

Downloaded via the EU tax law app / web

HOTĂRÂREA CURŢII (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,

pronunțată prezenta

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

(denumit în continuare „Able”), pe de altă parte, cu privire la taxa pe valoarea adăugată (denumit 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 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 amarrate 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 țăntierului naval Able din zona Teesside (Regatul Unit), acestea urmau să fie dezmembrate. Inspectorii din cadrul guvernului SUA trebuiau să fie prezenți pe țăntier 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 linie 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

determinant? în interpretarea articolului 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

13 Astfel, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, formularea utilizat? în una dintre versiunile lingvistice ale unei dispozi?ii din dreptul Uniunii nu poate s? fie singurul temei pentru interpretarea acestei dispozi?ii sau s? i se atribuie, în aceast? privin??, un caracter prioritar în raport cu celelalte versiuni lingvistice. O astfel de abordare ar fi, într?adev?r, incompatibil? cu cerin?a de aplicare uniform? a dreptului Uniunii. În caz de divergen?? între diferitele versiuni lingvistice, dispozi?ia în cauz? trebuie, a?adar, interpretat? în raport cu economia general? ?i cu finalitatea reglement?rii din care face parte (a se vedea în special Hot?rârea din 3 martie 2011, Comisia/?rile de Jos, C?41/09, Rep., p. I?831, punctul 44 ?i jurispruden?a citat?).

14 În aceast? privin??, trebuie amintit c?, tot conform unei jurispruden?e constante a Cur?ii, scuti?rile de TVA, printre care figureaz? cea instituit? prin articolul 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, sunt de strict? interpretare, dat fiind c? acestea constituie excep?ii de la principiul general potrivit c?ruia fiecare serviciu prestat cu titlu oneros de c?tre o persoan? impozabil? este supus TVA?ului (a se vedea în acest sens în special Hot?rârea din 22 decembrie 2010, Feltgen ?i Bacino Charter Company, C?116/10, Rep., p. I?14187, punctul 19 ?i jurispruden?a citat?).

15 Or, o interpretare potrivit c?reia teza final? a articolului 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA s?ar referi numai la teza imediat anterioar? ar însemna s? se recunoasc? scuti?rii prev?zute de aceast? dispozi?ie un domeniu de aplicare nu numai extins, dar ?i incoerent, astfel cum a ar?tat în mod întemeiat guvernul Regatului Unit.

16 Astfel, dac? s?ar re?ine o astfel de interpretare, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii într?un stat membru care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord, destinat? for?elor armate ale celorlalte state p?r?i la tratatul respectiv sau personalului civil care le înso?e?te, ar fi scutit? de TVA în orice împrejurare, pe când livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor lor nu ar fi scutit? decât atunci când for?ele respective particip? la o ac?iune comun? de ap?rare. Or, o astfel de diferen?iere cu privire la întinderea scuti?rii prev?zute la articolul 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA apare ca lipsit? de sens.

17 În plus, dispozi?ia respectiv? trebuie interpretat? ?inând cont de obiectivul urm?rit de scuti?rea pe care aceasta o instituie. În ceea ce prive?te acest obiectiv, nu exist? niciun indiciu potrivit c?ruia acesta ar fi fost, astfel cum s?a sus?inut în fa?a instan?ei de trimitere, acela de a împiedica statele membre care sunt p?r?i la Tratatul Atlanticului de Nord s? beneficieze de un avantaj fiscal care rezult? din apartenen?a acestora la NATO. Mai mult, astfel cum a ar?tat chiar instan?a de trimitere, un astfel de obiectiv ar implica existen?a unei scuti?ri generalizate a livr?rii de bunuri ?i a prest?rii de servicii în beneficiul angajamentelor asumate în cadrul NATO, inclusiv de c?tre for?ele armate proprii ale statului membru pe teritoriul c?ruia au loc aceste livr?ri sau aceste prest?ri. Or, este evident c? articolul 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA nu instituie o scuti?re de o asemenea amploare.

18 În schimb, rezult? c? obiectivul urm?rit de legiuitorul Uniunii prin adoptarea dispozi?iei respective trebuie, astfel cum arat? Comisia European?, s? fie interpretat mai ales în sensul de a permite statelor membre s? respecte anumite angajamente asumate în cadrul NATO. Or, niciun element din dosarul transmis Cur?ii nu permite s? se concluzioneze c? interpretarea articolului 151 alineatul (1) litera (c) evocat? la punctul 15 din prezenta hot?râre s?ar impune pentru ca astfel de angajamente s? poat? fi respectate.

