

**Case C-459/19**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

17 juin 2019

**Juridiction de renvoi :**

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Royaume-Uni)

**Date de la décision de renvoi :**

13 juin 2019

**Parties requérantes :**

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

**Partie défenderesse :**

Wellcome Trust Ltd

---

[OMISSIS][Numéro de l'affaire devant la juridiction de renvoi]

**UPPER TRIBUNAL [TRIBUNAL SUPÉRIEUR]**

**TAX AND CHANCERY CHAMBER [CHAMBRE DE LA FISCALITÉ ET  
DE LA CHANCERY]**

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

**[administration fiscale et douanière du Royaume-Uni]**

**Parties requérantes**

**– contre –**

**The Wellcome Trust Limited**

**Partie défenderesse**

**ORDONNANCE DE RENVOI À**

**LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE**

À la demande de la partie défenderesse, le 15 février 2019, et après examen de la réponse du 21 février 2019 des parties requérantes à ladite demande ainsi que de la correspondance ultérieure entre les parties

**NOUS ORDONNONS CE QUI SUIT :**

- 1 La demande de décision préjudicielle figurant à l'Annexe à la présente ordonnance est déférée à la Cour de justice de l'Union européenne conformément à l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.
- 2 Il est sursis à statuer dans la présente affaire jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne ait statué à titre préjudiciel sur les questions qui lui ont été déférées.
- 3 La question des dépens est réservée. **[Or. 2]**

[OMISSIS] [Discussion concernant le libellé des questions déférées] **[Or. 1]**

**DEMANDE DE DÉCISION PRÉJUDICIELLE CONFORMÉMENT À  
L'ARTICLE 267 DU TRAITÉ SUR LE FONCTIONNEMENT DE  
L'UNION EUROPÉENNE**

**Questions préjudicielles**

1. L'article 44 de la directive 2006/112/CEE [du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée] 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 la Communauté ?
2. Si la première question appelle une réponse négative et que les articles 46 à 49 de la directive ne s'appliquent pas, l'article 45 de la directive 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 ?

**Introduction**

- 1 La présente demande de décision préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « **CJEU** ») est déférée par l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal supérieur (chambre de la fiscalité et de la Chancery)] au Royaume-Uni (ci-après l'« **Upper Tribunal** »), dans le cadre d'un recours formé par Her Majesty's Revenue and Customs [administration fiscale et douanière du Royaume-Uni] (ci-après les « **HMRC** ») à l'encontre de la décision

du First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de première instance (chambre de la fiscalité)] (ci-après le « **First-tier Tribunal** ») dans cette affaire, du 10 octobre 2018 <sup>1</sup> [Référence à la décision faisant l'objet du recours]. La TVA en cause s'élève à 13 113 822 GBP.

- 2 Le litige dont est saisie la juridiction nationale porte sur le lieu des prestations de services de gestion d'investissements (ci-après les « **services** ») fournis au Wellcome Trust Ltd (ci-après « **WTL** ») par des prestataires établis en dehors de l'Union. Le litige survient étant donné qu'il est constant que (i) WTL est un assujéti en vertu des articles 2 et 9 de la directive 2006/112/CEE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1) (ci-après la « **directive** »), et (ii) qu'il a utilisé les services pour son activité professionnelle, et non à des fins privées, mais également (iii) que WTL n'a pas utilisé les services pour des prestations de services imposables au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la directive. La question centrale [**Or. 2**] est, dès lors, celle de savoir si, dans de telles circonstances, on peut considérer que WTL est un « assujéti agissant en tant que tel » au sens de l'article 44 de la directive. Les HMRC font valoir que l'article 44 s'applique, notamment (i) sur la base du libellé et de la finalité de la disposition et des dispositions liées et (ii) sur la base de ce que, pour la sécurité juridique, un lieu des prestations de services doit être identifiable et, étant donné qu'il n'est pas allégué que les prestations de services relèvent de l'article 45 ou qu'une quelconque des règles particulières établies aux articles 46 à 59 s'applique, l'article 44 doit s'appliquer. WTL fait valoir que, étant donné qu'il n'est pas un assujéti « agissant en tant que tel » au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la directive, il n'est pas non plus un assujéti « agissant en tant que tel » au sens de l'article 44 de la directive.

### Cadre factuel pertinent

- 3 WTL est l'unique trustee d'un trust caritatif, le Wellcome Trust, qui accorde des subventions pour la recherche médicale. Il perçoit des revenus d'investissements et exerce également un certain nombre d'activités, par comparaison mineures, y compris les ventes, la restauration et la location de biens immobiliers, pour lesquelles il est enregistré aux fins de la TVA. Les revenus d'investissements proviennent principalement d'investissements à l'étranger en rapport avec lesquels WTL reçoit des services de gestionnaires d'investissements établis dans l'Union et en dehors de l'Union. Les revenus d'investissements sont la source de la majeure partie du financement des subventions accordées par WTL. Dans son arrêt du 20 juin 1996, *Wellcome Trust* (C-155/94, EU:C:1996:243), la Cour de justice de l'Union européenne a répondu aux questions posées par le VAT tribunal (tribunal de la TVA), indiquant que la notion d'activités économiques au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive (actuel article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112) 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

<sup>1</sup> [omissis]

trust caritatif. En conséquence, il a été refusé à WTL la récupération de la taxe en amont sur l'intégralité des frais exposés en rapport avec son portefeuille hors Union. Il est constant que les activités de WTL sont, en substance, inchangées par rapport à celles examinées dans l'arrêt de la CJUE de 1996.

