" atunci când achiziționează servicii din afara Uniunii Europene în scopul desfășurării activității în cauză.

B. Analiză

51. Prima întrebare se concentrează pe utilizarea expresiei „o persoană impozabilă *care acționează ca atare*" de la articolul 44 din Directiva TVA și pe aspectul dacă includerea precizării speciale „care acționează ca atare" – care apare și în alte dispoziții ale Directivei TVA – are ca efect excluderea WTL din domeniul de aplicare al acestei dispoziții și scutirea sa de obligația de a declara TVA-ul pentru serviciile de gestionare a investițiilor care îi sunt furnizate de prestatori stabiliți în afara Uniunii Europene. WTL susține în esență că articolul 44 din Directiva TVA se aplică doar persoanelor impozabile care achiziționează servicii pentru prestările lor de servicii impozabile și că dispoziția respectivă *nu* se aplică atunci când îi sunt prestate servicii de gestionare a investițiilor de către persoane stabilite în afara Uniunii Europene pentru desfășurarea activității sale fără caracter economic.

52. La punctele 20 și 21 din Hotărârea din 13 martie 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), Curtea a precizat că articolele 44 și 45 din Directiva TVA conțin o normă generală de stabilire a locului în care sunt prestate serviciile în scopuri fiscale, în timp ce articolele 46-59a din această directivă prevăd o serie de legături specifice. Mai mult, nu există o preeminență a articolelor 44 și 45 din Directiva TVA în raport cu articolele 46-59a din aceasta. În fiecare situație este necesar să se pună întrebarea dacă aceasta corespunde unuia dintre cazurile menționate la articolele 46-59a din această directivă. Totuși, ceea ce este decisiv este faptul că, potrivit Curții, în cazul în care nu ne regăsim în această ipoteză, respectiva situație intră sub incidența articolelor 44 și 45 din această directivă.

53. Toate părțile sunt de acord că articolele 46-59a din Directiva TVA nu sunt aplicabile în cauza principală. Prin urmare, din Hotărârea din 13 martie 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), pare să reiasă că fie articolul 44, fie articolul 45 din Directiva TVA trebuie astfel să fie aplicabil. WTL susține însă că nici articolul 44, de altfel nici articolul 45 din Directiva TVA nu se aplică prestărilor de

servicii aflate în discuție[21].

54. În ceea ce ne privește totuși, nu putem să fim de acord.

55. După cum am arătat anterior, versiunea actuală a articolelor 43-45 Directiva TVA a fost introdusă în Directiva 2006/112 prin articolul 2 din Directiva 2008/8. Ținând seama de cerințele de unitate și de coerență ale ordinii juridice a Uniunii Europene, noțiunile utilizate de Directivele 2006/112 și 2008/8 trebuie să aibă cel puțin în principiu aceeași semnificație, cu excepția situației în care legiuitorul Uniunii a exprimat, într-un context legislativ precis, o voință diferită[22]. Prin urmare, rezultă că expresia „o persoană impozabilă care acționează ca atare" de la articolul 2 alineatul (1) litera (c) și de la articolul 44 din Directiva TVA trebuie să aibă, după cum susține WTL, același sens și efect.

56. Totuși, în opinia noastră, o asemenea interpretare a articolului 44 din Directiva TVA, care se concentrează pe expresia „care acționează ca atare" în mod izolat față de contextul său, nu poate fi acceptată[23]. Deși, după cum tocmai am arătat, există o prezumție generală în sensul că termenii și expresiile astfel cum apar în diferite locuri într-o anumită directivă trebuie să aibă în general aceeași semnificație, aceasta nu se poate aplica în detrimentul regulii mai importante cu privire la context. Termenii și expresiile primesc în mod necesar culoare și semnificație de la cuvintele care le înconjoară și în special de la contextul concret în care apar. Prin urmare, motivul fundamental pentru care nu suntem de acord cu argumentul invocat de WTL este faptul că nu ține seama de contextul concret în care sunt utilizați termenii și de obiectivul urmărit de normele din care fac parte[24].

