

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a 2-a)

27 septembrie 2012(*)

„TVA – Scutirea închirierii de bunuri imobile – Închirierea de spații de birouri – Servicii aferente închirierii menționate – Calificarea operațiunii în scopuri de TVA – Operațiune constituită dintr-o prestație unică sau din mai multe prestații independente”

În cauza C-392/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Regatul Unit), prin decizia din 14 iulie 2011, primită de Curte la 25 iulie 2011, în procedura

Field Fisher Waterhouse LLP

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

CURTEA (Camera a 2-a),

compusă din domnul U. Løhmus, președinte de cameră, domnii A. Rosas (raportor) și C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 20 iunie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Field Fisher Waterhouse LLP, de N. Beecham, advocate, de D. Goy, QC, și de M. Jones, barrister;
- pentru guvernul Regatului Unit, de A. Robinson, în calitate de agent, asistat de R. Hill, barrister;
- pentru guvernul polonez, de M. Szpunar, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de R. Lyal, 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 pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea

adugat? (JO L 347, p. 1, denumit? în continuare „Directiva TVA”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Field Fisher Waterhouse LLP (denumit? în continuare „FFW”), pe de o parte, ?i Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (denumi?i în continuare „Commissioners”), pe de alt? parte, având ca obiect restituirea taxei pe valoarea adugat? (denumit? în continuare „TVA”) aplicabile prest?rilor de servicii aferente spa?iilor de birouri închiriate de FFW.

Cadrul juridic

3 Articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA prevede:

„La fiecare opera?iune, TVA-ul, calculat la pre?ul bunurilor sau serviciilor la o cot? aplicabil? bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil dup? deducerea valorii TVA-ului suportate direct de diferitele componente ale pre?ului.”

4 Potrivit articolului 2 din Directiva TVA:

„(1) Urm?toarele opera?iuni sunt supuse TVA-ului:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare.”

5 Articolul 135 din aceast? directiv? prevede:

„(1) Statele membre scutesc urm?toarele opera?iuni:

[...]

(l) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.

[...]”

6 Potrivit articolului 137 din aceea?i directiv?:

„(1) Statele membre pot acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea urm?toarelor opera?iuni:

[...]

(d) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.

(2) Statele membre stabilesc normele de exercitare a op?iunii prev?zute la alineatul (1).

Statele membre pot limita sfera de aplicare a dreptului de op?iune men?ionat anterior.”

Ac?iunea principal? ?i întreb?rile preliminare

7 FFW, firm? de avocatur?, a închiriat birouri în Londra (Regatul Unit).

8 Contractul de închiriere încheiat între FFW ?i locator prevede plata a trei tipuri de redeven?e. Acestea corespund, în primul rând, chiriei, în al doilea rând, cotei-p?r?i a FFW pentru costurile de asigurare a imobilului ?i, în al treilea rând, prest?rilor de servicii furnizate obligatoriu

de locator, potrivit contractului. Acest al treilea tip de redeven?e const? în pl?i datorate pentru prest?rile de servicii (denumite în continuare „cheltuieli locative”) care includ în special furnizarea apei, înc?lzirea întregii cl?diri, repara?iile aduse structurii ?i ma?in?riilor acesteia (în special ascensoarelor), cur??enia în zonele comune, precum ?i paza cl?dirii. Contractul de închiriere prevede c?, în cazul în care locatarul nu achit? aceste trei tipuri de redeven?e, locatorul poate rezilia contractul.

9 Potrivit instan?ei de trimitere, locatorul nu a exercitat dreptul de care dispunea ?i care consta în op?iunea impozit?rii închirierii de bunuri imobile, în sensul articolului 137 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA. În consecin??, închirierea bunului imobil din ac?iunea principal? este scutit? de TVA.

10 Locatorii nu au facturat nici TVA-ul aferent prest?rilor de servicii furnizate FFW, considerând c? ?i acestea erau scutite de TVA.

11 FFW consider? c? prest?rile de servicii men?ionate, furnizate de locator, constituie opera?iuni supuse TVA-ului. Astfel FFW a prezentat Commissioners o cerere de restituire a cuantumului TVA-ului achitat, aferent acestor presta?ii. Întrucât aceast? cerere a fost respins? de Commissioners, cu motivarea principal? c? închirierea ?i prest?rile de servicii vizate nu constituie, potrivit acestora, decât o singur? presta?ie, scutit? de TVA, FFW a sesizat instan?a de trimitere cu o ac?iune. În fa?a acesteia, FFW sus?ine c? prest?rile de servicii care fac obiectul cheltuielilor locative din ac?iunea principal? trebuie tratate drept opera?iuni în cazul c?rora este aplicabil TVA-ul.

