

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

20 iunie 2013(*)

„Trimitere preliminară – A șasea directivă TVA – Articolul 2 punctul 1 și articolul 6 alineatul (1) – Noțiunea «prestare de servicii» – Servicii de publicitate și de brokeraj de împrumuturi – Scutiri – Realitatea economică și comercială a operațiunilor – Practici abuzive – Operațiuni care au ca unic scop obținerea unui avantaj fiscal”

În cauza C-653/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Regatul Unit), prin decizia din 13 decembrie 2011, primită de Curte la 19 decembrie 2011, în procedura

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

împotriva

Paul Newey, acționând sub numele comercial Ocean Finance,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ileși, președinte de cameră, domnii E. Jarași și A. Ó Caoimh, doamna C. Toader (raportor) și domnul C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 20 martie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Newey, acționând sub numele comercial Ocean Finance, de J. Ghosh, QC, precum și de E. Wilson și de J. Bremner, barristers;
- pentru guvernul Regatului Unit, de S. Ossowski și de L. Christie, în calitate de agenți, asistați de O. Thomas, barrister;
- pentru Irlanda, de E. Creedon, în calitate de agent, asistat de A. Collins, SC;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de A. De Stefano, avvocato dello Stato;
- 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,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea celei de A șasea directive 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 L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000 (JO L 269, p. 44, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (denumită în continuare „Commissioners”), pe de o parte, și domnul Newey, acționând sub numele comercial Ocean Finance (în continuare, „domnul Newey”), pe de altă parte, privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) aplicabilă prestărilor de servicii de publicitate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Conform articolului 299 alineatul (6) CE, dispozițiile Tratatului CE se aplică insulelor Anglo-Normande, din care face parte și insula Jersey, numai în măsura necesară pentru a se asigura aplicarea regimului prevăzut pentru aceste insule în special prin Protocolul nr. 3 privind insulele Anglo-Normande și insula Man (JO 1972, L 73, p. 164), anexat la Actul privind condițiile de aderare a Regatului Danemarcei, a Irlandei și a Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord și adaptările tratatelor (JO 1972, L 73, p. 14). Întrucât protocolul menționat nu conține dispoziții privind TVA-ul, dreptul Uniunii referitor la TVA nu se aplică insulei Jersey.

4 În al patrulea considerent al celei de A șasea directive se precizează că trebuie luat în considerare obiectivul eliminării taxei la import și al restituirii taxei la export în comerțul dintre statele membre și să se asigure că sistemul comun de impozite pe cifra de afaceri este nediscriminatoriu în ceea ce privește originea bunurilor și a serviciilor, astfel încât să se poată institui în final o piață comună care să permită concurența loială și care să constituie o adevărată piață internă.

5 Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă supune TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”. [traducere neoficială]

6 Potrivit articolului 5 alineatul (1) din această directivă, „livrare de bunuri” înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar, iar conform articolului 6 alineatul (1) din directiva menționată, „prestare de servicii” înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5 din aceeași directivă.

7 Articolul 9 din A șasea directivă prevede:

„(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

(2) Cu toate acestea:

[...]

(e) locul prestării următoarelor servicii unor clienți stabiliți în afara Comunității sau unor

persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar într-o țară diferită de cea a prestatorului, este locul unde clientul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde are un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[...]

– serviciile de publicitate;

[...]

– operațiunile bancare, financiare și de asigurări, inclusiv de reasigurări, cu excepția închirierii de seifuri;

[...]

– prestarea de servicii de către intermediari, care acționează în numele și în contul altor persoane, atunci când intermediarii respectivi intervin în prestarea serviciilor prevăzute la prezenta literă (e).

(3) Pentru a evita dubla impozitare, neimpozitarea sau denaturarea concurenței, statele membre pot considera, în ceea ce privește prestarea de servicii prevăzute la articolul 2 litera (e) și închirierea de mijloace de transport:

[...]