- 4 Lorsque WTL a acquis les services auprès de prestataires établis en dehors de l'Union, il l'a fait exclusivement aux fins de son activité professionnelle non économique. Il n'a communiqué son numéro de TVA à aucun des prestataires auprès desquels ces services ont été acquis. Il est constant que WTL est un assujetti au sens des articles 2 et 9 de la directive et que ses activités non économiques ne sont néanmoins pas des activités privées, mais des activités professionnelles.
- 5 Selon les statuts du Wellcome Trust, WTL est tenu 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. **[Or. 3]**

#### **La procédure devant le FTT [First-tier Tribunal] et la décision de celui-ci**

- 6 À compter de l'année 2010, WTL a comptabilisé de la TVA sur les services au titre du mécanisme d'autoliquidation sur la base du fait que le lieu des prestations de services était le Royaume-Uni. 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 loi de 1994 sur la taxe sur la valeur ajoutée (Value Added Tax Act 1994) (ci-après le « **VATA 1994** »), faisant valoir qu'il avait comptabilisé trop de taxe en aval en rapport avec les services au motif que, à la suite de l'arrêt de la Cour du 20 juin 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), WTL est un assujetti en vertu des articles 2 et 9 de la directive, mais n'est pas un assujetti agissant en tant que tel au sens de l'article 44 de la directive lorsqu'il se livre à des activités d'investissement qui sont, en substance, inchangées par rapport à celles examinées par la CJUE dans son arrêt.
- 7 Le FTT a jugé que les services ne relevaient pas de l'article 44 étant donné que les termes « agissant en tant que tel » excluaient, de fait, WTL du champ d'application de ladite disposition ; il n'était pas nécessaire que les prestations de services (qui ne relevaient pas des règles particulières) relèvent soit de l'article 44, soit de l'article 45 ; et cela ne donnait pas lieu à une insécurité juridique étant donné que l'article 18 du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil (ci-après le « **règlement d'exécution** »)<sup>2</sup> 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. Le FTT a considéré que la note accompagnant l'insertion des termes « agissant en tant que

<sup>2</sup> JO 2011, L 77, p. 1 - Règlement d'exécution (UE) n° 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.

tel » dans la version finale des Travaux préparatoires n'était pas déterminante, mais indiquait que les termes étaient censés avoir une signification.

- 8 Le FTT a également jugé que les dispositions de transposition par le Royaume-Uni de l'article 44 qui identifiaient le lieu des prestations de services comme étant le Royaume-Uni au motif que WTL était un assujetti agissant en une qualité professionnelle n'étaient pas conformes à l'article 44 et devaient recevoir une interprétation conforme.
- 9 Les HMRC ont formé un recours devant l'Upper Tribunal (Tribunal supérieur), qui a sursis à statuer en vue de déférer une demande de décision préjudicielle. **[Or. 4]**

### **La question litigieuse**

- 10 La question qui se pose entre les parties est celle de savoir si le lieu des prestations de services de gestion d'investissements reçus par WTL de prestataires établis en dehors de l'Union est le Royaume-Uni. La résolution de cette question dépend de l'interprétation en droit communautaire de l'article 44 de la directive.

### **La législation pertinente**

#### ***Droit de l'Union***

- 11 Les règles pertinentes aux fins de la détermination du lieu des prestations de services figurent aux articles 43 à 45 de la directive et sont libellées comme suit :

#### ***« Lieu des prestations de services***

##### ***Section 1***

##### ***Définitions***

#### ***Article 43***

*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.*

[...]

#### **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 [Or. 5] d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où le prestataire a son domicile ou sa résidence habituelle ».*

- 12 L'article 196 de la directive prévoit l'application d'une « autoliquidation » dans certaines circonstances :

*« 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 ».*

- 13 Aux termes de l'article 262 de la directive :

*« Tout assujetti identifié à la TVA doit déposer un état récapitulatif dans lequel figurent :*

*a) les acquéreurs identifiés à la TVA auxquels il a livré des biens dans les conditions prévues à l'article 138, paragraphe 1, et paragraphe 2, point c) ;*

*b) les personnes identifiées à la TVA auxquelles il a livré des biens qui lui ont été livrés par le biais d'acquisitions intracommunautaires visées à l'article 42 ;*

*c) les personnes assujetties et les personnes morales non assujetties identifiées à la TVA auxquelles il a fourni des services autres que des services exonérés de la TVA dans l'État membre où l'opération est imposable et pour lesquels le preneur est redevable de la taxe conformément à l'article 196 ».*

- 14 Les articles 43 à 45 ont été introduits 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 (JO 2008, L 44, p. 11)], qui a modifié la directive en ce qui



concerne le lieu des prestations de services. Le préambule de la directive 2008/8/CE expose le fondement des modifications, en ce compris ce qui suit :

- « (3) *Pour 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 demeurerait nécessaires pour des raisons administratives et de politique générale.*
- (4) *En 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.*
- (5) *En 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.*
- (6) *Dans 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 [Or. 6] 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.*
- (7) *Lorsqu'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 ».*

15 Le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil (ci-après le « **règlement d'exécution** ») indique ce qui suit dans son préambule :

- « (2) *La directive 2006/112/CE énonce des règles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qui, dans certains cas, sont sujettes à interprétation par les États membres. L'adoption de dispositions d'exécution communes de la directive 2006/112/CE devrait assurer une application du système de TVA*

*plus conforme à l'objectif du marché intérieur dans les cas où des divergences d'application qui sont incompatibles avec le bon fonctionnement de ce marché se sont produites ou peuvent se produire. Ces mesures d'exécution sont juridiquement contraignantes seulement à partir de la date d'entrée en vigueur du présent règlement et ne préjugent pas la validité de la législation et l'interprétation adoptées antérieurement par les États membres.*

