

Cauza C-459/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

17 iunie 2019

Instanța de trimitere:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Regatul Unit)

Data deciziei de trimitere:

13 iunie 2019

Apelanți:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

Intimat:

Wellcome Trust Ltd

Obiectul procedurii principale

Cauza aflată pe rolul instanței naționale se referă la locul prestării în scopul aplicării TVA-ului a serviciilor de gestionare a investițiilor prestate pentru Wellcome Trust Ltd de către furnizori din afara Uniunii.

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea articolelor 44 și 45 din Directiva 2006/112, în temeiul articolului 267 TFUE

Întrebările preliminare

(1) Articolul 44 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, atunci când unei persoane impozabile care desfășoară o activitate fără caracter economic constând în cumpărarea și 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 și 49 din directivă nu se aplică, articolul 45 din directivă se aplică prestării de servicii respective sau nici articolul 44, nici articolul 45 nu se aplică prestării menționate?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială 09/vol. 3, p. 7; denumită în continuare „directiva”), în special articolele 2, 9, 43-45, 135, 169, 196 și 262

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 (JO 2008, L 44, p. 11), în special considerentele (3)-(7)

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 (JO 2011, L 77, p. 1; denumit în continuare „regulamentul de punere în aplicare”), în special considerentele (2)-(5), (18) și (19) și articolele 17-19 și 55

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 (JO 1977 L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), articolele 2, 9 și 17

Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO 2008, L 44, p. 23)

COM/2003/0822 Final, 23 decembrie 2003, „Propunere de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește locul prestării serviciilor”

Dosarul interinstituțional 2003/0329 (CNS), ST 8057 2004 INIT (FISC 78) al Consiliului Uniunii Europene

Dosarul interinstituțional 2003/0329 (CNS), ST 9961 2004 INIT (FISC 116) al Consiliului Uniunii Europene

Consiliul Uniunii Europene, 16 martie 2006, „Propunerea modificată de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește locul

prestării serviciilor și a Regulamentului (CE) nr. 1798/2003 în ceea ce privește schimbul de informații”, ST 7512 2006 INIT (FISC 42)

Hotărârea din 20 iunie 1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243

Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609 (denumită în continuare „Hotărârea TRR”)

Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Welmory, C-605/12, EU:C:2014:340

Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298

Hotărârea din 13 martie 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195

Concluziile avocatului general Trstenjak prezentate în cauza RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:226

Dispozițiile de drept național invocate

Secțiunea 7A din Value Added Tax Act 1994 [Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată]

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Cauza aflată pe rolul instanței naționale se referă la locul prestării serviciilor de gestionare a investițiilor (denumite în continuare „serviciile”) în beneficiul Wellcome Trust Ltd (denumită în continuare „WTL”) de către prestatori din afara Uniunii. S-a stabilit că (i) WTL este o persoană impozabilă în temeiul articolelor 2 și 9 din directivă; (ii) a utilizat serviciile în scopul activității sale profesionale și nu în scopuri personale; și (iii) nu a utilizat serviciile pentru operațiuni impozabile în sensul articolului 2 alineatul (1) din directivă. Prin urmare, întrebarea esențială este dacă, în astfel de împrejurări, se poate spune că WTL este „o persoană impozabilă care acționează ca atare” în sensul articolului 44 din directivă.
- 2 WTL este singurul trustee al unui trust caritabil, Wellcome Trust, care acordă granturi pentru cercetarea medicală. Obține venituri din investiții și desfășoară, de asemenea, o serie de activități de importanță mai mică, printre care vânzări, servicii de catering și închirierea de proprietăți, pentru care este înregistrată în scopuri de TVA. Veniturile din investiții provind predominant din investițiile din regiunile de peste mări în legătură cu care WTL îi sunt prestate servicii de către administratorii de investiții din interiorul și din afara Uniunii. Veniturile din investiții reprezintă sursa cea mai importantă pentru finanțarea granturilor pe care WTL le acordă.
- 3 Atunci când WTL a achiziționat serviciile de la furnizori din afara Uniunii, a procedat astfel exclusiv în scopul activității sale neeconomice. Aceasta nu a

furnizat codul său de înregistrare în scopuri de TVA niciunui dintre furnizorii de la care a achiziționat serviciile respective. S-a convenit că WTL este o persoană impozabilă în sensul articolelor 2 și 9 din directivă și că activitățile sale neeconomice nu sunt activități private, ci activități comerciale.