(b) locul prestării serviciilor, care, conform prezentului articol, este situat în afara Comunității, ca fiind situat pe teritoriul țării, atunci când utilizarea și exploatarea efective ale serviciilor au loc pe teritoriul țării.” [traducere neoficială]

8 Articolul 13 din Așasea directivă, intitulat „Scutiri pe teritoriul țării”, prevede, în secțiunea B, „Alte scutiri”:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor de mai jos și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz:

[...]

(d) următoarele operațiuni:

1. acordarea și negocierea de credite și gestionarea creditelor de către persoana care le acordă;

2. negocierea de garanții de credit sau de alte garanții sau orice operațiuni cu astfel de garanții, precum și gestionarea garanțiilor de credit de către persoana care acordă creditul;

[...]” [traducere neoficială]

9 Articolul 17 alineatul (2) din această directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) [TVA-ul] datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care

urmeaz? a-i fi livrate ?i pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz? a-i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?;

[...]” [traducere neoficial?]

10 Potrivit articolului 21 din directiva men?ionat?:

„[...]

1. În cadrul sistemului intern, [TVA-ul] este datorat de:

[...]

(b) clientul persoan? impozabil? c?ruia îi sunt prestate serviciile prev?zute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) sau clientul identificat în scopuri de [TVA] pe teritoriul ??rii ?i c?ruia îi sunt prestate serviciile prev?zute la articolul 28b sec?iunile C, D, E ?i F, în cazul în care serviciile sunt efectuate de o persoan? impozabil? care nu este stabilit? pe teritoriul ??rii;

[...]” [traducere neoficial?]

Dreptul Regatului Unit

11 La momentul faptelor în discu?ie în litigiul principal, articolul 4 alineatul (1) din Legea din 1994 privind taxa pe valoarea ad?ugat? (Value Added Tax Act 1994) avea urm?torul cuprins:

„Taxa pe valoarea ad?ugat? se aplic? tuturor livr?rilor de bunuri sau prest?rilor de servicii efectuate în Regatul Unit dac? acestea sunt livr?ri sau prest?ri impozabile efectuate de o persoan? impozabil? în cadrul activit??ii sale economice.”

12 Articolul 5 alineatul (2) literele (a) ?i (b) din aceast? lege prevedea:

„(a) în sensul prezentei legi, «livrarea de bunuri» sau «prestarea de servicii» include toate formele de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor, cu excep?ia celor care nu sunt efectuate în schimbul unei remunera?ii;

(b) orice opera?iune care nu este o livrare de bunuri, dar este efectuat? în schimbul unei remunera?ii [...] este o prestare de servicii.”

13 Articolul 7 alineatul (10) din legea men?ionat? prevede:

„O prestare de servicii este efectuat?:

(a) în Regatul Unit, dac? prestatorul este stabilit în Regatul Unit, ?i

(b) într-o ?ar? ter?? (iar nu în Regatul Unit), dac? prestatorul este stabilit în acea ?ar?.”

14 Articolul 8 alineatele (1), (2) ?i (3) din aceea?i lege impunea un mecanism de taxare invers? a TVA-ului pentru serviciile prestate dintr-o alt? ?ar? decât Regatul Unit ?i prevedea:

„(1) F?r? a aduce atingere alineatului (3) de mai jos, în cazul în care serviciile relevante sunt:

(a) prestate de o persoan? care se afl? în alt? ?ar? decât Regatul Unit ?i

(b) primite de o persoană (denumită în continuare «beneficiarul») care se află în Regatul Unit, în scopul oricărei activități comerciale pe care o desfășoară,

atunci, în temeiul prezentei legi, vor decurge exact aceleași consecințe (și în special consecința care atrage aplicarea TVA-ului asupra unui serviciu și dreptul unei persoane impozabile de a deduce taxa achitată în amonte) ca și în cazul în care însuși beneficiarul ar presta serviciile în Regatul Unit în cadrul sau în vederea desfășurării activității sale economice, iar aceste servicii ar reprezenta servicii impozabile.