12 În aceste condi?ii, instan?a de trimitere a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Întrebarea principal? în prezenta cauz? este dac? serviciile prestate de locatori în temeiul unui contract de loca?iune încheiat cu locatarii lor (denumite în continuare «serviciile») ar trebui considerate drept un element al unei presta?ii unice de închiriere de imobile, fie pentru motivul c? serviciile formeaz?, în mod obiectiv, o presta?ie economic? unic? indivizibil? împreun? cu loca?iunea, fie pentru motivul c? acestea sunt «accesorii» închirierii, care constituie presta?ia principal? (denumit? în continuare «presta?ia principal?»). Pentru a r?spunde la aceast? întrebare ?i având în vedere Hot?rârea Cur?ii din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, Rep., p. I-4983), ce relevan?? prezint? faptul c? serviciile ar putea fi (dar în fapt nu sunt) prestate de alte persoane decât locatorii, de?i, potrivit termenilor contractelor de loca?iune în cauz?, locatarii nu au avut alt? op?iune decât de a accepta ca serviciile s? fie prestate de locatori?

2) Pentru a stabili dac? exist? o presta?ie unic?, prezint? relevan?? faptul c? neplata de c?tre locator a cheltuielilor aferente serviciilor d? locatorului dreptul nu doar de a refuza s? presteze serviciile, ci ?i de a rezilia contractul de loca?iune încheiat cu locatarul?

3) În ipoteza în care r?spunsul la prima întrebare este în sensul relevan?ei aspectului c? ter?ii au posibilitatea de a presta servicii direct locatarului, acesta reprezint? doar un indiciu atunci când se stabile?te dac? serviciile constituie o presta?ie economic? unic? indivizibil? – a c?rei separare ar avea un caracter artificial – sau o presta?ie accesorie presta?iei principale ori reprezint? un factor determinant? În cazul în care este doar un indiciu sau nu prezint? deloc relevan??, ce al?i factori sunt relevan?i pentru a stabili dac? serviciile reprezint? numai o presta?ie accesorie? În special, în ce m?sur? este relevant aspectul c? serviciile sunt prestate în spa?iile care constituie obiectul închirierii sau în leg?tur? cu acestea ori în alte p?r?i ale imobilului?

4) În ipoteza în care posibilitatea ca serviciile s? fie prestate de ter?i prezint? relevan??, ceea ce este în mod special relevant este aspectul dac? serviciile ar putea fi prestate din punct de

vedere juridic de ter?i, de?i în practic? ar fi dificil s? se realizeze sau s? se convin? cu proprietarul acest lucru, ori posibilitatea practic? sau practica comun? referitoare la prestarea acestor servicii?

5) Serviciile din prezenta cauz? reprezint? o gam? de servicii care sunt prestate în schimbul unor cheltuieli de între?inere globale. În ipoteza în care unele dintre aceste servicii (de exemplu, serviciile de cur?enie a p?r?ilor comune, serviciile de paz?) nu fac parte dintr-o presta?ie economic? unic? indivizibil? sau trebuie considerate ca fiind accesorii presta?iei principale, dar alte servicii fac parte dintr-o presta?ie economic? unic? indivizibil?, ar fi corect ca, pentru a stabili care este procentul din chirie care trebuie impozitat în scopuri de TVA ?i care este procentul care nu trebuie impozitat în aceste scopuri, s? se împart? costurile totale între diferitele servicii? În subsidiar, ar fi corect s? se considere c? serviciile prestate sunt atât de strâns legate între ele încât s? formeze «o singur? presta?ie economic? indivizibil?, a c?rei separare ar avea un caracter artificial», fiind în sine o presta?ie unic? separat? de închirierea bunului imobil?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