19 Dimpotriv?, articolul VIII din Protocolul privind cartierele militare generale, din care, astfel cum observ? Comisia, legiuitorul Uniunii s?ar fi inspirat ?n mod special la adoptarea articolului 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, se refer? tocmai la o scutire de impozitele ?i de taxele aferente cheltuielilor efectuate „?n interesul ap?r?rii comune”.

20 Prin urmare, articolul 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat ?n sensul c? o prestare de servicii, precum cea ?n discu?ie ?n ac?iunea principal?, efectuat? ?ntr?un stat membru care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord ?i care const? ?n dezmembrarea navelor ?nvechite ale marinei unui alt stat parte la acest tratat este scutit? de TVA, ?n temeiul acestei dispozi?ii, numai atunci c?nd aceast? prestare este destinat? unei p?r?i a for?elor armate ale celui alt stat ?i care particip? la o ac?iune comun? de ap?rare sau personalului civil care le ?nso?e?te.

21 ?n ceea ce prive?te a doua parte a ?ntreb?rii adresate de instan?a de trimitere, trebuie s? se men?ioneze c? modul de redactare a articolului 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA nu indic? ?n mod expres dac? o prestare de servicii, precum cea ?n discu?ie ?n ac?iunea principal?, efectuat? ?ntr?un stat membru care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord, pentru a fi scutit? de TVA, trebuie s? fie destinat? unei p?r?i a for?elor armate apar?in?nd unui alt stat parte la acest tratat care sta?ioneaz? sau viziteaz? teritoriul statului membru ?n discu?ie sau personalului civil care ?nso?e?te aceste for?e armate.

22 Cu toate acestea, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, ?n vederea interpret?rii unei dispozi?ii de drept al Uniunii, trebuie s? se ?in? seama nu numai de termenii utiliza?i, ci ?i de contextul ?n care apare aceasta, precum ?i de obiectivele urm?rite de reglementarea din care face parte aceast? dispozi?ie (a se vedea ?n special Hot?r?rea Feltgen ?i Bacino Charter Company, citat? anterior, punctul 12 ?i jurispruden?a citat?).

23 ?n ceea ce prive?te contextul articolului 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, trebuie s? se ?in? cont, astfel cum observ? ?n mod ?ntemeiat guvernul Regatului Unit ?i guvernul polon, de alineatul (1) litera (d) al aceluia?i articol. De?i prima dintre cele dou? dispozi?ii scute?te de TVA, ?n anumite condi?ii, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ?n statele membre care sunt p?r?i la Tratatul Atlanticului de Nord, destinate for?elor armate ale celorlalte state p?r?i la acest tratat, a doua dispozi?ie scute?te, ?n acelea?i condi?ii, livrarea de bunuri ?i prestarea de servicii efectuate ?ntr?un alt stat membru ?i destinate for?elor armate ale oric?rui stat parte la Tratatul Atlanticului de Nord diferit de statul membru de destina?ie.

24 Din cele dou? dispozi?ii rezult? c?, astfel cum s?a precizat la punctul 17 din prezenta hot?r?re, legiuitorul Uniunii a dorit s? exclud? de la scutirea de TVA livrarea de bunuri ?i prestarea de servicii destinate for?elor armate ale statului membru ?n care are loc aceast? livrare sau aceast? prestare de servicii.

25 Or, pe de o parte, scutirea respectiv?, ?ntruc?t vizeaz? chiar for?ele armate care sta?ioneaz? sau viziteaz? teritoriul propriului stat, sugereaz?, ca atare, c? locul de sta?ionare sau de vizitare al for?elor armate este pertinent pentru aplicarea dispozi?iilor respective.

26 Pe de alt? parte, dac? articolul 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA ar fi fost interpretat ?n sensul c? scute?te de TVA livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ?ntr?un stat membru care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord, destinate for?elor armate ale unui alt stat parte la tratatul respectiv, chiar dac? for?ele armate respective nu sunt sta?ionate sau nu viziteaz? statul membru respectiv, aceast? livrare sau prestare ar putea, ?n cele din urm?, s? profite for?elor armate ale unui alt stat membru care sunt sta?ionate sau care viziteaz? teritoriul acestuia din urm?, f?r? s? fi fost supuse TVA?ului. Or, o astfel de interpretare a dispozi?iei respective ar aduce

atingere voinei 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 în 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 celui alt 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 celui alt stat, atunci când forțele respective participă la o acțiune comună de apărare, sau personalului civil care le însoțește și când**
- **această 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

* Limba de procedură: engleză.