(2) În sensul prezentului articol, «serviciile relevante» sunt serviciile care se înscriu în categoria celor prevăzute în anexa 5 și care nu corespund uneia dintre descrierile din anexa 9.

(3) Prestările care sunt considerate efectuate de beneficiar în temeiul alineatului (1) de mai sus nu trebuie să fie luate în considerare drept prestații efectuate de acesta pentru a dovedi dreptul său la deducerea taxei achitate în amonte în aplicarea articolului 26 alineatul (1)."

15 Articolul 9 din Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată definea noțiunea „locul stabilirii” („place of belonging”) pentru un beneficiar al prestației de servicii după cum urmează:

„(1) Alineatul (2) de mai jos se aplică în scopul de a stabili, pentru orice prestare de servicii, dacă prestatorul este situat într-o țară sau în alta și dacă alineatele (3) și (4) de mai jos se aplică [sub rezerva unei dispoziții adoptate în temeiul articolului 8 alineatul (6)] pentru a stabili, pentru orice prestare de servicii, dacă beneficiarul este situat într-o țară sau în alta.

(2) Se consideră că prestatorul de servicii se află într-o țară dacă:

(a) deține în țara respectivă un sediu comercial sau o altă unitate fixă și nu deține niciun alt astfel de sediu în altă parte sau

(b) nu deține un astfel de sediu (în țara respectivă sau în altă parte), însă are reședința obișnuită în această țară;

(c) deține astfel de sedii atât în țara respectivă, cât și în altă parte, iar sediul său care are legătura cea mai directă cu serviciul se află în acea țară.

(3) Dacă prestarea de servicii este efectuată pentru o persoană fizică și primită de aceasta pentru alte scopuri decât cele necesare desfășurării uneia dintre activitățile sale, persoana respectivă trebuie considerată ca fiind situată în orice țară în care are reședința obișnuită.

(4) În cazul în care alineatul (3) de mai sus nu se aplică, persoana care beneficiază de serviciu trebuie să fie considerată ca fiind stabilită într-o țară dacă:

(a) fie este îndeplinită una dintre condițiile prevăzute la literele (a) și (b) ale alineatului (2) de mai sus,

(b) fie persoana respectivă are sedii precum cele prevăzute la alineatul (2) de mai sus atât în această țară, cât și în altă parte, iar sediul unde sau pentru care serviciile sunt sau vor fi cel mai direct utilizate se află în această țară.

(5) În sensul prezentului articol (și numai în acest scop):

(a) o persoană care își desfășoară activitatea prin intermediul unei sucursale sau al unei agenții într-o țară trebuie considerată ca având un sediu în acea țară și

(b) «reședință obișnuită» pentru o persoană juridică înseamnă locul unde aceasta este constituită legal.”

16 Articolul 31 din Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată și grupa 5 din anexa 9 la aceasta pun în aplicare articolul 13 secțiunea B litera (d) din A șasea directivă și prevăd că sunt scutite de TVA, printre altele, serviciile de „asigurare a unui avans sau acordare a unui credit”, precum și prestările de servicii de intermediere conexe.

Cauza principală și întrebările preliminare

17 Din decizia de trimitere reiese că, în perioada în cauză în litigiul principal, domnul Newey era broker de împrumuturi, fiind stabilit în Tamworth (Regatul Unit). Prestările de servicii de brokeraj de împrumuturi prestate în Regatul Unit de domnul Newey erau, conform articolului 13 secțiunea B litera (d) din A șasea directivă, scutite de TVA. În schimb, serviciile de publicitate prestate domnului Newey în Regatul Unit și destinate atragerii unor potențiali doritori de împrumuturi erau supuse TVA-ului, astfel încât taxa aferentă cheltuielilor de publicitate suportată de domnul Newey nu era recuperabilă.