57. Articolul 44 din Directiva TVA face parte din noile norme pentru stabilirea locului de prestare a serviciilor care au fost introduse prin Directiva 2008/8 în vederea modernizării și simplificării normelor respective, iar dispoziția în cauză trebuie înțeleasă și interpretată în acest context specific[25]. Considerăm că articolul 44 din Directiva TVA nu poate fi interpretat în mod separat și disociat de conținutul articolului 43 din directiva menționată.

21 Irlanda a afirmat că o astfel de abordare ar fi în mod vădit contrară obiectivului securității juridice urmărit de normele privind locul prestării prevăzute în Directiva TVA și ar fi incompatibilă cu cerința potrivit căreia o prestare de servicii trebuie să intre sub incidența uneia dintre norme. Guvernul Regatului Unit susține că niciunul dintre articolele privind locul prestării nu susține punctul de vedere conform căruia locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care nu acționează exclusiv în scop privat, ci și în scop comercial (și anume o persoană precum WTL) poate fi locul unde este stabilit prestatorul. Acest guvern consideră că o astfel de poziție nu este susținută în niciun fel de articolele 43, 44 și 45 din Directiva TVA sau de articolul 19 din Regulamentul de punere în aplicare. El arată că WTL însăși nu menționează nicio dispoziție din Directiva TVA, din Regulamentul de punere în aplicare sau din jurisprudență care să susțină o asemenea concluzie. Poziția WTL potrivit căreia articolul 44 din Directiva TVA nu este aplicabil serviciilor care i-au fost prestate implică, așadar, faptul că, atunci când WTL achiziționează servicii de la persoane dintr-un alt stat membru, nu doar că Regatul Unit nu este locul prestării, dar nici celălalt stat membru. Guvernul Regatului Unit consideră că acest efect de neaplicare a taxei este contrar scopului urmărit de normele referitoare la locul prestării.

22 A se vedea prin analogie Hotărârea din 31 mai 2016, Reha Training (C-117/15, EU:C:2016:379, punctele 28-34). A se vedea, în contextul TVA-ului, Hotărârea din 15 septembrie 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, punctul 37). A se vedea și punctul 31 din Hotărârea din 22 octombrie 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647), în care Curtea a afirmat că buna funcționare și interpretarea uniformă a sistemului comun al TVA-ului presupun ca noțiunile „operațiuni de asigurare" și de „reasigurare" prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) a cincea liniuță și la articolul 13 secțiunea B litera (a) din A șasea directivă să nu fie definite în mod diferit, după cum sunt utilizate în una sau în alta dintre aceste dispoziții. Trebuie subliniat totuși că, la punctul 32 din această hotărâre, Curtea a adăugat că „prestările de servicii prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) a cincea liniuță din A șasea directivă sunt noțiuni comunitare, care trebuie interpretate uniform *pentru a se evita situații de dublă impozitare sau de neimpozitare care ar putea rezulta din interpretări divergente*". Sublinierea noastră. În opinia noastră, cerința interpretării uniforme nu este un scop în sine, ci mai degrabă se întemeiază pe principiul fundamental al evitării situațiilor de dublă impunere sau de neimpozitare.

23 Trebuie observat că însăși Comisia a calificat utilizarea expresiei „care acționează ca atare" de la articolul 44 din Directiva TVA ca fiind „stângace". Remarcăm că problema nu este limitată la versiunea în limba engleză a Directivei TVA. Astfel, aceeași problemă apare, de exemplu, în limba franceză („agissant en tant que tel"), în limba italiană („che agisce in quanto tale"), în limba portugheză („agindo nessa qualidade"), în limba spaniolă („que actúe como tal"), în limba germană („als solcher […] erbringt/als solcher handelt").

24 Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 41). La punctul 50 din această hotărâre, Curtea a afirmat că articolul 44 din Directiva TVA este o normă care stabilește locul de impozitare a prestărilor de servicii, desemnând locul de legătură fiscală și, prin urmare, delimitează competențele statelor membre.