- (3) *Il convient d'intégrer dans le présent règlement les modifications résultant de l'adoption de 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.*
- (4) *L'objectif du présent règlement est de garantir l'application uniforme du système actuel de TVA en adoptant des dispositions d'exécution de la directive 2006/112/CE en ce qui concerne, notamment, les assujettis, les livraisons de biens et prestations de services, ainsi que le lieu des opérations imposables. Conformément au principe de proportionnalité énoncé à l'article 5, paragraphe 4, du traité sur l'Union européenne, le présent règlement n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif. Du fait qu'il est contraignant et directement applicable dans tout État membre, l'uniformité d'application est la mieux assurée par un règlement.*
- (5) *Ces mesures d'exécution comportent des dispositions spécifiques qui répondent à certaines questions d'application et sont conçues pour apporter dans toute l'Union un traitement uniforme de ces seuls cas particuliers. Elles ne sont donc pas transposables à d'autres cas et sont à appliquer, compte tenu de leur formulation, d'une façon restrictive.*

[...]

- (18) *La bonne application des règles relatives au lieu des prestations de services dépend principalement du statut du preneur, assujetti ou non, et de la qualité en laquelle il agit. Afin de déterminer le statut d'assujetti du preneur, il convient de définir les éléments de preuve que le prestataire doit obtenir de ce dernier.*
- (19) *Il convient de clarifier 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. Afin de déterminer si le preneur agit en qualité d'assujetti ou pas, la communication de son numéro d'identification TVA au prestataire suffit à déterminer cette qualité, sauf si le prestataire dispose d'informations contraires. Il importe également de veiller à ce qu'un même service acquis à la fois à des fins professionnelles et privées ne soit imposé qu'à un seul endroit ». [Or. 7]*



- 16 Le règlement d'exécution établit les règles pertinentes suivantes en ce qui concerne les règles relatives au lieu des prestations de services figurant dans la directive.

*« Lieu des prestations de services*

*(articles 43 à 59 de la directive 2006/112/CE)*

*Sous-section 1*

*Statut du preneur*

**Article 17**

1. *Lorsque le lieu des prestations de services dépend du statut d'assujetti ou non du preneur, le statut du preneur est déterminé sur la base des articles 9 à 13 et de l'article 43 de la directive 2006/112/CE.*
2. *Une personne morale non assujettie identifiée ou tenue d'être identifiée à la TVA en vertu de l'article 214, paragraphe 1, point b), de la directive 2006/112/CE parce que ses acquisitions intracommunautaires de biens sont soumises à la TVA ou qu'elle a exercé l'option de soumettre à la TVA ces opérations est un assujetti au sens de l'article 43 de ladite directive.*

**Article 18**

1. *Sauf s'il dispose d'informations contraires, le prestataire peut considérer qu'un preneur établi dans la Communauté a le statut d'assujetti :*
  - a) *lorsque le preneur lui a communiqué son numéro individuel d'identification TVA et s'il obtient la confirmation de la validité de ce numéro d'identification ainsi que du nom et de l'adresse y associés, conformément à l'article 31 du règlement (CE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée ;*
  - b) *lorsque le preneur n'a pas encore reçu un numéro individuel d'identification TVA mais qu'il informe le prestataire qu'il en a fait la demande, et si le prestataire obtient tout autre élément de preuve attestant que le preneur est un assujetti ou une personne morale non assujettie tenue d'être identifiée à la TVA et s'il effectue des vérifications d'une ampleur raisonnable en ce qui concerne l'exactitude des informations fournies par le preneur, au moyen des procédures de sécurité commerciales normales telles que celles relatives aux contrôles d'identité ou de paiement.*
2. *Sauf s'il dispose d'informations contraires, le prestataire peut considérer qu'un preneur établi dans la Communauté a le statut de personne non*

*assujettie lorsqu'il démontre que ce preneur ne lui a pas communiqué son numéro individuel d'identification TVA. [Or. 8]*

3. *Sauf s'il dispose d'informations contraires, le prestataire peut considérer qu'un preneur établi en dehors de la Communauté a le statut d'assujetti :*
  - a) *s'il obtient du preneur un certificat délivré par les autorités fiscales dont relève le preneur confirmant que ce dernier se livre à des activités économiques lui permettant d'obtenir un remboursement de la TVA au titre de la directive 86/560/CEE du Conseil du 17 novembre 1986 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté ;*
  - b) *lorsque le preneur n'est pas en possession de ce certificat, s'il dispose du numéro de TVA du preneur, ou d'un numéro similaire attribué au preneur par le pays d'établissement de celui-ci et servant à identifier les entreprises ou tout autre élément de preuve attestant que le preneur est un assujetti et s'il effectue des vérifications d'une ampleur raisonnable en ce qui concerne l'exactitude des informations fournies par le preneur, au moyen des procédures de sécurité commerciales normales telles que celles relatives aux contrôles d'identité ou de paiement.*

#### **Sous-section 2**

#### **Qualité du preneur**

#### **Article 19**

*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/CE, 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/CE, pour autant qu'il n'existe aucune pratique abusive. »*

- 17 L'article 55, qui figure sous le titre « Obligations des assujettis et de certaines personnes non assujetties », dispose :

« Pour les opérations visées à l'article 262 de la directive 2006/112/CE, les assujettis à qui un numéro individuel d'identification TVA doit être attribué conformément à l'article 214 de ladite directive et les personnes morales non assujetties identifiées à la TVA sont tenus de communiquer, lorsqu'ils agissent en tant que tels, leur numéro d'identification TVA à leurs fournisseurs de biens ou à leurs prestataires de services dès qu'ils en disposent. [Or. 9]

Les assujettis visés à l'article 3, paragraphe 1, point b) de la directive 2006/112/CE, qui bénéficient de la non-imposition de leurs acquisitions intracommunautaires de biens conformément à l'article 4, premier alinéa, du présent règlement ne sont pas tenus de communiquer leur numéro individuel d'identification TVA à leurs fournisseurs de biens lorsqu'ils sont identifiés à la TVA conformément à l'article 214, paragraphe 1, point d) ou e) de ladite directive ».