13 Prin intermediul întreb?rilor formulate, care trebuie analizate împreun?, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? Directiva TVA trebuie interpretat? în sensul c?, în împrejur?rile din ac?iunea principal?, închirierea de bunuri imobile ?i prest?rile de servicii legate de această închiriere trebuie considerate drept o presta?ie unic?, scutit? în întregime de TVA, sau drept mai multe presta?ii independente, examinate separat în raport cu posibilitatea aplic?rii TVA-ului. Instan?a men?ionat? urm?re?te s? afle în special ce importan?? trebuie acordat?, în împrejur?rile men?ionate, faptului c?, pe de o parte, contractul de închiriere prevede c? locatarului trebuie s? i se furnizeze prest?rile de servicii vizate de c?tre locator, chiar dac?, în principiu, cel pu?in o parte a acestor prest?ri i-ar putea fi furnizate de un ter?, ?i c?, pe de alt? parte, neplata de c?tre locatar a cheltuielilor locative d? na?tere dreptului locatorului de a rezilia contractul de închiriere. Pe de alt? parte, instan?a de trimitere ridic? problema modului în care trebuie procedat în ipoteza în care unele dintre presta?iile men?ionate ar fi scutite de TVA, precum presta?ia principal?, respectiv închirierea bunurilor imobile, pe când în cazul altora ar fi aplicabil TVA-ul, ca presta?ii independente.

14 Cu titlu introductiv, trebuie amintit c?, în scopuri de TVA, fiecare presta?ie trebuie s? fie considerat? în mod normal ca fiind distinct? ?i independent?, astfel cum reiese de la articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Rep., p. I-2697, punctul 22, Hot?rârea din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Rep., p. I-11079, punctul 35, ?i Hot?rârea din 2 decembrie 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Rep., p. I-12359, punctul 21).

15 Îns?, în cazul în care o opera?iune cuprinde mai multe elemente, se pune întrebarea dac? trebuie considerat? a fi constituit? dintr-o presta?ie unic? sau din mai multe presta?ii distincte ?i independente care trebuie apreciate separat sub aspectul TVA-ului. Astfel, reiese din jurispruden?a Cur?ii c?, în anumite împrejur?ri, mai multe presta?ii distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate separat ?i care ar da na?tere astfel, în mod individual, la impozitare sau la scutire, trebuie s? fie considerate o opera?iune unic? dac? nu sunt independente (Hot?rârea din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06, Rep., p. I-897, punctul 51).

16 În această privin??, Curtea a considerat c? suntem în prezen?a unei presta?ii unice atunci când dou? sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de c?tre persoana impozabil? sunt atât de strâns legate între ele încât formeaz?, în mod obiectiv, o singur? presta?ie economic? indivizibil?, a c?rei descompunere ar avea un caracter artificial (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen ?i OV Bank, C-41/04, Rec., p. I-9433, punctul 22, ?i Hot?rârea Everything Everywhere, citat? anterior, punctele 24 ?i 25).

17 În plus, situa?ia este identic? atunci când una sau mai multe presta?ii constituie presta?ia principal?, iar cealalt? sau celelalte presta?ii constituie una sau mai multe presta?ii accesorii care fac obiectul aceluia?i tratament fiscal precum presta?ia principal?. În special, o presta?ie trebuie s? fie considerat? ca fiind accesorie unei presta?ii principale atunci când nu constituie pentru clientel? un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condi?ii de serviciul principal al prestatorului (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 25 februarie 1999, CPP, C-349/96, Rec., p. I-973, punctul 30, Hot?rârea Part Service, citat? anterior, punctul 52, precum ?i Hot?rârea din 10 martie 2011, Bog ?i al?ii, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ?i C-502/09, Rep., p. I-1457, punctul 54).

18 ?inând seama de împrejurarea c?, pe de o parte, fiecare presta?ie trebuie s? fie considerat? în mod normal ca fiind distinct? ?i independent? ?i, pe de alt? parte, o opera?iune constituit? dintr-o singur? presta?ie pe plan economic nu trebuie s? fie descompus? în mod artificial, pentru a nu altera func?ionalitatea sistemului de TVA, este important? c?utarea elementelor caracteristice ale opera?iunii vizate pentru a determina dac? presta?iile furnizate constituie mai multe presta?ii principale distincte sau o presta?ie unic? (a se vedea în acest sens Hot?rârile citate anterior CPP, punctul 29, Levob Verzekeringen ?i OV Bank, punctul 20, Aktiebolaget NN, punctul 22, Everything Everywhere, punctele 21 ?i 22, precum ?i Bog ?i al?ii, punctul 53).