- 4 Începând cu anul 2010, WTL a declarat TVA-ul aferent serviciilor în cadrul mecanismului de taxare inversă pe baza faptului că locul prestării se afla în Regatul Unit. Între aprilie 2016 și iunie 2017, WTL a prezentat cereri în temeiul secțiunii 80 din Value Added Tax Act 1994 [Legea privind taxa pe valoarea adăugată din 1994], afirmând că aceasta ar fi declarat o valoare prea mare în ceea ce privește taxa aferentă ieșirilor legate de servicii, pe baza faptului că, în urma pronunțării Hotărârii Wellcome Trust, WTL este o persoană impozabilă în temeiul articolelor 2 și 9 din directivă, însă nu este o persoană impozabilă care acționează ca atare în sensul articolului 44 din directivă atunci când desfășoară activități de investiții care, practic, nu sunt diferite de cele examinate de Curte în hotărârea respectivă.
- 5 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Regatul Unit) (denumit în continuare „FTT”) a hotărât că serviciile nu intră sub incidența articolului 44, deoarece formularea „care acționează ca atare” a exclus efectiv WTL din domeniul de aplicare al acestui articol; nu era necesar ca prestările de servicii (care nu intră în domeniul de aplicare al normelor specifice) să intre sub incidența articolului 44 sau a articolului 45; și acest lucru nu a dat naștere unei incertitudini juridice, deoarece articolul 18 din regulamentul de punere în aplicare se interpretează în sensul că un furnizor se poate întemeia pe faptul că clientul a furnizat codul său de înregistrare în scopuri de TVA pentru a stabili dacă ar trebui să aplice TVA-ul aferent prestărilor de servicii în cauză.
- 6 FTT a hotărât, de asemenea, că punerea în aplicare în Regatul Unit a articolului 44, care a identificat locul prestării ca fiind Regatul Unit pe baza faptului că WTL era o persoană impozabilă care acționa în scop profesional, nu este conformă cu articolul 44, fiind necesară stabilirea unei interpretări conforme.
- 7 La 10 octombrie 2018, Her Majesty’s Revenue and Customs (denumiți în continuare „HMRC”) au declarat apel la Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Regatul Unit) (denumit în continuare „Upper Tribunal”), care a suspendat judecarea cauzei în vederea formulării unei cereri de decizie preliminară.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 8 WTL susține că:
 - i. Cerința prevăzută la articolul 44 din directivă se referă la calitatea pe care o are beneficiarul atunci când îi sunt prestate serviciile.

- ii. În Hotărârea Wellcome Trust, Curtea de Justiție a statuat că, atunci când desfășura activității de investiții, WTL nu era o „persoană impozabilă care acționează ca atare” în sensul actualului articol 2 alineatul (1) litera (c) din directivă.
- iii. În lipsa unei dispoziții exprese contrare, sintagmei „persoană impozabilă care acționează ca atare” de la articolul 44 din directivă trebuie să i se stabilească efectul și înțelesul conferite acestei sintagme la articolul 2 alineatul (1) din directivă.
- iv. Modul în care WTL interpretează articolul 44 pune în aplicare cadrul și obiectivele legislației prin asigurarea coerenței și simplității.
- v. Sintagma „care acționează ca atare” a fost introdusă deliberat de legiuitorul Uniunii la articolul 44.
- vi. Articolul 55 din regulamentul de punere în aplicare impune WTL să transmită furnizorilor codul său de înregistrare în scopuri de TVA „în cazul în care acționează” ca persoană impozabilă. WTL nu a furnizat furnizorilor codul său de înregistrare în scopuri de TVA deoarece nu „acționează” ca persoană impozabilă atunci când îi sunt prestate serviciile.
- vii. În Hotărârea TRR, Curtea de Justiție a subliniat semnificația sintagmei „persoană impozabilă care acționează ca atare” din A șasea directivă și a soluționat cauza bazându-se pe argumentația că această sintagmă nu era inclusă în articolul 9 alineatul (2) litera (e) din această directivă.
- viii. Articolul 44 din directivă indică faptul că aplicarea acesteia este supusă condiției ca beneficiarul unei prestări de servicii să utilizeze această prestare pentru nevoile legate de activitatea sa economică.
- ix. Ar constitui o încălcare a principiului egalității de tratament tratarea WTL în mod diferit față de (a) alte organizații caritabile care achiziționează exact aceleași servicii, însă nu sunt înregistrate în scopuri de TVA, deoarece nu desfășoară nicio activitate impozabilă accesorie; și/sau (b) o persoană care utilizează în interes propriu serviciile relevante (indiferent dacă este sau nu înregistrată în scopuri de TVA).
- x. Articolul 43 din directivă nu contrazice niciuna dintre ipotezele de mai sus și, în conformitate cu acest articol, WTL are statutul de persoană impozabilă.
- xi. Din mai multe motive, articolul 43 nu poate fi interpretat în sensul că beneficiarul este o persoană „care acționează” în calitate de persoană impozabilă în sensul articolului 44:
 - a) Articolele 17-19 și 55 din regulamentul de punere în aplicare confirmă că articolul 43 din directivă se referă la „statut” și articolul 44 la „calitate”;