### **Le droit du Royaume-Uni**

- 18 Les règles pertinentes relatives au lieu des prestations de services ont été mises en œuvre en droit du Royaume-Uni à l'article 7A du VATA :

#### **« 7A 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/CE du Conseil,*
  - (b) *est enregistrée 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 taxe sur la valeur ajoutée,*

*et si les services sont fournis à cette personne autrement qu'à des fins purement privées ».*

### **Arguments de WTL en résumé**

19 En résumé, l'argumentation de WTL est la suivante :

- i. L'article 44 de la PVD [directive] prévoit que le lieu des prestations de services est le lieu du siège du preneur lorsque ces services sont fournis à un « *assujetti [Or. 10] agissant en tant que tel* ». La condition figurant à l'article 44 concerne la qualité en laquelle le preneur reçoit les services. Il ne suffit pas que le preneur « *soit* » un assujetti ; il doit également « *agi[r] en tant qu'* » assujetti.
- (ii) Dans son arrêt *Wellcome Trust* (C-155/94)<sup>3</sup>, la CJUE a jugé que WTL n'était pas un « *assujetti agissant en tant que tel* » au sens de ce qui est l'actuel article 2, paragraphe 1, sous c), de la PVD [directive] lorsqu'il se livrait à ses activités d'investissement.
- (iii) Les termes « *assujetti agissant en tant que tel* » figurant à l'article 44 de la PVD [directive] doivent, en l'absence d'une disposition expresse contraire, recevoir le même effet et le même sens que ces mêmes termes à l'article 2, paragraphe 1, de la PVD [directive].
- (iv) L'interprétation de l'article 44 par WTL donne effet au contexte et aux objectifs de la législation en assurant la cohérence et la simplicité.
  - a) Elle assure que les services reçus par des assujettis, que ce soit pour un usage privé ou un usage non économique, soient traités de la même manière ;
  - b) Elle assure que les services reçus par des personnes pour un usage privé ou non économique soient traités de la même manière, indépendamment de la question de savoir si ces personnes se trouvent également enregistrées aux fins de la TVA pour des activités imposables non liées ;
  - c) Elle assure que les règles relatives au lieu des prestations de services s'alignent sur les règles relatives à l'acquisition intracommunautaire de biens, qui ne font aucune distinction entre les services reçus par des assujettis pour un usage privé ou non économique.
- (v) Les institutions de l'Union ont examiné assez longuement la question de savoir s'il convient d'établir des distinctions entre usage privé et usage non économique par des assujettis et ont conclu qu'elles ne le devraient pas. Les

<sup>3</sup> Arrêt de la Cour du 20 juin 1996, *Wellcome Trust* (C-155/94, EU:C:1996:243).

termes « agissant en tant que tel » ont délibérément été introduits à l'article 44, après un examen approfondi de la portée et de l'application des règles régissant le lieu des prestations de services [voir COM(2003) 822, 23 [Or. 11] décembre 2003<sup>4</sup>; FISC 78, 1<sup>er</sup> avril 2004, p. 16-17<sup>5</sup>; FISC 116, 28 mai 2004, p. 6<sup>6</sup>; FISC 144, 8 juillet 2004, p. 4; FISC 150, 4 août 2004, p. 6<sup>7</sup>; FISC 42, 16 mars 2006, p. 7<sup>8</sup>].

- (vi) L'effet des arguments des HMRC est de renverser les choix clairs de politique convenus par le législateur de l'Union.
- (vii) L'article 55 du règlement d'exécution impose à WTL de communiquer son numéro de TVA aux prestataires « *lorsqu'i[l] agi[t] en tant qu'* » assujetti. WTL n'a pas communiqué son numéro de TVA aux prestataires étant donné qu'il n'« agi[t] » pas « en tant qu' » assujetti lorsqu'il reçoit les services litigieux. Bien que le présent recours concerne exclusivement la réception de services de prestataires établis en dehors de l'Union, les prestataires de services établis dans l'Union seraient fondés à facturer à WTL de la TVA *dans leur propre pays* sur la base de cet article. Il n'y a, dès lors, pas de risque de non-imposition.
- (viii) Dans l'affaire *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07)*<sup>9</sup> (« **TRR** »), la CJUE a souligné l'importance et la portée des termes « *assujetti agissant en tant que tel* », tels qu'ils figurent dans la directive 77/388/CEE (ci-après la « **sixième directive** »), et a statué dans l'affaire dont elle était saisie sur la base du fait que ces termes « agissant en tant que tel » étaient absents de l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive.
- (ix) Comme les autres dispositions de la sixième directive examinées par la CJEU dans le cadre de l'affaire TRR, l'article 2, paragraphe 1, et

<sup>4</sup> Proposition de directive du Conseil portant modification de la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, COM/2003/0822 final.

<sup>5</sup> Conseil de l'Union européenne, Dossier interinstitutionnel 2003/0329 (CNS), ST 8057 2004 INIT (FISC 78).

<sup>6</sup> Conseil de l'Union européenne, Dossier interinstitutionnel 2003/0329 (CNS), ST 9961 2004 INIT (FISC 116).

<sup>7</sup> Conseil de l'Union européenne, Dossier interinstitutionnel 2003/0329 (CNS), ST 11857 2004 INIT (FISC 150).

