

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

17 martie 2021(*)

„Trimitere preliminară – Armonizarea legislațiilor fiscale – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 43 și 44 – Locul prestării serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare – Locul prestării serviciilor de administrare a investițiilor primite de o organizație caritabilă în vederea desfășurării unei activități fără caracter economic de către prestatori cu sediul în afara Uniunii”

În cauza C-459/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei), Regatul Unit], prin decizia din 13 iunie 2019, primită de Curte la 17 iunie 2019, în procedura

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

împotriva

Wellcome Trust Ltd,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan, președinte de cameră, și domnii M. Ilešič, E. Juhász (raportor), C. Lycourgos și I. Jarukaitis, judecători,

avocat general: domnul G. Hogan,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate de:

- pentru Wellcome Trust Ltd, de F. Mitchell, barrister, P. Nathwani, C. Millard și H. Grantham, solicitori;
- pentru guvernul Regatului Unit, de Z. Lavery, în calitate de agent, asistat de E. Mitrophanous, barrister;
- pentru Irlanda, de M. Browne, J. Quaney și A. Joyce, în calitate de agenți, asistați de N. Travers, SC;
- pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și A. Armenia, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 25 iunie 2020,

prezentă

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 44 din 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Administrația Fiscală și Vamală, Regatul Unit), pe de o parte, și Wellcome Trust Ltd (denumită în continuare „WTL”), pe de altă parte, în legătură cu rambursarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate pentru serviciile prestate de administratori de investiții cu sediul în afara Uniunii.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2008/8

3 Considerentul (4) al Directivei 2008/8 prevede:

„În cazul prestațiilor de servicii către persoane impozabile, norma generală privind locul de prestare a serviciilor ar trebui să ia în considerare locul unde este stabilit destinatarul, și nu cel unde este stabilit furnizorul. Pentru definirea normelor privind locul de prestare a serviciilor și pentru minimizarea obligațiilor întreprinderilor, persoanele impozabile care desfășoară și activități neimpozabile ar trebui considerate persoane impozabile pentru toate serviciile care le sunt furnizate. În același mod, persoanele juridice neimpozabile care sunt înregistrate în scopuri de TVA ar trebui considerate impozabile. Aceste dispoziții, potrivit normelor obișnuite, nu ar trebui să se aplice și prestațiilor de servicii destinate unei persoane impozabile pentru folosul său personal sau al angajaților săi.”

Directiva TVA

4 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

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

[...]”

5 Articolul 9, care figurează în titlul III din această directivă, intitulat „Persoane impozabile”, prevede la alineatul (1):

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

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

6 Titlul V din directiva menționată, referitor la locul operațiunilor taxabile, cuprinde, printre altele, capitolul 3, intitulat „Locul prestării de servicii”, structurat, la rândul său, pe trei secțiuni.

7 Secțiunea 1, intitulată „Definiții”, cuprinde un articol unic, articolul 43 din Directiva TVA, care are următorul cuprins:

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

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

8 Secțiunea 2, intitulată „Norme generale”, cuprinde articolele 44 și 45 din această directivă.

9 Articolul 44 din directiva menționată are următorul cuprins:

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

10 Articolul 45 din aceeași directivă prevede:

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

11 Secțiunea 3, intitulată „Dispoziții speciale”, cuprinde articolele 46-59a din Directiva TVA, care prevăd o serie de legături specifice.

Regulamentul de punere în aplicare

12 Considerentul (19) al Regulamentului 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 (JO 2011, L 77, p. 1, denumit în continuare „Regulamentul de punere în aplicare”) prevede:

„Ar trebui să se clarifice că, în cazul în care serviciile sunt destinate uzului personal al unei persoane impozabile, inclusiv uzului personalului acesteia, respectiva persoană impozabilă nu poate fi considerată ca acționând în calitate sa de persoană impozabilă. Pentru a determina dacă clientul acționează sau nu în calitate sa de persoană impozabilă, este suficient ca acesta să îi comunice prestatorului codul său de înregistrare în scopuri de TVA, cu excepția cazului în care prestatorul dispune de informații contrare. Ar trebui, de asemenea, să se asigure că același serviciu achiziționat atât pentru utilizarea în cadrul activității economice, cât și pentru uz personal este impozitat numai într-un singur loc.”

13 Capitolul V din Regulamentul de punere în aplicare, intitulat „Locul prestării de servicii”, cuprinde, printre altele, secțiunea 4, intitulată „Locul prestării de servicii (articolele 43-59 din Directiva [TVA])”, structurată pe 11 subsecțiuni.