- b) Articolul 43 nu face nicio distincție între diferitele tipuri de activitate neeconomică (activitate privată sau comercială);
 - c) Propunerea pentru articolul 43 a exclus în mod expres utilizarea în interes propriu din domeniul de aplicare al articolului 43. Eliminarea ulterioară a respectivei excluderi dovedește (i) că utilizarea în interes propriu este inclusă în articolul 43 și (ii) că legiuitorul european a decis să trateze o persoană drept persoană impozabilă indiferent dacă desfășoară sau nu și activități private alături de activitatea sa economică;
 - d) Din analiza legislației relevante efectuate de WTL și de FTT, rezultă că nu există niciun risc de neimpozitare a prestărilor de servicii din interiorul Uniunii;
 - e) Interpretarea dată de HMRC articolelor 43 și 44 ar plasa WTL într-o poziție de invidiat. Dacă activitățile sale constând în tranzacții cu acțiuni ar fi de natură economică, WTL ar fi susceptibilă de declararea TVA-ului pentru achiziționarea de servicii din afara Uniunii, dar ar beneficia totodată de dreptul de a deduce integral TVA-ul aferent acestor intrări în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (f) și al articolului 169 din directivă deoarece contrapărțile la tranzacțiile sale cu acțiuni își au sediul în afara Uniunii. Dacă WTL ar achiziționa servicii pentru uz privat nu ar avea nicio obligație de a declara TVA-ul pentru achiziționarea de servicii de la furnizori din afara Uniunii și, prin urmare, nu ar exista problema deducerii TVA-ului. Se susține, cu toate acestea, că WTL are obligația declarării TVA-ului ca și cum ar desfășura activități economice, dar că nu are dreptul la deducere pe baza faptului că aceasta desfășoară o activitate echivalentă cu cea a unei persoane fizice.
- xii. Invocarea de către HMRC a considerentelor Directivei 2008/8 și a regulamentului de punere în aplicare în sprijinul interpretării pe care o dau aceștia articolelor 43-45 din directivă este eronată. Lucrările pregătitoare arată că legiuitorul Uniunii a stabilit la articolul 44 condițiile care trebuie să fie îndeplinite pentru ca locul prestării să fie locul unde se află clientul. Legiuitorul Uniunii a decis că condiția materială de la articolul 44 ar trebui să fie că „acționează ca atare”, pentru a alinia normele privind locul prestării serviciilor cu normele aplicabile pentru achiziția intracomunitară de bunuri.

9 HMRC susțin:

- i. Părțile sunt de acord că WTL este o persoană impozabilă în sensul articolelor 2 și 9 din directivă. Deși nu este o persoană impozabilă „care acționează ca atare” în sensul articolului 2 alineatul (1) din directivă, WTL este implicată într-o activitate comercială atunci când îi sunt prestate

- serviciile. Există o distincție expresă în articolul 19 din regulamentul de punere în aplicare între activitatea comercială și cea care vizează uzul privat.
- ii. Locul prestării serviciilor trebuie să se încadreze în articolul 44 din directivă, pentru două motive. În primul rând, interpretarea articolului 44 în sensul că include prestările de servicii către WTL este singura interpretare în concordanță cu obiectivele normelor privind locul prestării serviciilor. În al doilea rând, o astfel de interpretare este conformă cu considerentele directivei și cu dispozițiile conexe ale acesteia, cu Directiva 2008/9 a Consiliului și cu regulamentul de punere în aplicare.
 - iii. Opinia potrivit căreia locul prestării serviciilor ar trebui să fie locul unde este stabilită WTL este susținută de principiul general potrivit căruia locul prestării este locul de consum și TVA-ul este datorat, în principiu, statului membru în care este consumat serviciul (a se vedea Concluziile prezentate în cauza Welmory, punctele 22-30).
 - iv. Unul dintre principalele obiective ale normelor este acela că ele ar trebui să identifice cu certitudine juridică locul prestării pentru evitarea dublei impunerii și a neimpozitării veniturilor, precum și pentru identificarea dreptului oricărui stat membru la perceperea TVA-ului aferent unei livrări (a se vedea Hotărârea Welmory, punctele 39-46 și 54-56, Hotărârea Srf konsultern, punctele 28-29, și Concluziile prezentate în cauza RCI Europe, punctele 48-50). Poziția WTL este că niciuna dintre normele privind locul prestării nu se aplică, ceea ce este în întregime în contradicție cu obiectivul esențial al securității juridice (a se vedea Hotărârea Srf konsultern, punctul 21).
 - v. Articolul 18 din regulamentul de punere în aplicare permite unui prestator să presupună, atunci când un client nu îi furnizează un cod de înregistrare în scopuri de TVA, că acesta are statutul de persoană neimpozabilă „dacă nu dispune de informații contrare”, dar nu oferă nicio certitudine în cazul în care un furnizor cunoaște faptul că WTL este o persoană impozabilă care nu a furnizat un cod de înregistrare.
 - vi. În ceea ce privește considerentele și dispozițiile conexe:
 - (a) Articolul 43 din directivă prevede că o persoană impozabilă care desfășoară și activități 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. Acest articol nu extinde categoria de la articolul 45, întrucât acest din urmă articol se referă numai la persoane neimpozabile. Rolul articolului 43 nu poate fi decât extinderea articolului 44 sau, cel puțin, clarificarea faptului că persoanele impozabile care intră sub incidența articolului 43 trebuie să fie