<sup>8</sup> Conseil de l'Union européenne, 16 mars 2006, 'Proposition modifiée de directive du Conseil portant modification de la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le lieu des prestations de services et du règlement (CE) n° 1798/2003 en ce qui concerne l'échange d'informations', ST 7512 2006 INIT (FISC 42).

<sup>9</sup> Conclusions de l'avocat général Mazák dans l'affaire *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07)*, EU:C:2008:348, point 40) et arrêt du 6 novembre 2008, *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07)*, EU:C:2008:609, points 28 et 29).



l'article 17, paragraphe 2<sup>10</sup>, l'article 44 de la directive TVA indique également qu'il y a lieu de remplir la condition que le bénéficiaire utilise ces services pour les besoins de son activité économique pour que l'article s'applique. Selon l'argument des HMRC toutefois, les termes « agissant en tant que tel » figurant audit article 44 sont dépourvus de portée. [Or. 12]

- (x) Il serait contraire au principe d'égalité de traitement de traiter WTL différemment (a) d'une autre organisation caritative qui acquiert exactement les mêmes services, mais n'est pas enregistrée aux fins de la TVA parce qu'elle ne se livre à aucune activité imposable accessoire (et non liée) ; et/ou (b) d'une personne faisant un usage privé des services concernés (enregistrée, ou non, aux fins de la TVA). Cette dernière violation serait particulièrement choquante dans des circonstances dans lesquelles la CJ[U]E a jugé que WTL se livrait à une activité non économique en raison précisément du fait que ses activités devaient être assimilées à celles d'un investisseur privé<sup>11</sup>.
- (xi) L'article 43 n'infirme ni ne contredit une quelconque des propositions qui précèdent. Cet article présente un objectif déclaré unique, celui de déterminer le statut d'une personne. L'article 43 confirme qu'un assujetti qui exerce des activités ou effectue des opérations qui ne sont pas considérés comme étant des livraisons de biens ou des prestations de services imposables conformément à l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA doit néanmoins être considéré comme ayant le statut d'assujetti, dans la mesure où cette activité est concernée. Conformément à l'article 43, WTL a le statut d'assujetti. Tandis que la CJUE a confirmé que c'était le cas, en toute hypothèse, dans l'arrêt TRR, cet arrêt a été publié bien après la finalisation des termes de l'article 43<sup>12</sup>.
- (xii) L'article 43 ne peut être lu comme considérant que le preneur « agi[t] en tant qu' » assujetti aux fins de l'article 44 (comme le soutiennent les défendeurs) pour un certain nombre de raisons :
  - a) Les articles 17 à 19 et 55 du règlement d'exécution confirment que l'article 43 de la PVD [directive] concerne le « statut » et l'article 44 concerne la « qualité » ;
  - b) L'article 19 du règlement d'exécution confirme qu'un assujetti qui se livre à un usage privé doit être considéré comme un non-assujetti. Cet

<sup>10</sup> Les dispositions pertinentes actuelles sont l'article 2, paragraphe 1, sous c), et l'article 168 de la PVD [directive].

<sup>11</sup> Voir arrêt du 20 juin 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, points 36 à 39).

<sup>12</sup> La directive 2008/8/CE, bien qu'elle soit entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010, a été adoptée le 12 février 2008. L'arrêt de la CJUE dans l'affaire TRR n'a été rendu que le 6 novembre 2008.



article ne se réfère pas à un usage (non privé) non économique et n'a tout simplement pas d'application aux prestations de WTL ;

- c) L'article 43 ne fait pas de distinction entre différents types d'activités non économiques (qu'elles soient privées ou professionnelles) et il n'est donc pas en mesure d'importer de telles distinctions à l'article 44 ; **[Or. 13]**
- d) La proposition d'article 43 [COM(2003) 822] excluait expressément l'usage privé du champ d'application dudit article. La suppression ultérieure de cette exclusion prouve (a) que l'usage privé est inclus à l'article 43 et (b) que le Conseil [de l'Union] européenne a sciemment et délibérément décidé de traiter une personne comme un assujetti, indépendamment du point de savoir si elle exerce, ou non, également des activités privées en plus de son activité économique ;
- e) L'article 55 du règlement d'exécution n'exige qu'un acheteur communique son numéro de TVA aux prestataires que « lorsqu'i[l] agi[t] en tant qu' » assujetti. WTL n'a pas communiqué son numéro de TVA à ses prestataires, ni ne le devait, parce qu'il n'« agi[ssai]t » pas « en tant qu' » assujetti lorsqu'il le faisait.
- f) L'article 18, paragraphe 2, du règlement d'exécution permet à un prestataire de supposer que le preneur est une personne non assujettie aux fins de l'article 45 de la PVD [directive] lorsque cet acquéreur n'a pas communiqué son numéro de TVA. Dans le cas d'une prestation de services intra-UE, l'application de l'article 18, paragraphe 2, a pour conséquence que le lieu des prestations de services à un assujetti agissant en une qualité non économique est déterminé conformément à l'article 45 lorsque cette personne n'a pas communiqué son numéro de TVA au prestataire.
- g) Pour les raisons qui précèdent, il n'y a pas de risque de non-imposition des prestations intra-UE selon l'analyse de la législation concernée faite par le WTL et le First-tier Tribunal (tribunal de première instance)<sup>13</sup>. Toutefois, la position proposée par les HMRC entraînerait, en fait, une double imposition dans un contexte intra-UE parce que le prestataire serait tenu de considérer le lieu de la prestation comme étant le lieu où il est établi (en vertu de l'article 18, paragraphe 2, du règlement d'exécution et, en conséquence, de l'article 45 de la PVD [directive]). En même temps, en vertu de la position proposée par les HMRC, le preneur qui est un assujetti serait également tenu, au titre de l'article 44 de la PVD [directive], de traiter les mêmes prestations comme ayant lieu à l'endroit où il est établi.