25 A se vedea considerentul (2) al Directivei 2008/8.

58. În această privință, este important de observat că articolul 43 din Directiva TVA conține două dispoziții speciale de calificare a persoanelor. În primul rând, acesta consideră o persoană impozabilă ca fiind o asemenea persoană pentru prestarea *tuturor* serviciilor care i-au fost prestate [indiferent dacă *în caz contrar* ar fi sau nu ar fi servicii impozabile în sensul articolului 2 alineatul (1)]. În al doilea rând, consideră o *persoană juridică neimpozabilă* care este înregistrată în scopuri de TVA (precum WTL) ca fiind o persoană juridică impozabilă, dar *numai* în vederea aplicării normelor referitoare la locul de prestare a serviciilor, chiar dacă nu este considerată astfel în alte scopuri [26]. În ambele situații, dispozițiile de calificare a persoanelor de la articolul 43 au un domeniu de aplicare limitat. Ele nu sunt formulate ca fiind norme de calificare în *toate* scopurile, ci mai degrabă doar în vederea aplicării normelor referitoare la locurile de prestare a serviciilor. În opinia noastră, trebuie să se țină seama de caracterul artificial al unei astfel de dispoziții de calificare a persoanelor: în situația de față, articolul 43 alineatul (2) din Directiva TVA este de fapt o metodă convenabilă de redactare a textelor legislative prin care legiuitorul Uniunii a stabilit că normele privind locurile de prestare a serviciilor aplicabile persoanelor impozabile obișnuite se aplică în această situație și persoanelor juridice neimpozabile înregistrate în scopuri de TVA.

59. Normele generale privind locul de prestare a serviciilor către „o persoană impozabilă”, după cum este definită în mod concret la articolul 43 din Directiva TVA, și către „o persoană neimpozabilă” [27] sunt prevăzute astfel la articolul 44 și, respectiv, la articolul 45 din directiva menționată. Considerăm că aceste definiții esențiale ale noțiunii de „persoană impozabilă” de la articolul 43 din Directiva TVA nu pot fi ignorate, în ceea ce privește interpretarea articolului 44 și, respectiv, în mod implicit, a articolului 45 din această directivă, în pofida artificialității inevitabile a respectivelor norme de calificare a persoanelor.

60. Includerea anumitor activități neimpozabile și persoane neimpozabile în definiția persoanelor impozabile, precum și utilizarea termenului „toate” la articolul 43 din Directiva TVA indică intenția legiuitorului Uniunii de a defini în linii foarte generale domeniul de aplicare al „normei privind destinația” de la articolul 44 din directiva menționată.

61. Considerentul (4) al Directivei 2008/8 [28] clarifică în continuare atât domeniul de aplicare al articolului 43, cât și cel al articolului 44 din Directiva TVA și confirmă că normele referitoare la locul de prestare a serviciilor către persoane impozabile „nu ar trebui să se aplice și prestărilor de servicii destinate unei persoane impozabile pentru folosul său personal sau al angajaților săi”.

26 În plus, articolul 196 din Directiva TVA confirmă că TVA-ul este datorat de orice persoană impozabilă sau *persoană juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA* și căreia îi sunt prestate serviciile prevăzute la articolul 44, atunci când serviciile sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul statului membru respectiv.

27 Observăm în această privință că articolul 43 din Directiva TVA nu definește în mod special noțiunea de „persoană neimpozabilă” în vederea aplicării normelor referitoare la locul de prestare a serviciilor cuprinse în titlul V capitolul 3 din această directivă. Date fiind definițiile generale ale persoanei impozabile în această privință de la articolul 43 din Directiva TVA, o persoană neimpozabilă este definită în esență în mod implicit sau tacit în vederea aplicării normelor referitoare la locul de prestare a serviciilor și în special la articolul 45 din directiva respectivă.

28 Considerentul (5) al Directivei 2008/8 precizează domeniul de aplicare al articolului 45 din Directiva TVA.

62. Rezultă că toate serviciile prestate unei persoane impozabile astfel cum este definită la articolul 43 din Directiva TVA, cu excepția celor primite în scopuri personale, sunt considerate a fi prestate la locul unde este stabilit beneficiarul. Prin urmare, în opinia noastră, Comisia a arătat în mod corect că însuși obiectivul articolului 43 alineatul (1) din Directiva TVA este de a garanta că persoanele impozabile vor fi tratate în acest mod în vederea aplicării normelor referitoare la locul prestării, *chiar și* în cazul serviciilor utilizate pentru activități sau operațiuni care nu sunt considerate prestări de servicii impozabile în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) din directiva în cauză [29].