18 Pentru a evita această sarcină fiscală nerecuperabilă, domnul Newey a înființat societatea Alabaster (CI) Ltd (denumită în continuare „Alabaster”), cu sediul în Jersey, teritoriu pe care A șasea directivă nu se aplică, și a acordat acestei societăți dreptul de a utiliza numele comercial Ocean Finance. Domnul Newey era acționar unic al acesteia.

19 Alabaster angaja cel puțin o persoană cu normă întreagă și avea o conducere proprie, persoane fizice cu reședința în Jersey, lipsite de experiență directă în domeniul brokerajului, propuse sau recrutate de contabilii domnului Newey și remunerate în funcție de timpul dedicat activității societății Alabaster.

20 În temeiul actelor constitutive ale Alabaster și al legislației în vigoare în Jersey, respectivii membri ai conducerii răspundeau de administrarea acestei societăți și exercitau atribuțiile aferente acesteia, domnul Newey neavând niciun rol în administrarea societății.

21 Contractele de brokeraj erau încheiate direct între împrumutători și Alabaster, astfel încât comisioanele de brokeraj nu îi erau plătite domnului Newey, ci acestei societăți.

22 Cu toate acestea, Alabaster nu răspundea ea însăși de analizarea cererilor de împrumut, ci utiliza în acest scop serviciile domnului Newey, care erau prestate, în temeiul unei convenții de subcontractare (denumită în continuare „contractul de servicii”), de către angajații acestuia care își desfășurau activitatea în Tamworth. Acest contract menționa o listă de servicii pe care domnul Newey trebuia să le presteze, care cuprindea, în esență, toate sarcinile care țin de desfășurarea activității de brokeraj de împrumuturi. În temeiul contractului respectiv, domnul Newey avea și posibilitatea de a negocia condițiile contractelor încheiate între Alabaster și împrumutători.

23 În schimbul acestor servicii, domnul Newey încasa onorarii, fixate la început la 50 %, iar ulterior la 60 % din valoarea comisioanelor brute pe care Alabaster le încasa imediat pentru fiecare împrumut acordat, la care se adăuga rambursarea cheltuielilor și a avansurilor.

24 În practică, potențialii doritori de împrumuturi contactau direct, în Regatul Unit, angajații domnului Newey, care analizau fiecare dosar și transmiteau în Jersey, spre autorizare, membrilor conducerii Alabaster, cererile care îndeplineau criteriile de eligibilitate în vederea acordării

creditului. Procesul de aprobare se termina în general într-o oră și, în fapt, nicio cerere de autorizare nu era respinsă.

25 Întrucât publicitatea adresată potențialilor doritori de împrumuturi era indispensabilă activității de brokeraj de împrumuturi, aceasta reprezenta o parte importantă a costurilor suportate de Alabaster.

26 Potrivit instanței de trimitere, serviciile de publicitate erau prestate de Wallace Barnaby & Associates Ltd (denumită în continuare „Wallace Barnaby”), societate stabilită de asemenea în Jersey și care nu avea legături cu Alabaster, în temeiul unui contract încheiat cu aceasta din urmă. Wallace Barnaby obținea ea însăși aceste servicii de publicitate de la agenții de publicitate stabilite în Regatul Unit, mai ales de la agenția de publicitate Ekay Advertising. În temeiul legislației în vigoare în Jersey, plățile efectuate de Alabaster către Wallace Barnaby pentru aceste servicii nu erau supuse TVA-ului.

27 Domnul Newey nu era abilitat să recurgă la servicii de publicitate în contul Alabaster și nu își asuma nicio răspundere pentru plata serviciilor prestate de Wallace Barnaby acestei societăți. Cu toate acestea, el putea să aprobe conținutul mesajelor publicitare, scop în care păsăra legătura cu un angajat al Ekay Advertising care lucra în Regatul Unit. În urma acestor întâlniri, angajatul respectiv adresa recomandări societății Wallace Barnaby.