<sup>13</sup> Ibid., points 25 à 29.

- h) L'interprétation donnée par les HMRC aux articles 43 et 44 placerait WTL dans une position particulièrement injuste. Si ses activités d'opérations sur titres étaient **[Or. 14]** de nature économique, il serait tenu de comptabiliser lui-même la TVA sur l'acquisition de services provenant de l'extérieur de l'Union, mais il bénéficierait, en conséquence, du droit de déduire l'intégralité de cette TVA en amont exposée en vertu de l'article 135, paragraphe 1, sous f), et de l'article 169, de la PVD [directive] étant donné que les cocontractants de ses opérations sur titres sont établis en dehors de l'Union. Si WTL acquérait les services pour un usage privé, il n'aurait aucune obligation de comptabiliser lui-même la TVA sur l'acquisition de services provenant de prestataires établis en dehors de l'Union et ainsi, la question de la déduction de la TVA ne se poserait pas. Il est prétendu, toutefois, que WTL est tenu de comptabiliser lui-même la TVA comme s'il se livrait à une activité économique, mais se voit refuser la déduction de la taxe en amont sur la base du fait qu'il exerce une activité équivalente à celle d'un individu privé. Rien dans la législation ne suggère que l'intention était de pénaliser de cette manière les organismes caritatifs.
- (xiii) L'invocation par les HMRC des considérants de la directive 2008/8/CE et du règlement d'exécution à l'appui de leur interprétation des articles 43 à 45 est sans fondement. Les travaux préparatoires mis en évidence au point 22 (v) ci-dessus démontrent que le législateur de l'Union a examiné assez longuement la question de savoir quelles conditions doivent être remplies pour que le lieu des prestations de services soit le lieu de situation du preneur en vertu de l'article 44. Il a été convenu par le législateur de l'Union, après un examen approfondi, que la condition déterminante à l'article 44 devrait être « agissant en tant que tel », en vue d'aligner les règles relatives au lieu des prestations de services sur les règles applicables à l'acquisition intracommunautaire de biens. Il est clair que les considérants n'ont pas été modifiés pour prendre en compte les modifications de fond dûment envisagées apportées aux articles 43 et 44 <sup>14</sup>. En toute hypothèse, les considérants ne sont clairement pas le droit et ils ne peuvent prévaloir sur les termes clairs de la PVD [directive] elle-même (comme l'a confirmé la CJUE dans son arrêt du 13 mars 2019, Srf konsulterna ([C-]647/17, EU:C:2019:195) <sup>15</sup>.

### **Arguments des HMRC en résumé**

27. En résumé, les HMRC font valoir ce qui suit :

<sup>14</sup> Conseil de l'Union européenne, Dossier interinstitutionnel 2003/0329 (CNS), ST 11439 2005 INIT (FISC 86) [22 juillet 2005] ; Conseil de l'Union européenne, Dossier interinstitutionnel 2003/0329 (CNS), ST 16112 2005 INIT (FISC 167) [23 décembre 2005].

<sup>15</sup> Arrêt du 13 mars 2019, Srf konsulterna ([C-]647/17, EU:C:2019:195).

1. Il est constant entre les parties que WTL est un assujetti au sens des articles 2 et 9 de la directive. Bien qu'il ne soit pas un assujetti « agissant en tant que tel » au sens de l'article 2, paragraphe 1, de **[Or. 15]** la directive, il se livre à une activité professionnelle, plutôt qu'à une activité privée, lorsqu'il reçoit les services (arrêt du 12 février 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88). Une distinction expresse est faite entre l'activité privée et l'activité économique à l'article 19 du règlement d'exécution.
2. Le lieu des prestations de services doit relever de l'article 44 pour deux raisons essentielles. Premièrement, interpréter l'article 44 pour inclure les prestations de services à WTL est la seule interprétation qui est conforme aux objectifs des règles relatives au lieu des prestations de services. Deuxièmement, l'interprétation est conforme aux considérants et aux dispositions liées contenues dans la directive, la directive 2008/[8] et le règlement d'exécution.
3. S'agissant des objectifs des règles relatives au lieu des prestations de services, le principe général selon lequel le lieu des prestations de services est le lieu de consommation et que la TVA est en principe due à l'État membre dans lequel le service est consommé (conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire Welmory, C-605/12, EU:C:2014:340, points 22 à 30) vient au soutien de l'opinion selon laquelle le lieu des prestations de services devrait être le Royaume-Uni, où WTL est établi.
4. Plus important encore, un objectif essentiel des règles est qu'elles devraient identifier avec sécurité juridique le lieu des prestations de services pour éviter la non-imposition et la double imposition et identifier le droit d'un État membre à la TVA sur une prestation (arrêt du 16 octobre 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, points 39 à 46 et 54 à 56 ; conclusions de l'avocat général Trstenjak dans l'affaire RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:226, points 48 à 50, et arrêt du 13 mars 2019, Srf konsulterna, [C-]647/17, EU:C:2019:195, points 28 à 29). WTL ne prétend pas que l'article 45 s'applique aux services (ni ne le pourrait étant donné que WTL est un assujetti et un assujetti qui n'agit pas à une fin privée) ou que les prestations pertinentes sont telles qu'elles relèvent des dispositions particulières des articles 46 à 59 de la directive. Il en résulte que la position de WTL est, en fait, qu'aucune des règles relatives au lieu des prestations de services ne s'applique : ni l'article 44, ni l'article 45, ni une quelconque des dispositions particulières. Cela est totalement contraire à l'objectif essentiel de sécurité juridique qu'une prestation n'ait aucun lieu de prestation du tout. Le fait qu'une prestation doive relever d'une des règles relatives au lieu des prestations de services est confirmé par l'arrêt du 13 mars 2019, Srf konsulterna ([C-]647/17, EU:C:2019:195, point 21). **[Or. 16]**
5. Il n'est pas non plus possible de faire valoir que l'article 18 du règlement d'exécution implique qu'il n'y a aucune incertitude. Il est d'une application

