Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

26 aprilie 2012*

„TVA — Directiva 2006/112/CE — Scutiri — Articolul 151 alineatul (1) litera (c) — Operațiune de dezmembrare a navelor învechite ale marinei americane efectuată pe teritoriul unui stat membru”

În cauza C-225/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Regatul Unit), prin decizia din 9 mai 2011, primită de Curte la 13 mai 2011, în procedura

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

împotriva

Able UK Ltd,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din doamna A. Prechal (raportor), președinte de cameră, domnii K. Schiemann și L. Bay Larsen, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul Regatului Unit, de L. Seeboruth, în calitate de agent;

— pentru guvernul polonez, de M. Szpunar, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de C. Soulay, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

* Limba de procedură: engleza.

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (denumiți în continuare „Commissioners”), pe de o parte, și Able UK Ltd (denumită în continuare „Able”), pe de altă parte, cu privire la taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aplicabilă serviciilor de dezmembrare a navelor învechite ale marinei americane.

Cadrul juridic

Dreptul internațional

3 Tratatul Atlanticului de Nord a fost semnat la Washington (Statele Unite) la 4 aprilie 1949.

4 Protocolul privind statutul cartierelor militare generale internaționale înființate potrivit Tratatului Atlanticului de Nord, semnat la Paris la 28 august 1952 (denumit în continuare „Protocolul privind cartierele militare generale”), prevede următoarele la punctul 1 al articolului VIII:

„Pentru a facilita stabilirea, edificarea, întreținerea și funcționarea cartierelor generale interaliate, aceste cartiere generale sunt scutite, în măsura în care este posibil, de impozitele și de taxele aferente cheltuielilor efectuate de acestea în interesul apărării comune și numai în interesul lor oficial și exclusiv, iar fiecare parte la prezentul protocol va realiza negocieri cu cartierele generale stabilite pe teritoriul său în vederea încheierii unui acord în acest scop.”

Dreptul Uniunii

5 Potrivit articolului 151 alineatul (1) din Directiva TVA:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(c) livrarea de bunuri sau prestarea de servicii într-un stat membru care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord, destinate fie forțelor armate ale celorlalte state părți la tratatul respectiv pentru utilizarea de către forțele în cauză sau de către personalul civil care le însoțește, fie pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor acestora atunci când forțele respective participă la o acțiune comună de apărare;

(d) livrarea de bunuri sau prestarea de servicii către un alt stat membru, destinate forțelor armate ale unui stat care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord, altul decât statul membru de destinație însuși, pentru utilizarea de către forțele în cauză sau de către personalul civil care le însoțește sau pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor lor atunci când forțele respective participă la o acțiune comună de apărare;

[...]”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

6 Din decizia de trimitere reiese că Able a încheiat un contract cu United States Department of Transportation Maritime Administration (Administrația maritimă a Departamentului de Transporturi al Statelor Unite ale Americii) pentru dezmembrarea a 13 nave care se aflau în serviciul marinei americane, dar care fuseseră transferate recent în flota de rezervă și amarate pe râul James River din Virginia (Statele Unite ale Americii, în continuare „SUA”). Contractul cuprindea două părți distincte. În prima parte se prevedea că navele trebuiau pregătite și apoi remorcate din SUA în Regatul Unit. În cea de a doua parte se prevedea că, după ce erau securizate în cadrul șantierului naval Able din zona Teesside (Regatul Unit), acestea urmau să fie dezmembrate. Inspectori din cadrul guvernului SUA trebuiau să fie prezenți pe șantier pe toată durata contractului.

7 Prin scrisoarea din data de 27 august 2008, Able a solicitat o decizie din partea Commissioners cu privire la obligația de plată a TVA-ului aferent serviciilor de dezmembrare pe care aceasta le furniza. Able susținea că serviciul în cauză era scutit în temeiul articolului 15 alineatul (10) a treia liniuță din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), înlocuit ulterior cu articolul 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

8 La 15 octombrie 2008, Commissioners au decis că serviciile de dezmembrare prestate de Able sunt supuse cotei standard de TVA. La 21 octombrie 2008, această societate a solicitat reexaminarea deciziei respective. Întrucât, la 18 noiembrie 2008, Commissioners au confirmat decizia, Able a introdus o acțiune la First-tier Tribunal (Tax Chamber), care, prin, hotărârea din 24 noiembrie 2009, a statuat că serviciile de dezmembrare a navelor furnizate de Able sunt scutite.