19 Nu exist? îns? o regul? absolut? de determinare a întinderii unei presta?ii din punctul de vedere al TVA-ului ?i, în consecin?ă, pentru determinarea întinderii unei presta?ii trebuie luat? în considerare totalitatea împrejur?rilor (a se vedea Hot?rârea CPP, citat? anterior, punctul 27).

20 În cadrul cooper?rii instituite în temeiul articolului 267 TFUE, instan?elor na?ionale le revine sarcina de a determina dac? persoana impozabil? furnizeaz? o presta?ie unic? într-o anumit? spe?? ?i de a stabili toate aprecierile de fapt definitive în această privin?? (a se vedea în acest sens Hot?rârile citate anterior CPP, punctul 32, Part Service, punctul 54, Bog ?i al?ii, punctul 55, ?i Ordonan?a din 19 ianuarie 2012, Purple Parking ?i Airparks Services, C-117/11, punctul 32). Totu?i, revine Cur?ii sarcina de a furniza instan?elor men?ionate toate elementele interpretative care apar?in dreptului Uniunii ?i care pot fi considerate utile pentru solu?ionarea cauzei cu care sunt sesizate (Hot?rârea Levob Verzekeringen ?i OV Bank, citat? anterior, punctul 23).

21 În această privin??, trebuie ar?tat c? reiese din dosarul prezentat Cur?ii c?, în ac?iunea principal?, contractul de închiriere dintre locator ?i locatar prevede c?, pe lâng? închirierea imobilului c?tre locatar, locatorul îi presteaz? acestuia ?i un num?r de servicii. În schimbul acestora, locatarul este obligat s? pl?teasc? locatorului redeven?ele precizate în contractul men?ionat. În plus, în caz de neplat? a acestor redeven?e de c?tre locatar, locatorul are dreptul de a rezilia contractul de închiriere.

22 În aceste condi?ii, pentru a putea considera c? totalitatea presta?iilor furnizate de locator locatarului constituie, din perspectiva TVA-ului, o presta?ie unic?, trebuie analizat dac?, în spe??, presta?iile furnizate formeaz? o singur? presta?ie economic? indivizibil?, a c?rei descompunere ar avea caracter artificial, sau dac? acestea sunt constituite dintr-o presta?ie principal? în raport cu care celelalte presta?ii au caracter accesoriu.

23 În scopul efectu?rii acestei examin?ri, con?inutul unui contract de închiriere poate constitui un indiciu important în ceea ce prive?te aprecierea caracterului unic al presta?iei. În ac?iunea principal?, pare c? ra?iunea economic? a încheierii acestuia este nu numai ob?inerea dreptului de a ocupa imobilul vizat, ci ?i ob?inerea de c?tre locatar a prest?rii unui num?r de servicii. Astfel, acest contract de închiriere desemneaz? o presta?ie unic?, asupra c?reia au convenit locatorul ?i locatarul. Pe de alt? parte, trebuie s? se arate c? închirierea de bunuri imobile, precum ?i prestarea de servicii legate de acestea, precum cele men?ionate la punctul 8 din prezenta

hotărâre, pot constitui în mod obiectiv o astfel de prestație. Astfel, obținerea prestării serviciilor vizate nu poate fi considerat drept un scop în sine pentru un locatar mediu al unor imobile precum cele din acțiunea principală, ci constituie mai degrabă un mijloc de a beneficia în condiții optime de prestația principală, respectiv de închirierea de spații de birouri.

24 Desigur, potrivit jurisprudenței Curții, prestațiile de servicii precum cele din acțiunea principală nu intră în sfera noțiunii „închiriere de bunuri imobile”, astfel cum este vizat la articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iulie 1989, Henriksen, 173/88, Rec., p. 2763, punctul 14, și Hotărârea din 4 iunie 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Rep., p. I-4629, punctul 38). Totuși, aceasta nu înseamnă nicidecum că aceste prestații de servicii, legate de închirierea de bunuri imobile și a căror furnizare este prevăzută în cadrul unui contract de închiriere, nu ar putea constitui prestații accesorii sau nu ar putea fi indisolubil legate de închirierea menționată.