14 Subsecțiunea 2, intitulată „Calitatea clientului”, cuprinde un articol unic, articolul 19 din Regulamentul de punere în aplicare, care are următorul cuprins:

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

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

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

Dreptul Regatului Unit

15 Normele relevante privind locul de prestare a serviciilor au fost transpuse în dreptul britanic prin articolul 7 A din Value Added Tax Act 1994 (Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată), care are următorul cuprins:

„Locul de prestare a serviciilor

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

(2) Prestarea de servicii trebuie considerată efectuată

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

(b) în caz contrar, în țara prestatorului.

[...]

- (4) În sensul prezentei legi, o persoană este un întreprinzător relevant în ceea ce privește o prestare de servicii dacă
- (a) este o persoană impozabilă, în sensul articolului 9 din [Directiva TVA],
 - (b) este înregistrată potrivit prezentei legi,
 - (c) este identificată în scopuri de TVA în conformitate cu legislația unui alt stat membru decât Regatul Unit sau
 - (d) este înregistrată în temeiul unei legi adoptate de Tynwald pentru orice taxă impusă prin sau în temeiul unei legi adoptate de Tynwald care corespunde [TVA],
- și dacă serviciile nu sunt prestate în favoarea acestei persoane în scopuri pur private.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

16 WTL este singurul trustee al unui trust caritabil, Wellcome Trust, care acordă granturi pentru cercetarea medicală. WTL obține venituri din investițiile sale și desfășoară de asemenea o serie de activități de mică importanță, printre care vânzarea de bunuri, servicii de catering și închirierea de bunuri imobiliare, pentru care este înregistrată în scopuri de TVA. Veniturile din investiții, care constituie partea cea mai mare a finanțării subvențiilor acordate, provin în principal din investiții în străinătate pentru care societățile WTL îi sunt prestate servicii ale unor administratori din interiorul și din afara Uniunii.

17 În Hotărârea din 20 iunie 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), Curtea a statuat că noțiunea de „activități economice”, în sensul articolului 4 alineatul (2) din Așeza 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), dispoziție devenită ulterior articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, nu include o activitate de cumpărare și de vânzare de acțiuni și de alte titluri de valoare de către un trustee în cadrul administrării bunurilor unui trust caritabil. În consecință, societățile WTL și s-a refuzat recuperarea taxei plătite în amonte cu privire la toate cheltuielile prezentate în raport cu portofoliul său în afara Uniunii.

18 Potrivit instanței de trimitere, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei), Regatul Unit], este cert că, mai întâi, WTL este o persoană impozabilă în sensul articolelor 2 și 9 din Directiva TVA, apoi, că activitatea care constă în cumpărarea și vânzarea unor acțiuni și a altor titluri de valoare de către WTL, în cadrul administrării bunurilor Wellcome Trust, a rămas neschimbată în raport cu cea examinată în hotărârea menționată și, finalmente, că această activitate are caracter economic este o activitate profesională, iar nu o activitate privată.

19 Instanța menționată precizează că WTL a utilizat serviciile achiziționate de la furnizori din afara Uniunii exclusiv pentru activitatea sa profesională și că aceasta nu a utilizat serviciile respective pentru prestări de servicii impozabile în sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA. Astfel, WTL trebuie să se înțeleagă seama de statutul caritabil al trustului și îi este interzis să desfășoare o activitate comercială.

20 Începând cu anul 2010, WTL a declarat TVA-ul aferent serviciilor care i-au fost furnizate de administratorii de investiții din afara Uniunii, în conformitate cu mecanismul de taxare invers prevăzut la articolul 196 din Directiva TVA, prezumând că locul prestării acestor servicii se afla în Regatul Unit.

21 Între aprilie 2016 și iunie 2017, WTL a prezentat cereri de rambursare pentru motivul că, din punctul său de vedere, declarase un quantum prea ridicat al taxelor în aval în raport cu serviciile menționate. În esență, WTL a arătat că este o persoană impozabilă în temeiul articolelor 2 și 9 din Directiva TVA, însă nu este o persoană impozabilă „care acționează ca atare” în sensul articolului 44 din această directivă.

22 În hotărârea din 10 octombrie 2018, First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit] a admis argumentele WTL. După ce a arătat că nu era necesar ca prestările de servicii să intre sub incidența fie a articolului 44, fie a articolului 45 din Directiva TVA, această instanță a constatat că dispozițiile naționale de transpunere a articolului 44 din această directivă, care au identificat „locul de prestare a serviciilor” ca fiind Regatul Unit pentru persoanele impozabile care acționează în scop profesional, nu sunt conforme cu articolul 44 menționat.