9 Commissioners au formulat o acțiune împotriva acestei decizii în fața instanței de trimitere. Potrivit acestora, articolul 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA nu se aplică decât forțelor armate ale unui stat care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord care sunt staționate pe teritoriul unui alt stat membru care este parte la același tratat și doar atunci când forțele respective participă la o activitate legată în mod direct de o acțiune comună de apărare.

10 Considerând că soluționarea litigiului cu care este sesizat impune interpretarea articolului 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 151 alineatul (1) litera (c) din [Directiva TVA] trebuie interpretat în sensul că acordă o scutire în Regatul Unit pentru prestarea de servicii ce constă în dezmembrarea navelor învechite din dotarea marinei americane destinate United States Department of Transportation Maritime Administration în una sau în ambele împrejurări de mai jos:

a) atunci când serviciul respectiv nu a fost destinat unei părți a forțelor armate aparținând unui stat membru NATO [Organizația Tratatului Atlanticului de Nord] care participă la o acțiune comună de apărare sau personalului civil care le însoțește;

b) atunci când serviciul respectiv nu a fost destinat unei părți a forțelor armate aparținând unui stat membru NATO care staționează sau vizitează Regatul Unit sau personalului civil care însoțește aceste forțe armate?”

Cu privire la întrebarea preliminară

11 În ceea ce privește prima parte a întrebării formulate, din decizia de trimitere rezultă că aceasta are la bază modul de redactare a articolului 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA. Astfel, modul de redactare respectiv ar permite ca teza finală a acestei dispoziții, mai precis sintagma „atunci când forțele respective participă la o acțiune comună de apărare”, să fie interpretată în sensul că are legătură numai cu teza imediat anterioară, și anume „[livrarea de bunuri sau prestarea de servicii] pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor acestora”, și nu în sensul că se referă la dispoziția respectivă în ansamblul său. Lipsa din anumite versiuni lingvistice, precum versiunile în limba engleză și în limba franceză, a unei virgule care precedă această teză finală ar fi de natură să confirme o astfel de interpretare.

12 În această privință, trebuie menționat că o virgulă apare în același loc în unele dintre celelalte versiuni lingvistice ale dispoziției respective, precum versiunile din limbile spaniolă, daneză și olandeză. În aceste condiții, prezența sau absența unei virgule nu poate fi considerată determinantă în interpretarea articolului 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

13 Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, formularea utilizată în una dintre versiunile lingvistice ale unei dispoziții din dreptul Uniunii nu poate să fie singurul temei pentru interpretarea acestei dispoziții sau să i se atribuie, în această privință, un caracter prioritar în raport cu celelalte versiuni lingvistice. O astfel de abordare ar fi, într-adevăr, incompatibilă cu cerința de aplicare uniformă a dreptului Uniunii. În caz de divergență între diferitele versiuni lingvistice, dispoziția în cauză trebuie, așadar, interpretată în raport cu economia generală și cu finalitatea reglementării din care face parte (a se vedea în special Hotărârea din 3 martie 2011, Comisia/Țările de Jos, C-41/09, Rep., p. I-831, punctul 44 și jurisprudența citată).

14 În această privință, trebuie amintit că, tot conform unei jurisprudențe constante a Curții, scutirile de TVA, printre care figurează cea instituită prin articolul 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie excepții de la principiul general potrivit căruia fiecare serviciu prestat cu titlu oneros de către o persoană impozabilă este supus TVA-ului (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 22 decembrie 2010, Feltgen și Bacino Charter Company, C-116/10, Rep., p. I-14187, punctul 19 și jurisprudența citată).