28 Wallace Barnaby adresa, la rândul său, recomandări membrilor conducerii Alabaster, care, în urma primirii acestora, se reuneau în fiecare săptămână pentru a se pronunța în privința cheltuielilor publicitare preconizate. În practică, niciuna dintre aceste recomandări nu era respinsă.

29 Commissioners consideră că, în scopuri de TVA, pe de o parte, serviciile de publicitate în cauză au fost prestate domnului Newey în Regatul Unit și sunt, în consecință, impozabile în acest stat și, pe de altă parte, serviciile de brokeraj de împrumuturi au fost prestate în Regatul Unit de domnul Newey.

30 În subsidiar, aceștia apreciază că, în cazul în care Alabaster trebuie considerat, în Jersey, destinatarul serviciilor de publicitate și prestatorul serviciilor de brokeraj de împrumuturi, acordurile încheiate în vederea atingerii acestor rezultate sunt contrare principiului interzicerii abuzului de drept, astfel cum acesta a fost formulat de Curte în Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609), și trebuie recalificate.

31 Prin urmare, la 27 septembrie 2005, Commissioners au emis o decizie de impunere a TVA-ului împotriva domnului Newey, pentru perioada cuprinsă între 1 iulie 2002 și 31 decembrie 2004, pentru o sumă de 10 707 075 de lire sterline (GBP), în vederea recuperării de la acesta a TVA-ului aferent serviciilor de publicitate care i-au fost prestate în perioada respectivă.

32 Domnul Newey susține că serviciile de brokeraj în discuție în litigiul principal au fost prestate din Jersey de Alabaster și că aceasta era beneficiarul serviciilor de publicitate. El adaugă că principiul interzicerii abuzului de drept nu este aplicabil atunci când serviciile sunt prestate în afara Uniunii Europene unei alte persoane stabilite în afara acesteia.

33 În aceste condiții, domnul Newey a formulat o acțiune împotriva deciziei de impunere la First-tier Tribunal (Tax Chamber), care a admis această acțiune prin hotărârea din 23 aprilie 2010.

34 Această instanță a considerat că activitatea de brokeraj de împrumuturi era exercitată de Alabaster, prin intermediul serviciilor prestate de domnul Newey și în temeiul contractului de servicii. Alabaster nu putea, în consecință, să fie calificat drept societate de tip „cutie de scrisori”.

35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) a re?inut ?i c? Alabaster furnizase împrumut?torilor serviciile de brokeraj de împrumuturi în cauz? ?i c? aceasta era beneficiarul serviciilor de publicitate prestate. Nu ar fi avut loc nicio opera?iune direct? cu titlu oneros între domnul Newey ?i împrumut?tori sau între acesta ?i Wallace Barnaby. De?i obiectivul esen?ial al Alabaster ar fi fost ob?inerea unui avantaj fiscal, nu exista, potrivit acestei instan?e, niciun abuz, din moment ce aranjamentul care implica societatea Alabaster nu era contrar finalit??ii celei de A ?asea directive.

36 Commissioners au formulat o cale de atac împotriva acestei hot?râri la Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).

37 În aceste condi?ii, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) În împrejur?ri precum cele din prezenta cauz?, în ce m?sur? ar trebui instan?a na?ional? s? ia în considerare contractele atunci când stabile?te cine este persoana care a prestat servicii în scopuri de TVA? În special, situa?ia contractual? este esen?ial? pentru stabilirea situa?iei prest?rii în scopuri de TVA?

2) În împrejur?ri precum cele din prezenta cauz?, în ipoteza în care situa?ia contractual? nu este esen?ial?, care sunt cazurile în care instan?a na?ional? ar trebui s? nu ia în considerare situa?ia contractual??