particulièrement limitée. L'article 18 se borne à permettre à un prestataire de supposer, lorsqu'un preneur n'a pas communiqué un numéro d'identification, qu'il traite avec un assujetti « [s]auf s'il dispose d'informations contraires ». Ainsi, il ne peut fournir aucune certitude du tout lorsqu'un prestataire sait que WTL est en fait un assujetti, mais un assujetti qui n'a pas communiqué de numéro d'identification. Les règles relatives au lieu des prestations de services sont destinées à fournir une certitude quant au lieu des prestations de services et devraient dans la mesure du possible être interprétées à cette fin, de sorte que (i) les assujettis sachent quelles règles s'appliquent, (ii) les États membres sachent s'ils ont droit à de la TVA et (iii) de manière à ce que l'État membre approprié bénéficie de l'imposition concernée. Seule la position des HMRC atteint l'ensemble de ces trois objectifs.

6. S'agissant des considérants et des dispositions liés :

- (a) L'article 43 indique qu'un assujetti qui exerce également des activités 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. Cet article n'étend pas la catégorie de l'article 45 étant donné que celle-ci ne concerne que les non-assujettis. Son rôle peut seulement être d'élargir l'article 44 ou, à tout le moins, de clarifier que ces assujettis qui relèvent de l'article 43 doivent être considérés comme relevant également de l'article 44 lorsqu'ils sont dans la position de recevoir des prestations. La position de WTL prive l'article 43 de portée : WTL affirme à la fois que l'article 43 n'accorde qu'un certain statut et que ce statut n'a pas d'effet. En outre, l'avocat général Mazák dans ses conclusions dans l'affaire *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*<sup>16</sup> a souligné l'importance que les règles relatives à la détermination du lieu de la prestation de service fournissent une sécurité juridique, soient prévisibles et réduisent la charge pesant sur les commerçants. À cet égard, il a noté les présentes règles (qui n'étaient pas applicables dans cette affaire) et a souligné que l'article 43 prévoit à présent que ceux qui exercent également des activités qui ne sont pas considérées comme étant des livraisons de biens ou des prestations de services imposables conformément à l'article 2, paragraphe 1, sont considérés comme assujettis pour tous les services qui leur sont fournis (point 44). Cela concorde uniquement avec la position des HMRC. **[Or. 17]**
- (b) L'article 44 utilise le terme « agissant en tant que tel » dans le seul but d'exclure de son champ d'application ceux qui agissent en une qualité

<sup>16</sup> Conclusions de l'avocat général Mazák dans l'affaire *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (C-291/07, EU:C:2008:348) et arrêt du 6 novembre 2008, *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (C-291/07, EU:C:2008:609).

privée. Cela est rendu clair par l'article 19 du règlement d'exécution, qui indique qu'un assujetti qui reçoit des services destinés exclusivement à un usage privé est considéré comme une personne non assujettie. L'implication claire est que les autres assujettis (tels que WTL, dont il est constant qu'il reçoit les services aux fins d'un usage professionnel non privé) continueront à être considérés comme un assujetti. Cela est également reflété au considérant 19 du règlement d'exécution, qui indique que lorsque les services fournis à un assujetti sont destinés à un usage privé, l'assujetti ne peut être « considéré comme agissant en tant que tel ». De nouveau, l'implication est que dans les autres cas, les assujettis sont effectivement considérés comme « agissant » en tant qu'assujettis, à savoir être des assujettis agissant en tant que tels et relevant, par conséquent, de l'article 44. Contrairement à ce que prétend WTL, par conséquent, la position des HMRC ne prive pas de portée le terme « agissant en tant que tel » et, en fait, donne un sens aux articles 43 et 44 ainsi qu'aux dispositions pertinentes du règlement d'exécution.

- (c) Comme pour l'article 43, être considéré comme un assujetti doit signifier être considéré comme un assujetti agissant en tant que tel au sens de l'article 44. Les seules options que les règles fournissent sont qu'un preneur est un assujetti agissant comme tel ou un non-assujetti. Il en résulte que, étant donné que WTL ne relève pas de la seconde catégorie, il doit relever de la première.
- (d) Le préambule de la directive 2008/08 qui a introduit les règles pertinentes relatives au lieu des prestations de services a précisé (i) que la règle générale pour les prestations de services devrait être que celles-ci soient situées au lieu où le destinataire est établi ; (ii) que les assujettis qui exercent également des activités non imposables devraient être considérés comme des assujettis lorsqu'ils sont des preneurs recevant des prestations de services (considérant 4) ; et il se réfère au lieu des prestations étant le lieu où le prestataire est établi seulement dans les cas dans lesquels les services sont fournis à des personnes non assujetties (considérant 5). Ces trois objectifs ne sont, tous, remplis que par la position selon laquelle les services relèvent de l'article 44.
- (e) L'article 55 du règlement d'exécution, concernant les opérations à l'article 262 de la directive, impose aux assujettis de communiquer, lorsqu'ils agissent en tant que tels, leur numéro d'identification TVA à leur prestataire. S'agissant de services, l'article 262 se réfère à un prestataire déposant un état récapitulatif des preneurs assujettis en rapport avec des services pour lesquels le preneur est redevable de la taxe [Or. 18] conformément à l'article 196. L'article 196 se réfère, à son tour, à l'article 44. Ainsi, l'article 55 doit être appliqué à la lumière de la position à l'article 44. WTL devrait, par conséquent,