15 Or, o interpretare potrivit căreia teza finală a articolului 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA s-ar referi numai la teza imediat anterioară ar însemna să se recunoască scutirii prevăzute de această dispoziție un domeniu de aplicare nu numai extins, dar și incoerent, astfel cum a arătat în mod întemeiat guvernul Regatului Unit.

16 Astfel, dacă s-ar reține o astfel de interpretare, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii într-un stat membru care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord, destinată forțelor armate ale celorlalte state părți la tratatul respectiv sau personalului civil care le însoțește, ar fi scutită de TVA în orice împrejurare, pe când livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor lor nu ar fi scutită decât atunci când forțele respective participă la o acțiune comună de apărare. Or, o astfel de diferențiere cu privire la întinderea scutirii prevăzute la articolul 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA apare ca lipsită de sens.

17 În plus, dispoziția respectivă trebuie interpretată ținând cont de obiectivul urmărit de scutirea pe care aceasta o instituie. În ceea ce privește acest obiectiv, nu există niciun indiciu potrivit căruia acesta ar fi fost, astfel cum s-a susținut în fața instanței de trimitere, acela de a împiedica statele membre care sunt părți la Tratatul Atlanticului de Nord să beneficieze de un avantaj fiscal care rezultă din apartenența acestora la NATO. Mai mult, astfel cum a arătat chiar instanța de trimitere, un astfel de obiectiv ar implica existența unei scutiri generalizate a livrării de bunuri și a prestării de servicii în beneficiul angajamentelor asumate în cadrul NATO, inclusiv de către forțele armate proprii ale statului membru pe teritoriul căruia au loc aceste livrări sau aceste prestări. Or, este evident că articolul 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA nu instituie o scutire de o asemenea amploare.

18 În schimb, rezultă că obiectivul urmărit de legiuitorul Uniunii prin adoptarea dispoziției respective trebuie, astfel cum arată Comisia Europeană, să fie interpretat mai ales în sensul de a permite statelor membre să respecte anumite angajamente asumate în cadrul NATO. Or, niciun element din dosarul transmis Curții nu permite să se concluzioneze că interpretarea articolului 151 alineatul (1) litera (c) evocată la punctul 15 din prezenta hotărâre s-ar impune pentru ca astfel de angajamente să poată fi respectate.

19 Dimpotrivă, articolul VIII din Protocolul privind cartierele militare generale, din care, astfel cum observă Comisia, legiuitorul Uniunii s-ar fi inspirat în mod special la adoptarea articolului 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, se referă tocmai la o scutire de impozitele și de taxele aferente cheltuielilor efectuate „în interesul apărării comune”.

20 Prin urmare, articolul 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o prestare de servicii, precum cea în discuție în acțiunea principală, efectuată într-un stat membru care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord și care constă în dezmembrarea navelor învechite ale marinei unui alt stat parte la acest tratat este scutită de TVA, în temeiul acestei dispoziții, numai atunci când această prestare este destinată unei părți a forțelor armate ale celuilalt stat și care participă la o acțiune comună de apărare sau personalului civil care le însoțește.

21 În ceea ce privește a doua parte a întrebării adresate de instanța de trimitere, trebuie să se menționeze că modul de redactare a articolului 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA nu indică în mod expres dacă o prestare de servicii, precum cea în discuție în acțiunea principală, efectuată într-un stat membru care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord, pentru a fi scutită de TVA, trebuie să fie destinată unei părți a forțelor armate aparținând unui alt stat parte la acest tratat care staționează sau vizitează teritoriul statului membru în discuție sau personalului civil care însoțește aceste forțe armate.

22 Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de termenii utilizați, ci și de contextul în care apare aceasta, precum și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție (a se vedea în special Hotărârea Feltgen și Bacino Charter Company, citată anterior, punctul 12 și jurisprudența citată).

23 În ceea ce privește contextul articolului 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, trebuie să se țină cont, astfel cum observă în mod întemeiat guvernul Regatului Unit și guvernul polon, de alineatul (1) litera (d) al aceluiași articol. Deși prima dintre cele două dispoziții scutește de TVA, în anumite condiții, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii în statele membre care sunt părți la Tratatul Atlanticului de Nord, destinate forțelor armate ale celorlalte state părți la acest tratat, a doua dispoziție scutește, în aceleași condiții, livrarea de bunuri și prestarea de servicii efectuate într-un alt stat membru și destinate forțelor armate ale oricărui stat parte la Tratatul Atlanticului de Nord diferit de statul membru de destinație.