63. Această interpretare este totodată în concordanță cu articolul 19 primul paragraf din Regulamentul de punere în aplicare, care prevede că, „[î]n scopul punerii în aplicare a regulilor privind locul de prestare a serviciilor prevăzute la articolele 44 și 45 din [Directiva TVA], o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă considerată persoană impozabilă, care primește servicii destinate exclusiv uzului privat, inclusiv celui al personalului său, este considerată drept o persoană neimpozabilă”. Deși dispozițiile Directivei TVA nu pot fi interpretate în funcție de un regulament de punere în aplicare ulterior, dispozițiile articolului 19 atrag totuși atenția.

64. Mai mult, după cum se arată la punctul 41 din Concluziile avocatului general Mazák prezentate în cauza Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:348), iar Curtea a confirmat la punctul 31 din Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), această abordare este conformă cu interesele privind simplitatea administrării normelor referitoare la locul de prestare a serviciilor. Interpretarea menționată favorizează de asemenea facilitarea încasării taxei, precum și prevenirea evaziunii fiscale. În cazul în care beneficiarul serviciilor prestate ar trebui să fie o persoană impozabilă care acționează ca atare [în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA] sau dacă era necesar ca serviciile să fie utilizate în vederea desfășurării operațiunilor sale impozabile, stabilirea locului de prestare a serviciilor ar fi în multe situații mult mai dificilă, atât pentru societăți, cât și, de altfel, pentru autoritățile fiscale ale statelor membre [30].

65. Prin urmare, considerăm că articolul 44 din Directiva TVA coroborat cu articolul 43 din directiva menționată și cu considerentul (4) al acesteia, precum și cu articolul 19 din Regulamentul de punere în aplicare se aplică pentru prestarea *tuturor serviciilor* către o persoană impozabilă astfel cum este definită la articolul 43 din Directiva TVA, cu excepția situației în care sunt primite de persoana respectivă „pentru folosul său personal sau al angajaților săi” [31]. Utilizarea expresiei „care acționează ca atare” la articolul 44 din Directiva TVA urmărește excluderea serviciilor prestate unei persoane

29 Guvernul spaniol susține că articolul 43 alineatul (1) din Directiva TVA este o dispoziție clarificatoare care urmărește evitarea incertitudinii cu privire la definiția „persoanei impozabile”. Totuși, articolul 43 alineatul (2) din Directiva TVA extinde calitatea de persoană impozabilă la persoanele juridice care nu sunt persoane impozabile, dar care dețin un număr de identificare în scopuri de TVA și care pot fi obligate să declare TVA-ul dacă efectuează o investiție. Potrivit guvernului spaniol, articolul 44 din Directiva TVA utilizează expresia „care acționează ca atare” pentru a exclude din domeniul său de aplicare persoanele care acționează în calitate de particulari. În concordanță cu cele de mai sus, articolul 19 din Regulamentul de punere în aplicare prevede că o persoană impozabilă care primește servicii destinate exclusiv uzului privat nu are statutul de persoană impozabilă. Consecința clară care decurge de aici este că celelalte persoane impozabile (precum WTL) trebuie să fie tratate în continuare ca atare. Irlanda consideră că efectul evident și, prin urmare, interpretarea corespunzătoare ale articolului 43 din Directiva TVA există, independent de modul de utilizare a serviciilor, atunci când ele sunt prestate unor persoane impozabile, normele referitoare la locul prestării prevăzute la articolul 44 din această directivă se aplică pentru *toate* serviciile prestate.