considerate ca intrând, de asemenea, sub incidența articolului 44 atunci când sunt beneficiare ale unor prestări de servicii.

- (b) Articolul 44 din directivă utilizează sintagma „care acționează ca atare” doar pentru a exclude din domeniul său de aplicare persoanele care acționează în scop privat. Articolul 19 din regulamentul de punere în aplicare prevede faptul că o persoană impozabilă care primește servicii destinate exclusiv uzului privat este considerată drept o persoană neimpozabilă. Consecința evidentă este că alte persoane impozabile (precum WTL) sunt în continuare considerate persoane impozabile.
 - (c) Ca și în cazul articolului 43, calitatea de persoană impozabilă trebuie să echivaleze cu calitatea de persoană impozabilă care acționează ca atare în sensul articolului 44. Singurele opțiuni prevăzute de norme sunt fie ca un client să fie o persoană impozabilă care acționează ca atare, fie ca acesta să fie o persoană neimpozabilă. Rezultă că, întrucât WTL nu intră în această din urmă categorie, în mod necesar intră în cea dintâi categorie.
 - (D) Considerentele Directivei 2008/08 indică în mod clar faptul că (i) norma generală în cazul prestărilor de servicii este că acestea ar trebui să se bazeze pe locul unde este stabilit beneficiarul; (ii) persoanele impozabile care desfășoară și activități neimpozabile ar trebui considerate persoane impozabile atunci când sunt clienți care beneficiază de prestările de servicii; și (iii), locul prestării este locul în care este stabilit prestatorul numai atunci când serviciile sunt prestate unor persoane neimpozabile.
 - (e) Având în vedere obligațiile impuse furnizorilor și persoanelor impozabile în temeiul articolelor 262 și 196 din directivă, articolul 55 din regulamentul de punere în aplicare trebuie să fie aplicat în concordanță cu dispozițiile articolului 44 din directivă. WTL ar trebui să furnizeze codul său de identificare în mod corespunzător dacă furnizorul său se află în alt stat membru.
 - (f) Furnizorul nu poate presupune, în temeiul articolului 18 din regulamentul de punere în aplicare, că, dacă WTL nu furnizează codul său de identificare, articolul 45 din directivă se aplică în cazul în care prestatorul dispune de informații contrare și, prin urmare, va trebui totuși să fie în măsură să identifice locul prestării, la fel ca și autoritățile statelor membre. Riscul neimpozitării veniturilor apare în cazul în care normele nu identifică, în fiecare caz în parte, locul prestării.
- vii. Lucrările pregătitoare nu susțin ipoteza că articolul 44 din directivă include în domeniul său de aplicare numai prestările de servicii ai căror beneficiari

sunt persoanele care acționează în calitate de persoane impozabile în sensul articolului 2 alineatul (1) din directivă.

- viii. WTL nu poate susține în mod valabil existența unei inegalități de tratament: aceasta nu poate pretinde o deducere a taxei deoarece nu utilizează serviciile pentru prestări de servicii impozitabile.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 10 Nu există jurisprudență la nivelul Regatului Unit sau al Curții de Justiție care să abordeze sensul sintagmei „care acționează ca atare” prevăzute la articolul 44 din directivă, care constituie problema principală în litigiu. O decizie preliminară a Curții de Justiție este, prin urmare, necesară pentru a permite Upper Tribunal să pronunțe o soluție în cauză.

DOCUMENT DELUCRAT