24 Din cele două dispoziții rezultă că, astfel cum s-a precizat la punctul 17 din prezenta hotărâre, legiuitorul Uniunii a dorit să excludă de la scutirea de TVA livrarea de bunuri și prestarea de servicii destinate forțelor armate ale statului membru în care are loc această livrare sau această prestare de servicii.

25 Or, pe de o parte, scutirea respectivă, întrucât vizează chiar forțele armate care staționează sau vizitează teritoriul propriului stat, sugerează, ca atare, că locul de staționare sau de vizitare al forțelor armate este pertinent pentru aplicarea dispozițiilor respective.

26 Pe de altă parte, dacă articolul 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA ar fi fost interpretat în sensul că scutește de TVA livrarea de bunuri sau prestarea de servicii într-un stat membru care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord, destinate forțelor armate ale unui alt stat parte la tratatul respectiv, chiar dacă forțele armate respective nu sunt staționate sau nu vizitează statul membru respectiv, această livrare sau prestare ar putea, în cele din urmă, să profite forțelor armate ale unui alt stat membru care sunt staționate sau care vizitează teritoriul acestuia din urmă, fără să fi fost supuse TVA-ului. Or, o astfel de interpretare a dispoziției respective ar aduce atingere voinței legiuitorului Uniunii menționate la punctul 24 din prezenta hotărâre.

27 În consecință, ținând cont de cele de mai sus, precum și, pe de altă parte, de necesitatea de a interpreta în mod restrictiv scutirile de TVA, astfel cum a fost amintit la punctul 14 din prezenta hotărâre, articolul 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că scutește, în condițiile pe care le prevede, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii într-un stat membru care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord, destinate forțelor armate ale unui alt stat parte la tratatul respectiv, în măsura în care acestea sunt staționate sau vizitează teritoriul statului membru respectiv.

28 Nu reiese din dosarul transmis Curții că s-ar impune o altă interpretare a dispoziției respective decât cea reținută la punctul anterior pentru a permite statelor membre să își respecte angajamentele asumate de acestea în cadrul NATO.

29 Dimpotrivă, din articolul VIII din Protocolul privind cartierele militare generale rezultă că, prevăzând o scutire de impozite și de taxe pentru a facilita stabilirea, edificarea, întreținerea și funcționarea cartierelor generale interaliate pe teritoriul unui stat care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord, acest articol implică prin definiție că este vorba despre forțele armate staționate sau care vizitează teritoriul acestui stat.

30 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o prestare de servicii, precum cea din acțiunea principală, efectuată într-un stat membru care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord și care constă în dezmembrarea navelor învechite ale marinei unui alt stat parte la acest tratat este scutită de TVA, în temeiul acestei dispoziții, numai atunci când:

— această prestare este destinată unei părți a forțelor armate ale celuilalt stat, atunci când forțele respective participă la o acțiune comună de apărare, sau personalului civil care le însoțește și când

— aceeași prestare este destinată unei părți a forțelor armate respective care staționează sau vizitează teritoriul statului membru în discuție sau personalului civil care însoțește aceste forțe armate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

31 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declară:

Articolul 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că o prestare de servicii, precum cea din acțiunea principală, efectuată într-un stat membru care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord și care constă în dezmembrarea navelor învechite ale marinei unui alt stat parte la acest tratat este scutită de taxa pe valoarea adăugată, în temeiul acestei dispoziții, numai atunci când:

— această prestare este destinată unei părți a forțelor armate ale celuilalt stat, atunci când forțele respective participă la o acțiune comună de apărare, sau personalului civil care le însoțește și când

— aceeași prestare este destinată unei părți a forțelor armate respective care staționează sau vizitează teritoriul statului membru în discuție sau personalului civil care însoțește aceste forțe armate.

Semnături