30 Nu se poate ignora că dispoziția legislativă în cauză [articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă TVA] *nu* conținea expresia persoană impozabilă „care acționează ca atare”. Astfel, Curtea s-a întemeiat tocmai pe această împrejurare la punctul 29 din Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), ceea ce a simplificat în mare măsură sarcina Curții în cauza respectivă. Totuși, constatarea finală a Curții a fost aceea că „o persoană care recurge la servicii de consultanță prestate de o persoană impozabilă stabilită într-un alt stat membru și care exercită atât activități economice, cât și activități aflate în afara domeniului de aplicare al acestor directive trebuie considerată ca având calitatea de persoană impozabilă, chiar dacă serviciile menționate nu sunt utilizate decât pentru nevoile legate de această din urmă activitate”. Nu vedem niciun motiv pentru îndepărtarea de constatarea respectivă în prezenta cauză, în pofida modului de redactare oarecum deficient a textului legislativ de către legiuitorul Uniunii atât la articolul 43, cât și la articolul 44 din Directiva TVA.

31 A se vedea și considerentul (19) al Regulamentului de punere în aplicare, potrivit căruia, „în cazul în care serviciile sunt destinate uzului personal al unei persoane impozabile, inclusiv uzului personalului acesteia, respectiva persoană impozabilă nu poate fi considerată ca acționând în calitatea sa de persoană impozabilă”.

impozabile, astfel cum este definită în sens larg la articolul 43 din această directivă, „pentru folosul său personal sau al angajaților săi”. Expresia „care acționează ca atare” nu exclude din domeniul de aplicare al articolului 44 din Directiva TVA persoanele impozabile cărora le sunt prestate servicii în scopuri fără caracter economic.

66. În ceea ce privește argumentele WTL referitoare la articolele 18 și 19 din Regulamentul de punere în aplicare rezumate la punctele 47 și 48 din prezentele concluzii, considerăm că acestea nu sunt convingătoare. Articolele 18 și 19 din Regulamentul de punere în aplicare – care doar permit prestatorului să tragă anumite concluzii pe baza comportamentului consumatorului [32], precum, de exemplu, aceea dacă acesta din urmă furnizează sau nu furnizează un număr de identificare în scopuri de TVA – nu pot să afecteze sau să modifice, după cum am observat deja, prevederile articolelor 43-45 din Directiva TVA [33]. Mai mult, întrucât articolele 44 și 45 din Directiva TVA stabilesc locul prestării serviciilor în funcție de aspectul dacă ele sunt prestate unei persoane impozabile [34] sau neimpozabile, apreciem că, în principiu, nu există riscul dublei impuneri [35]. În orice caz, nu există nimic care să sugereze că serviciile aflate în discuție în acțiunea principală au fost supuse efectiv dublei impuneri.

67. Considerăm că WTL nu a demonstrat că a suferit o inegalitate de tratament sau că principiul neutralității fiscale – care se află în centrul sistemului de TVA – a fost încălcat. Situația WTL nu este comparabilă cu cea a unui investitor privat, întrucât toate părțile sunt de acord că serviciile în cauză sunt utilizate pentru *exercitarea unei activități* fără caracter economic [36]. Potrivit unei jurisprudențe constante, TVA-ul aferent intrărilor pentru cheltuielile efectuate de o persoană impozabilă care se referă la activități neeconomice nu poate da naștere unui drept de deducere. Mai mult, dacă o persoană impozabilă exercită în același timp activități economice și activități neeconomice, deducerea TVA-ului nu se admite decât în măsura în care aceste cheltuieli pot fi imputate activității economice a persoanei impozabile [37].

68. Astfel, Curtea a statuat recent la punctul 30 din Hotărârea din 3 iulie 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), că „[o] activitate care constă în plasarea donațiilor și a alocărilor și cheltuielile aferente acestei activități de plasament trebuie să primească același tratament, în ceea ce privește TVA-ul, ca activitatea fără caracter economic pe care o constituie perceperea lor și eventualele cheltuieli legate de aceasta din urmă. Astfel, o asemenea activitate de plasament financiar nu numai că reprezintă, pentru Universitatea din Cambridge, asemenea unui investitor privat, un mijloc care permite generarea de venituri din donații

32 Cu excepția cazului în care dispune de informații contrare.

33 Același raționament este valabil în cazul argumentului WTL potrivit căruia aceasta nu a furnizat un număr de identificare în scopuri de TVA în temeiul articolului 55 din Regulamentul de punere în aplicare, întrucât nu este o „persoană impozabilă care acționează ca atare”. Articolul 55 din Regulamentul de punere în aplicare trebuie interpretat de asemenea din perspectiva articolului 44 din Directiva TVA.