communiquer son numéro d'identification lorsque son prestataire est dans un autre État membre étant donné que WTL est un assujetti agissant en tant que tel au sens de l'article 44 et de l'article 55. Le fait qu'un prestataire puisse supposer (à moins qu'il ne dispose d'informations contraires) qu'un preneur qui n'a pas communiqué son numéro est un non-assujetti n'est, évidemment, pas un motif pour faire valoir que le preneur est effectivement un non-assujetti ou pour refuser d'admettre qu'il devrait communiquer son numéro. Selon l'interprétation de la position par les HMRC, WTL relèverait, par conséquent, de l'article 55 et communiquerait son numéro de sorte que son prestataire considérerait dûment que l'autoliquidation s'applique. Contrairement à ce que prétend WTL, par conséquent, il n'y a aucun risque de double imposition causé par les HMRC.

- (f) WTL accepte apparemment qu'il doit y avoir un lieu des prestations de services dans chaque cas, y compris dans celui-ci, mais considère qu'un prestataire peut supposer, en vertu de l'article 18 du règlement d'exécution, que l'article 45 s'applique lorsque WTL ne communique pas son numéro d'identification. En fait, comme noté ci-avant, cette supposition est d'une application limitée. Le prestataire ne peut pas faire cette supposition lorsqu'il dispose d'informations contraires et devra, dès lors, encore (comment on peut s'y attendre) être en mesure d'identifier le lieu des prestations de services, tout comme les autorités des États membres le devront. Le risque de non-imposition survient évidemment précisément si les règles n'identifient pas dans chaque cas le lieu des prestations de services. La position des HMRC assure qu'il soit identifié dans chaque cas ; la position de WTL ne fournit aucune réponse à la question essentielle de savoir où est le lieu des prestations de services concernées.
7. Les travaux préparatoires ne viennent, en fait, pas au soutien de l'opinion selon laquelle l'article 44 n'inclut dans son champ d'application que les prestations de services reçues par ceux qui agissent en tant qu'assujettis au sens de l'article 2, paragraphe 1. En effet, la première insertion des termes « agissant en tant que tel » dans le dossier interinstitutionnel du Conseil de l'Union européenne : 2003/0329 (CNS) 8057/04 COR 1(en) FISC 78 venait en substitution de la formule « autres que des services qui lui sont fournis pour son propre usage privé ». En outre, WTL se prévaut du FISC 144, du 8 juillet 2004 et du FISC 150, du 4 août 2004, mais omet la référence au FISC 197, du 8 octobre 2004, dans lequel la formule « agissant en tant que tel » a, en fait, été supprimée du texte, rendant ainsi toute inclusion précédente inutile. En outre, WTL affirme tout simplement erronément que l'« usage privé » doit être inclus à l'article 43 vu la suppression des termes « sauf pour son propre usage privé ou celui de son personnel » d'un projet antérieur de l'article 9. Premièrement, cette dernière formule peut, évidemment, être simplement **[Or. 19]** une clarification. Et deuxièmement, et en toute hypothèse, étant donné que l'exception a, en fait, été supprimée,



avec elle a disparu toute implication que WTL souhaite déduire de l'inclusion temporaire de l'exception.

8 Il n'y a pas de fondement pour que WTL dénonce l'inégalité de traitement alléguée. Il ne peut réclamer une déduction de la taxe parce qu'il n'utilise pas les services en cause pour effectuer des prestations imposables. WTL ne peut pas non plus reprocher qu'il n'est pas traité de la même manière qu'une personne privée ; WTL admet qu'il agit en une qualité professionnelle lorsqu'il reçoit les services, que sa principale activité est une activité d'investissements. Toute différence de traitement de personnes privées est expressément appuyée par l'article 19 du règlement d'exécution. En outre, en vertu du fait que WTL est un assujetti, il peut évidemment réclamer une déduction de la TVA sur ses frais généraux et il s'agit d'un avantage essentiel qui n'appartient pas à un investisseur privé. Il est loisible à WTL de structurer ses activités d'une manière différente ; mais tant qu'il choisit d'être un assujetti qui exerce également des activités qui ne sont pas des prestations imposables au sens de l'article 2, paragraphe 1, il doit être considéré comme un assujetti au sens de l'article 44, comme requis par l'article 43, l'article 44 et l'article 19 du règlement d'exécution.

9. Les HMCR indiquent que la réponse à la question devrait, dès lors, être la suivante :

Si aucune des règles particulières relatives au lieu des prestations de services figurant aux articles 46 à 59 ne s'appliquent, une prestation de service doit relever soit de l'article 44, soit de l'article 45 étant donné qu'il doit exister un certain lieu des prestations de services et lorsqu'un assujetti reçoit une prestation de service et l'utilise à des fins professionnelles non privées, cette personne est un assujetti agissant en tant que tel au sens de l'article 44 de la directive.

### **Les raisons de la demande de décision préjudicielle**

28. Les parties et l'Upper Tribunal (Tribunal supérieur) notent qu'il n'y a pas de jurisprudence du Royaume-Uni ou de la CJUE qui aborde la signification des termes « agissant en tant que tel » figurant à l'article 44 de la directive, qui [Or. 20] est la question centrale faisant l'objet du litige. Une décision préjudicielle de la CJUE est, dès lors, nécessaire pour permettre à l'Upper Tribunal (Tribunal supérieur) de statuer.

[omissis]

[omissis] [signature du juge de la juridiction de renvoi]

**Date : 13 juin 2019**