23 Administrația Fiscală și Vamală a formulat apel la instanța de trimitere.

24 În fața acesteia, această autoritate a invocat că, pe de o parte, articolul 44 din Directiva TVA se aplică având în vedere formularea și scopul acestei dispoziții, precum și ale dispozițiilor conexe acestora și, pe de altă parte, că, pentru motive de securitate juridică, locul prestării trebuie să fie identificabil. Or, din moment ce, în speță, nu se susține că prestările de servicii într-o sub incidența articolului 45 din Directiva TVA sau că se aplică una dintre normele speciale prevăzute la articolele 46-59a din această directivă, rezultatul că aplicabil ar trebui să fie articolul 44.

25 În opinia WTL, din moment ce este cert că nu este o „persoană impozabilă care acționează ca atare”, în sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA, atunci când își desfășoară activitățile de investiții, nu ar fi nici o persoană impozabilă „care acționează ca atare”, în sensul articolului 44 din această directivă.

26 Instanța de trimitere indică faptul că soluționarea litigiului depinde de locul care trebuie considerat cel al prestării serviciilor de administrare a investițiilor furnizate WTL de prestatori cu sediul în afara Uniunii. Or, pentru a putea determina locul acestor prestații de servicii, ar fi necesar să se stabilească dacă WTL trebuie considerat o persoană impozabilă „care acționează ca atare”, în sensul articolului 44 din Directiva TVA.

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

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

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare și în cazul în care articolele 46-49 din Directiva [TVA] nu se aplică, prestații de servicii respective se aplică articolul 45 din [această]

directiv? sau prest?rii men?ionate nu i se aplic? nici articolul 44, nici articolul 45 din directiva [men?ionat?]?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

28 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 44 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c?, atunci când o persoan? impozabil? care desf??oar? o activitate f?r? caracter economic în scop profesional achizi?ioneaz? servicii în scopul acestei activit??i f?r? caracter economic, serviciile respective trebuie considerate ca fiind furnizate acestei persoane impozabile „care ac?ioneaz? ca atare”, în sensul acestui articol.

29 Astfel cum rezult? din cererea de decizie preliminar?, pentru solu?ionarea litigiului pendinte pe rolul s?u, dubiile instan?ei de trimitere privesc doar aspectul sistemului comun al TVA?ului privind stabilirea locului de prestare a serviciilor. În aceast? privin??, reiese din articolul 44 c? locul de prestare a serviciilor c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare este, în principiu, locul unde aceast? persoan? ?i?a stabilit sediul activit??ii sale economice.

30 Trebuie remarcat c? acea condi?ie care figureaz? la articolul 44 din Directiva TVA, potrivit c?reia persoana impozabil? trebuie s? ac?ioneze ca atare, figureaz? de asemenea la articolul 2 alineatul (1) din aceast? directiv?.

31 În aceast? privin??, din jurispruden?a Cur?ii reiese c?, pentru aplicarea acestei din urm? dispozi?ii, o persoan? impozabil? ac?ioneaz? ca atare în cazul în care ac?ioneaz? în cadrul desf??ur?rii activit??ii sale economice, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 8 martie 2001, Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, punctele 24 ?i 29, precum ?i Hot?rârea din 22 martie 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, punctul 40).

32 Or, în ceea ce prive?te activitatea în discu?ie în litigiul principal, care const? în cump?rarea ?i vânzarea de ac?iuni ?i alte titluri de valoare de c?tre WTL, ca trustee, în cadrul administr?rii bunurilor trustului s?u caritabil, Curtea a statuat deja c? no?iunea de „activitate economic?”, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, nu include o activitate de aceast? natur? (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 20 iunie 1996, Wellcome Trust, C?155/94, EU:C:1996:243, punctul 41).

33 Prin urmare, în cadrul desf??ur?rii unei astfel de activit??i, WTL nu este o „persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din aceast? directiv?.

34 Cu toate acestea, contrar celor sus?inute de WTL, nu rezult? neap?rat c? aceasta nu poate fi considerat? nici ca fiind o „persoan? care ac?ioneaz? ca atare”, potrivit articolului 44 din directiva men?ionat?, întrucât acest articol se limiteaz?, astfel cum s?a stabilit la punctul 29 din prezenta hot?râre, s? prevad? c? locul de prestare a serviciilor c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare echivaleaz?, în principiu, cu sediul activit??ii economice al acestei persoane impozabile.