34 Astfel cum este definită la articolul 43 din Directiva TVA.

35 În această privință, guvernul Regatului Unit a arătat, în răspunsul său la o întrebare adresată de Curte, că riscul dublei impuneri rezultă din interpretări divergente ale normelor aplicate și că singurul mod de a depăși această dificultate este stabilirea unei interpretări uniforme a normelor respective. Guvernul spaniol a afirmat în răspunsul său la o întrebare adresată de Curte că interpretarea coroborată (și sistematică) a articolelor 43 și 44 din Directiva TVA, a considerentului (4) al Directivei 2008/8 și a articolului 19 din Regulamentul de punere în aplicare garantează inexistența posibilității dublei impuneri. Irlanda a arătat de asemenea, în răspunsul la o întrebare adresată de Curte, că, în cazul în care un client este corect atunci când stabilește dacă serviciile primite au fost achiziționate în scopul desfășurării activităților sale impozabile, inclusiv dacă este considerat ca fiind persoană impozabilă în temeiul articolului 43 din Directiva TVA, nu ar trebui să apară dubla impunere.

36 Comisia a afirmat, în răspunsul său la o întrebare adresată de Curte, că WTL „nu este o persoană fizică, ci o entitate care a decis să se înregistreze în scopuri de TVA. Ea este tratată în același mod ca orice altă persoană impozabilă (sau chiar ca orice persoană juridică neimpozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA). Altfel spus, este supusă normelor referitoare la locul prestării aplicabile operațiunilor între întreprinderi. Doar în cazul serviciilor prestate unei persoane impozabile, dar utilizate pentru consumul privat al personalului său (sau al unei persoane impozabile care este persoană fizică) se aplică normele care reglementează operațiunile între întreprinderi și consumatori. Serviciile în discuție primite de [WTL] nu sunt destinate consumului privat al unei persoane fizice. Faptul că numai consumul privat al persoanelor fizice intră sub incidența acestor din urmă norme este în deplină concordanță cu principiului egalității de tratament”.

37 A se vedea Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punctele 30 și 31). A se vedea și Hotărârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punctele 36 și 37), precum și Hotărârea din 15 septembrie 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

și din alocări astfel colectate, dar și o activitate care poate fi asociată în mod direct perceperii lor și, prin urmare, nu constituie decât o prelungire directă a acestei activități fără caracter economic. Așadar, nici TVA-ul achitat în amonte și aferent cheltuielilor legate de această plasare nu poate fi deductibil”.

69. Având în vedere ansamblul considerațiilor precedente, apreciem că răspunsul la prima întrebare este necesar să fie acela că articolul 44 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, atunci când unei persoane impozabile care desfășoară o activitate fără caracter economic constând în achiziționarea și în vânzarea de acțiuni și de alte valori mobiliare în cursul procesului de gestionare a activelor unui trust caritabil îi sunt prestate servicii de administrare a investițiilor de către o persoană din afara Uniunii Europene exclusiv în scopul desfășurării activității respective, ea trebuie considerată „o persoană impozabilă care acționează ca atare” în sensul acestui articol.

VIII. A doua întrebare

70. Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare preliminară, apreciem că nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare. Mai mult, întrucât este cert că WTL este o persoană impozabilă, considerăm că articolul 45 din Directiva TVA referitor la locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă nu se aplică organizației WTL și, de altfel, niciuna dintre părțile din prezenta procedură aflată în fața Curții nu a susținut contrariul.

IX. Concluzie

71. În consecință, propunem să se răspundă la întrebările preliminare adresate de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei) (Regatul Unit)] după cum urmează:

„Articolul 44 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor trebuie interpretat în sensul că, atunci când unei persoane impozabile care desfășoară o activitate fără caracter economic constând în achiziționarea și vânzarea de acțiuni și de alte valori mobiliare în cursul procesului de gestionare a activelor unui trust caritabil îi sunt prestate servicii de administrare a investițiilor de către o persoană din afara Uniunii Europene exclusiv în scopul desfășurării activității respective, ea trebuie considerată «o persoană impozabilă care acționează ca atare» în sensul acestui articol.”