

HOTĂRÂREA CURTEI (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 alt? parte, cu privire la taxa pe valoarea ad?ugată (denumit? în continuare „TVA”) aplicabil? serviciilor de dezmembrare a navelor învechite ale marinei americane.

Cadrul juridic

Dreptul interna?ional

- 3 Tratatul Atlanticului de Nord a fost semnat la Washington (Statele Unite) la 4 aprilie 1949.
- 4 Protocolul privind statutul cartierelor militare generale interna?ionale înfiin?ate potrivit Tratatului Atlanticului de Nord, semnat la Paris la 28 august 1952 (denumit în continuare „Protocolul privind cartierele militare generale”), prevede urm?toarele la punctul 1 al articolului VIII:
- „Pentru a facilita stabilirea, edificarea, între?inerea ?i func?ionarea cartierelor generale interaliate, aceste cartiere generale sunt scutite, în m?sura în care este posibil, de impozitele ?i de taxele aferente cheltuielilor efectuate de acestea în interesul ap?r?rii comune ?i numai în interesul lor oficial ?i exclusiv, iar fiecare parte la prezentul protocol va realiza negocieri cu cartierele generale stabilite pe teritoriul s?u în vederea încheierii unui acord în acest scop.”

Dreptul Uniunii

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

„Statele membre scutesc urm?toarele opera?iuni:

[...]

(c) livrarea de bunuri sau prestarea de servicii într?un stat membru care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord, destinate fie for?elor armate ale celorlalte state p?r?i la tratatul respectiv pentru utilizarea de c?tre for?ele în cauz? sau de c?tre personalul civil care le înso?e?te, fie pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor acestora atunci când for?ele respective particip? la o ac?iune comun? de ap?rare;

(d) livrarea de bunuri sau prestarea de servicii c?tre un alt stat membru, destinate for?elor armate ale unui stat care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord, altul decât statul membru de destina?ie însu?i, pentru utilizarea de c?tre for?ele în cauz? sau de c?tre personalul civil care le înso?e?te sau pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor lor atunci când for?ele respective particip? la o ac?iune comun? de ap?rare;

[...]”

Ac?iunea principal? ?i întrebarea preliminar?

- 6 Din decizia de trimitere reiese c? Able a încheiat un contract cu United States Department of Transportation Maritime Administration (Administra?ia maritim? a Departamentului de Transporturi al Statelor Unite ale Americii) pentru dezmembrarea a 13 nave care se aflau în serviciul marinei americane, dar care fuseser? transferate recent în flota de rezerv? ?i amaratate pe râul James River din Virginia (Statele Unite ale Americii, în continuare „SUA”). Contractul cuprindea dou? p?r?i distincte. În prima parte se prevedea c? navele trebuiau preg?tite ?i apoi remorcate din SUA în Regatul Unit. În cea de a doua parte se prevedea c?, dup? ce erau securizate în cadrul ?antierului naval Able din zona Teesside (Regatul Unit), acestea urmau s? fie dezmembrate. Inspectori din cadrul guvernului SUA trebuiau s? fie prezen?i pe ?antier pe toat? 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 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 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 considerat

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

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

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

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

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

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

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

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

atingere voin?ei legiuitorului Uniunii men?ionate la punctul 24 din prezenta hot?râre.

27 În consecin??, ?inând cont de cele de mai sus, precum ?i, pe de alt? parte, de necesitatea de a interpreta în mod restrictiv scutirile de TVA, astfel cum a fost amintit la punctul 14 din prezenta hot?râre, articolul 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? scute?te, în condi?iile pe care le prevede, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii într?un stat membru care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord, destinate for?elor armate ale unui alt stat parte la tratatul respectiv, în m?sura în care acestea sunt sta?ionate sau viziteaz? teritoriul statului membru respectiv.

28 Nu reiese din dosarul transmis Cur?ii c? s?ar impune o alt? interpretare a dispozi?iei respective decât cea re?inut? la punctul anterior pentru a permite statelor membre s? î?i respecte angajamentele asumate de acestea în cadrul NATO.

29 Dimpotriv?, din articolul VIII din Protocolul privind cartierele militare generale rezult? c?, prev?zând o scutire de impozite ?i de taxe pentru a facilita stabilirea, edificarea, între?inerea ?i func?ionarea cartierelor generale interaliate pe teritoriul unui stat care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord, acest articol implic? prin defini?ie c? este vorba despre for?ele armate sta?ionate sau care viziteaz? teritoriul acestui stat.

30 În consecin??, trebuie s? se r?spund? la întrebarea adresat? c? articolul 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? o prestare de servicii, precum cea din ac?iunea principal?, efectuat? într?un stat membru care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord ?i care const? în dezmembrarea navelor învechite ale marinei unui alt stat parte la acest tratat este scutit? de TVA, în temeiul acestei dispozi?ii, numai atunci când:

— această prestare este destinat? unei p?r?i a for?elor armate ale celui alt stat, atunci când for?ele respective particip? la o ac?iune comun? de ap?rare, sau personalului civil care le înso?e?te ?i când

— aceea?i prestare este destinat? unei p?r?i a for?elor armate respective care sta?ioneaz? sau viziteaz? teritoriul statului membru în discu?ie sau personalului civil care înso?e?te aceste for?e armate.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

31 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 opta) declar?:

Articolul 151 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? trebuie interpretat în sensul c? o prestare de servicii, precum cea din ac?iunea principal?, efectuat? într?un stat membru care este parte la Tratatul Atlanticului de Nord ?i care const? în dezmembrarea navelor învechite ale marinei unui alt stat parte la acest tratat este scutit? de taxa pe valoarea ad?ugat?, în temeiul acestei dispozi?ii, numai atunci când:

- această prestare este destinat? unei p?r?i a for?elor armate ale celuiilalt stat, atunci când for?ele respective particip? la o ac?iune comun? de ap?rare, sau personalului civil care le înso?e?te ?i când
- aceea?i prestare este destinat? unei p?r?i a for?elor armate respective care sta?ioneaz? sau viziteaz? teritoriul statului membru în discu?ie sau personalului civil care înso?e?te aceste for?e armate.

Semn?turi

* Limba de procedur?: engleza.