35 Astfel, ?in?nd seama de cerin?ele unit??ii ?i a coeren?ei ordinii juridice a Uniunii, no?iunile utilizate ?n actele adoptate ?n acela?i domeniu trebuie s? aib? aceea?i semnifica?ie, cu excep?ia situa?iei ?n care legiuitorul Uniunii a exprimat o voin?? diferit? (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 15 septembrie 2016, Landkreis Potsdam?Mittelmark, C?400/15, EU:C:2016:687, punctul 37 ?i jurispruden?a citat?).

36 Or, din articolul 43 din Directiva TVA rezult? c? legiuitorul Uniunii a inten?ionat s? acorde expresiei „persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare”, ?n sensul articolului 44 din aceast? directiv?, o semnifica?ie diferit? de cea pe care aceasta o are conform articolului 2 alineatul (1) din directiva men?ionat?.

37 ?n aceast? privin??, este necesar s? se arate c? articolul 43 punctul 1 din Directiva TVA prevede ?n mod specific c?, pentru aplicarea normelor referitoare la locul de prestare a serviciilor, o persoan? impozabil? care desf??oar? at? prest?ri de servicii impozabile, ?n sensul articolului 2 alineatul (1) din aceast? directiv?, c? ?i activit??i „care nu sunt considerate [...] prest?ri de servicii impozabile ?n conformitate cu [aceast? din urm? dispozi?ie], este considerat? persoan? impozabil? pentru toate serviciile care i?au fost prestate”. Legiuitorul Uniunii a prev?zut, a?adar, o defini?ie larg? ?i care derog? de la no?iunea de „persoan? impozabil?” numai ?n scopul aplic?rii normelor privind locul de prestare a serviciilor.

38 Rezult? c?, ?n lumina articolului 43 punctul 1 din Directiva TVA, o persoan? impozabil? poate ac?iona ca atare, ?n sensul articolului 44 din aceast? directiv?, chiar ?i atunci c?nd ac?ioneaz? ?n scopul activit??ilor sale care nu au caracter economic.

39 Av?nd ?n vedere acest lucru, o interpretare a articolelor 43 ?i 44 din Directiva TVA nu poate conduce la o situa?ie ?n care s? se considere c? entit??ile care sunt persoane impozabile, ?n sensul articolului 43 punctul 1 din aceast? directiv?, ?i c?rora le sunt furnizate servicii ac?ioneaz? ?ntotdeauna ca atare.

40 Astfel, trebuie amintit c? o persoan? impozabil? care efectueaz? o opera?iune cu titlu privat nu ac?ioneaz? ?n calitate de persoan? impozabil?, ?n sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 9 iulie 2015, Trgovina Prizma, C?331/14, EU:C:2015:456, punctul 18 ?i jurispruden?a citat?). ?n plus, ?n cadrul economiei sistemului comun al TVA?ului, distinc?ia ?ntre activit??ile economice ?i activit??ile neeconomice se face ?n func?ie de criterii diferite de cele care fac distinc?ia ?ntre o utilizare profesional? ?i o utilizare ?n alte scopuri dec?t pentru desf??urarea activit??ii economice, ?n special private (Hot?r?rea din 15 septembrie 2016, Landkreis Potsdam?Mittelmark, C?400/15, EU:C:2016:687, punctul 32).

41 ?in?nd cont de caracterul derogatoriu al no?iunii de „persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare”, ?n sensul articolului 44 din Directiva TVA, ?mprejurarea c?, doar pentru a face aplicarea acestui articol, o persoan? impozabil? care nu ac?ioneaz? ?n scopul activit??ilor sale economice trebuie considerat? o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare nu poate face, a?adar, ca aceast? persoan? impozabil? s? intre ?n domeniul de aplicare al articolului men?ionat atunci c?nd ac?ioneaz? ?n scopul activit??ilor sale nu numai f?r? caracter economic, ci, ?n plus, cu titlu neprofesional, mai ales ?n scop privat.

42 ?n consecin??, pentru aplicarea articolului 44 din Directiva TVA, este necesar s? se precizeze c? persoana impozabil? ac?ioneaz? ca atare ?n ceea ce prive?te activit??ile sale f?r? caracter economic, cu condi?ia ca acestea s? fie desf??urate cu titlu profesional.