25 În aceste condiții, chiar dacă, în împrejurările din acțiunea principală, includerea prestațiilor de servicii în contractul de închiriere în cauză sugerează existența unei prestații unice, este important să se arate că simplul fapt al includerii unei prestații într-un contract de închiriere nu poate constitui prin el însuși elementul determinant în acest sens. Astfel, în ipoteza în care un contract de închiriere ar prevedea includerea prestațiilor care, prin natura lor, nu pot fi considerate în mod obiectiv indisolubile sau accesorii în raport cu prestația principală de închiriere a bunurilor imobile, ci ar fi independente de aceasta, astfel de prestații prezentând numai un raport artificial cu prestația principală menționată, aceste prestații nu ar face parte dintr-o prestație unică de închiriere de bunuri imobile, scutită de TVA. În acțiunea principală, astfel cum s-a constatat la punctul 23 din prezenta hotărâre, obținerea prestării serviciilor în cauză nu constituie un scop în sine pentru locatar.

26 În ceea ce privește incidența faptului că un terț ar putea, în principiu, să presteze anumite servicii, trebuie arătat că existența unei astfel de posibilități nu este determinantă prin ea însăși. Astfel, după cum reiese din jurisprudența Curții, posibilitatea ca elementele unei prestații unice să fie, în alte împrejurări, furnizate izolat este inherent conceptului de operațiune unică compusă, astfel cum reiese de la punctul 15 din prezenta hotărâre (a se vedea în acest sens Ordonanța Purple Parking și Airparks Services, citată anterior, punctul 31).

27 În cele din urmă, în ceea ce privește ipoteza în care diferitele prestații de servicii sunt efectuate în schimbul unei redevențe globale, însă unele dintre ele sunt scutite de TVA, precum prestația principală, în condițiile în care altele sunt supuse TVA-ului în calitate de prestații independente, într-o astfel de eventualitate, cheltuielile locative trebuie defalcate între diferitele prestații de servicii pentru a determina partea din cheltuielile respective care trebuie supusă TVA-ului și cea scutită.

28 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că o închiriere de bunuri imobile și prestațiile de servicii aferente acestei închirieri, precum cele din acțiunea principală, pot constitui o prestație unică în raport cu TVA-ul. În această privință, posibilitatea recunoscută locatorului în contractul de închiriere de a rezilia acest contract în cazul în care locatarul nu achită cheltuielile locative constituie un indiciu care sugerează existența unei prestații unice, chiar dacă aceasta nu constituie, în mod necesar, elementul determinant în vederea aprecierii existenței unei astfel de prestații. În schimb, împrejurarea că prestații de servicii precum cele din acțiunea principală ar putea fi, în principiu, furnizate de un terț nu permite să se concluzioneze că acestea nu pot constitui, în circumstanțele din acțiunea principală, o prestație unică. Revine instanței de trimitere sarcina de a determina dacă, în lumina elementelor de interpretare prezentate de Curte în prezenta hotărâre și având în vedere împrejurările speciale ale cauzei menționate, operațiunile

vizate sunt legate între ele într-o măsură atât de mare încât trebuie să se considere că alcătuiesc o prestație unică de închiriere de bunuri imobile.

Cu privire la cheltuielile de judecată

29 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 șasea) declară:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că o închiriere de bunuri imobile și prestările de servicii aferente acestei închirieri, precum cele din acțiunea principală, pot constitui o prestație unică în raport cu taxa pe valoarea adăugată. În această privință, posibilitatea recunoscută locatorului în contractul de închiriere de a rezilia acest contract în cazul în care locatarul nu achită cheltuielile locative constituie un indiciu care sugerează existența unei prestații unice, chiar dacă aceasta nu constituie, în mod necesar, elementul determinant în vederea aprecierii existenței unei astfel de prestații. În schimb, împrejurarea că prestări de servicii precum cele din acțiunea principală ar putea fi, în principiu, furnizate de un terț nu permite să se concluzioneze că acestea nu pot constitui, în circumstanțele din acțiunea principală, o prestație unică. Revine instanței de trimitere sarcina de a determina dacă, în lumina elementelor de interpretare prezentate de Curte în prezenta hotărâre și având în vedere împrejurările speciale ale cauzei menționate, operațiunile vizate sunt legate între ele într-o măsură atât de mare încât trebuie să se considere că alcătuiesc o prestație unică de închiriere de bunuri imobile.

Semnături

* Limba de procedură: engleza.