3) În împrejur?ri precum cele din prezenta cauz?, în ce m?sur? prezint? relevan?? în special:

a) faptul c? persoana care presteaz? serviciul în baza unui contract se afl? sub controlul total al altei persoane;

b) faptul c? cuno?tin?ele comerciale, rela?iile comerciale ?i experien?a apar?in altei persoane decât cea care intr? în raporturi contractuale;

c) faptul c? toate sau cea mai mare parte dintre elementele esen?iale ale serviciului sunt prestate de o alt? persoan? decât cea care intr? în raporturi contractuale;

d) faptul c? riscul comercial al pierderii financiare ?i al atingerii aduse reputa?iei care decurge din prestarea serviciului apar?ine altei persoane decât cea care intr? în raporturi contractuale;

e) faptul c? persoana care presteaz? serviciul în baza unui contract subcontractează elementele esen?iale necesare pentru acest serviciu unei persoane care controleaz? această prim? persoan? men?ionat? ?i c? acestor acorduri de subcontractare le lipsesc anumite caracteristici comerciale?

4) În împrejur?ri precum cele din prezenta cauz?, instan?a na?ional? ar trebui s? fac? abstrac?ie de analiza contractual??

5) În cazul unui r?spuns negativ la întrebarea 4, consecin?a fiscal? a unor acorduri precum cele din prezenta cauz? reprezint? un avantaj fiscal care, dac? ar fi acordat, ar fi contrar scopului celei de A ?asea directive în sensul punctelor 74-86 din Hot?rârea [Halifax ?i al?ii, citat? anterior]?

6) În cazul unui r?spuns afirmativ la întrebarea 5, cum ar trebui recalificate acordurile precum cele din prezenta cauz??

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima-a patra întrebare

38 Prin intermediul primelor patru întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere urmărește să afle, în esență, dacă prevederile contractuale sunt esențiale pentru identificarea prestatorului și a beneficiarului într-o operațiune de „prestare de servicii” în sensul articolului 2 punctul 1 și al articolului 6 alineatul (1) din Așasea directivă și, în cazul unui răspuns negativ, în ce condiții prevederile respective pot fi recalificate.

39 Trebuie amintit de la bun început că Așasea directivă stabilește un sistem comun al TVA-ului, bazat în special pe o definiție uniformă a operațiunilor impozabile (Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 48).

40 Potrivit articolului 2 punctul 1 din Așasea directivă, sunt supuse TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”. În ceea ce privește, mai precis, noțiunea de prestare de servicii, Curtea a statuat în mai multe rânduri că o prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros” în sensul articolului 2 punctul 1 din această directivă și, în consecință, nu este impozabilă decât dacă între autorul acestei prestații și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, plata primită de autorul prestației respective constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (Hotărârea din 16 decembrie 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Rep., p. I-13179, punctul 16 și jurisprudența citată).

41 Din jurisprudența Curții rezultă de asemenea că noțiunea de prestare de servicii are, așadar, un caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor în cauză, fără ca administrația fiscală să fie obligată să efectueze anchete în vederea determinării intenției persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctele 56 și 57, precum și jurisprudența citată).

42 În ceea ce privește îndeosebi valoarea prevederilor contractuale în cadrul calificării unei operațiuni drept operațiune impozabilă, este necesar să se amintească jurisprudența Curții potrivit căreia luarea în considerare a realității economice și comerciale constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 octombrie 2010, Loyalty Management UK și Baxi Group, C-53/09 și C-55/09, Rep., p. I-9187, punctele 39 și 40, precum și jurisprudența citată).

43 Dat fiind că situația contractuală reflectă în mod normal realitatea economică și comercială a operațiunilor și pentru a respecta cerințele de securitate juridică, prevederile contractuale relevante reprezintă un element care trebuie luat în considerare atunci când se pune problema identificării prestatorului și a beneficiarului într-o operațiune de „prestare de servicii”, în sensul articolului 2 punctul 1 și al articolului 6 alineatul (1) din Așasea directivă.

44 Cu toate acestea, poate să se dovedească uneori că anumite prevederi contractuale nu reflectă în totalitate realitatea economică și comercială a operațiunilor.

45 Aceasta ar fi situația în special în cazul în care s-ar dovedi că respectivele prevederi contractuale constituie un aranjament pur artificial care nu corespunde realității economice și comerciale a operațiunilor.