43 Or, ?n spe??, astfel cum reiese din informa?iile furnizate de instan?a de trimitere, este cert c? activitatea f?r? caracter economic desf??urat? de WTL, care const? ?n cump?rarea ?i v?nzarea

de acțiuni și alte titluri de valoare în cadrul administrației, în calitate de trustee, a bunurilor Wellcome Trust, este o activitate profesională, iar nu o activitate privată și că doar în scopul acestei activități profesionale societatea WTL îi sunt furnizate prestațiile de servicii de administrare a investițiilor prin intermediul unei persoane cu sediul în afara Uniunii.

44 O astfel de interpretare este susținută de contextul normativ în care se înscrie articolul 44 din Directiva TVA. În primul rând, considerentul (4) al Directivei 2008/8 prevede în mod special că, în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor furnizate persoanelor impozabile, norma generală privind locul de prestare a serviciilor ar trebui să ia în considerare locul unde este stabilit destinatarul și că persoanele impozabile care desfășoară și activități neimpozabile ar trebui considerate persoane impozabile pentru toate serviciile care le sunt furnizate. Cu toate acestea, din ultima teză a considerentului (4) reiese că dispozițiile de punere în aplicare a acestor norme obișnuite nu ar trebui să se aplice și prestărilor de servicii destinate unei persoane impozabile pentru folosul său personal sau al angajaților săi.

45 În al doilea rând, potrivit considerentului (19) al Regulamentului de punere în aplicare, „[a]r trebui să se clarifice că, în cazul în care serviciile sunt destinate uzului personal al unei persoane impozabile, inclusiv uzului personalului acesteia, respectiva persoană impozabilă nu poate fi considerată ca acționând în calitate de persoană impozabilă”. În același sens, articolul 19 primul paragraf din acest regulament de punere în aplicare prevede că, „[î]n scopul punerii în aplicare a regulilor privind locul de prestare a serviciilor prevăzute la articolele 44 și 45 din Directiva [TVA], o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă considerată persoană impozabilă, care primește servicii destinate exclusiv uzului privat, inclusiv celui al personalului său, este considerată drept o persoană neimpozabilă”.

46 În consecință, este necesar să se considere că, în cazul în care o persoană impozabilă care desfășoară o activitate fără caracter economic achiziționează servicii în scopul acestei activități fără caracter economic, aceste servicii sunt furnizate persoanei impozabile care acționează ca atare, în sensul articolului 44 din Directiva TVA, cu excepția serviciilor care sunt destinate uzului privat al persoanei impozabile sau al personalului său.

47 În această privință, argumentul WTL privind principiul egalității de tratament, care urmărește constatarea unei astfel de interpretări, trebuie înlăturat.

48 Desigur, Curtea a statuat că un trustee care este într-o situație precum cea a WTL trebuie considerat, în raport cu articolul 9 din Directiva TVA, ca limitându-și activitățile la administrarea unui portofoliu de investiții în același mod ca un investitor privat (a se vedea prin analogie Hotărârea din 20 iunie 1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, punctul 36).

49 Cu toate acestea, din faptul că, prin administrarea unui portofoliu de investiții, WTL desfășoară activități similare cu cele efectuate de un investitor privat, nu poate rezulta că WTL desfășoară activitățile menționate cu titlu privat.

50 Astfel, după cum rezultă din cuprinsul punctului 43 din prezenta hotărâre, întrucât această activitate fără caracter economic a WTL nu este o activitate privată, situația sa nu este comparabilă cu cea a persoanelor care dobândesc servicii numai în scopurile lor private sau în cele ale personalului lor. Spre deosebire de acestea din urmă, WTL, ca persoană impozabilă, intră sub incidența sistemului comun al TVA.

51 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, este necesar să se răspundă la prima întrebare preliminară că articolul 44 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, atunci când o persoană impozabilă care desfășoară o activitate fără caracter economic în scop profesional achiziționează servicii în scopul acestei activități fără caracter economic, serviciile

respectiv trebuie considerate ca fiind furnizate acestei persoane impozabile „care ac?ioneaz? ca atare”, în sensul acestui articol.

Cu privire la a doua întrebare

52 ?inând seama de r?spunsul dat la prima întrebare, nu este necesar s? se r?spund? la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

53 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declar?:

Articolul 44 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008, trebuie interpretat în sensul c?, atunci când o persoan? impozabil? care desf??oar? o activitate f?r? caracter economic în scop profesional achizi?ioneaz? servicii în scopul acestei activit??i f?r? caracter economic, serviciile respective trebuie considerate ca fiind furnizate acestei persoane impozabile „care ac?ioneaz? ca atare”, în sensul acestui articol.

Semn?turi

* Limba de procedur?: engleza.