46 Astfel, Curtea a considerat în mai multe rânduri că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Așasea directivă (a se vedea Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 71 și jurisprudența citată) și că principiul interzicerii abuzului de drept determină interzicerea aranjamentelor pur artificiale, lipsite de

realitate economică, efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal (a se vedea Hotărârea din 22 mai 2008, Ampliscientifica și Amplifin, C-162/07, Rep., p. I-4019, punctul 28, Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, Rep., p. I-10853, punctul 51, și Hotărârea din 12 iulie 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, punctul 35).

47 În cauza principală, nu se contestă că, în aparență, conform prevederilor contractuale, Alabaster a prestat servicii de brokeraj de împrumuturi împrumutătorilor și că era beneficiarul serviciilor de publicitate prestate de Wallace Barnaby.

48 Cu toate acestea, ținând seama de realitatea economică a relațiilor comerciale existente între, pe de o parte, domnul Newey, Alabaster și împrumutători, și, pe de altă parte, domnul Newey, Alabaster și Wallace Barnaby, astfel cum aceasta rezultă din decizia de trimitere și în special din elementele de fapt menționate de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) în cea de a treia întrebare, nu poate fi exclus ca utilizarea și exploatarea efectivă a serviciilor în discuție în litigiul principal să fi avut loc în Regatul Unit, în beneficiul domnului Newey.

49 Revine instanței de trimitere să verifice, printr-o analiză globală a circumstanțelor litigiului principal, dacă prevederile contractuale nu reflectă cu adevărat realitatea economică și dacă domnul Newey, iar nu Alabaster, este cel care era efectiv prestatorul de servicii de brokeraj de împrumuturi în discuție și beneficiarul serviciilor de publicitate prestate de Wallace Barnaby.

50 Dacă aceasta ar fi situația, respectivele prevederi contractuale ar trebui să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația care ar fi existat în lipsa operațiunilor care constituie această practică abuzivă (a se vedea în acest sens Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 98).

51 În speță, restabilirea situației care ar fi existat în lipsa operațiunilor în discuție, în ipoteza în care instanța de trimitere ar considera că acestea constituie o practică abuzivă, ar consta mai ales în a face inopozabil față de Commissioners contractul de servicii și acordurile publicitare încheiate între Alabaster și Wallace Barnaby, Commissioners putând să considere în mod valabil că domnul Newey este efectiv autorul serviciilor de brokeraj de împrumuturi și beneficiarul serviciilor de publicitate în discuție în litigiul principal.

52 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la prima-a patra întrebare că prevederile contractuale, chiar dacă constituie un element care trebuie luat în considerare, nu sunt esențiale pentru identificarea prestatorului și a beneficiarului unei „prestări de servicii” în sensul articolului 2 punctul 1 și al articolului 6 alineatul (1) din Așasea directivă. Se poate face abstracție de acestea în special în cazul în care se dovedește că nu reflectă realitatea economică și comercială, ci constituie un aranjament pur artificial, lipsit de realitate economică, efectuat cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal, aspect a cărui apreciere revine instanței naționale.

Cu privire la a cincea și la a șasea întrebare

53 Având în vedere răspunsul dat la prima-a patra întrebare, nu este necesar să se răspundă la a cincea și la a șasea întrebare adresate de instanța de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

54 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 treia) declară:

Prevederile contractuale, chiar dacă constituie un element care trebuie luat în considerare, nu sunt esențiale pentru identificarea prestatorului și a beneficiarului unei „prestări de servicii” în sensul articolului 2 punctul 1 și al articolului 6 alineatul (1) din Așasea 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000. Se poate face abstracție de acestea în special în cazul în care se dovedește că nu reflectă realitatea economică și comercială, ci constituie un aranjament pur artificial, lipsit de realitate economică, efectuat cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal, aspect a cărui apreciere revine instanței naționale.

Semnături

* Limba de procedură: engleza.