

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

19 decembrie 2018(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxă pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 19 și 29, precum și articolul 135 alineatul (1) litera (l) – Transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora – Scutirea închirierii de bunuri imobile – Contract de închiriere având ca obiect un bun imobil afectat unei exploatare comerciale și bunuri mobile necesare acestei exploatare – Prestații referitoare la bunul imobil care a determinat deducerea TVA-ului – Regularizare”

În cauza C-17/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul Mureș (România), prin decizia din 20 decembrie 2017, primită de Curte la 9 ianuarie 2018, în procedura penală împotriva

Virgil Mailat,

Delia Elena Mailat,

Apcom Select SA,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul F. Biltgen (raportor), președinte de cameră, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a zecea, domnul E. Levits și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Mailat, de L. Chiriac și de O. D. Crăciun, avocați;
- pentru doamna Mailat, de S. Bogdan și de D. S. Chertes, avocați;
- pentru guvernul român, inițial de R. H. Radu și ulterior de C. R. Canăr, de C. M. Florescu și de E. Gane, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia 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 decizie preliminară privește interpretarea articolelor 19 și 29, precum și a articolului 135 alineatul (1) litera (l) 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unei proceduri penale declanșate împotriva domnului Virgil Mailat și a doamnei Delia Elena Mailat, precum și împotriva societății comerciale ai cărei administratori au fost aceștia, Apcom Select SA, pentru fapte de evaziune fiscală, pentru motivul că, după ce au dedus taxa pe valoare adăugată (TVA) plătită în amonte pentru lucrări efectuate într-un bun imobil afectat activității lor comerciale, aceștia nu au regularizat TVA-ul menționat în momentul închirierii imobilului în discuție, precum și a bunurilor mobile necesare continuării acestei activități.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 19 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„În cazul unui transfer, indiferent dacă este efectuat cu titlu oneros sau nu sau sub formă de aport la o societate, al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, statele membre pot considera că nu a avut loc nicio livrare de bunuri și că persoana careia îi sunt transferate bunurile este succesorul cedentului.

Statele membre pot adopta măsurile necesare pentru a preveni denaturarea concurenței, în cazul în care beneficiarul este o persoană parțial impozabilă. De asemenea, acestea pot adopta orice măsuri necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin aplicarea prezentului articol.”

4 Articolul 29 din această directivă prevede:

„Articolul 19 se aplică în mod similar prestărilor de servicii.”

5 Potrivit articolului 135 alineatul (1) litera (l) din directiva menționată:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(l) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.”

Dreptul român

6 Articolul 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal din 23 decembrie 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), în versiunea sa în vigoare în luna decembrie a anului 2007, prevede:

„(1) În sensul prezentului articol:

[...]

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de

capital.

[...]

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alineatul (1) litera d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;
2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;
3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

7 Apcom Select, administrat de domnul și de doamna Mailat, a recepționat, în cursul lunii mai a anului 2007, lucrări de investiție efectuate în perioada 2006-2007 într-un imobil în cadrul căruia aceasta exploata un restaurant. Societatea menționată a beneficiat de deducerea TVA-ului pentru aceste lucrări, precum și pentru imobilizările și pentru bunurile legate de exploatarea restaurantului menționat.

8 În luna decembrie a anului 2007, aceeași societate a încheiat, în cadrul unui regim de scutire de TVA, un contract de închiriere cu o altă societate comercială, având ca obiect imobilul în discuție, precum și imobilizările și bunurile legate de exploatarea restaurantului. Locatarul a continuat exploatarea comercială a restaurantului sub aceeași denumire. La încheierea contractului menționat, domnul și doamna Mailat nu au procedat la regularizarea TVA-ului aferent TVA-ului dedus pentru lucrările efectuate, precum și pentru imobilizările și pentru bunurile legate de exploatarea restaurantului, deși, potrivit reglementărilor naționale, aveau obligația de a proceda în acest sens.

9 În acest context, domnul și doamna Mailat, precum și Apcom Select sunt judecați în fața instanței de trimitere, la inițiativa Direcției Naționale Anticorupție, pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală.

10 În speță, domnul și doamna Mailat susțin că faptul de a fi închiriat unei alte societăți comerciale, prin intermediul Apcom Select, imobilul în care aceștia exploatau un restaurant, inclusiv mijloace fixe și bunuri legate de exploatarea restaurantului, constituie un transfer al afacerii, în sensul articolelor 19 și 29 din Directiva TVA, și că, prin urmare, Apcom Select avea dreptul de a deduce TVA-ul aferent lucrărilor de modernizare efectuate în perioada 2006-2007, fără să fie înut să regularizeze TVA-ul în favoarea statului în momentul încheierii contractului de închiriere.

11 În aceste condiții, Tribunalul Mureș (România) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Încheierea unui contract prin care o societate închiriază unei alte societăți un imobil în care anterior se desfășurau activități specifice alimentației publice într-un restaurant, împreună cu toate mijloacele fixe și obiectele de inventar, societatea chiriaș continuând aceeași activitate de alimentație publică într-un restaurant cu aceeași denumire utilizată anterior, reprezintă un transfer al afacerii în sensul articolului 19 și al articolului 29 din Directiva [TVA]?

2) În cazul în care răspunsul la întrebarea 1 este negativ, este operațiunea descrisă un serviciu care se califică drept «închiriere de bunuri imobile» în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA sau un serviciu complex care nu se califică drept «închiriere de bunuri imobile», taxabil prin efectul legii?

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

12 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă noțiunea „transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora”, în sensul articolului 19 din Directiva TVA, trebuie interpretată în sensul că aceasta acoperă operațiunea prin care un imobil care servea unei exploatare comerciale este închiriat, împreună cu toate mijloacele fixe, precum și cu obiectele de inventar afectate acestei exploatare, atunci când locatarul continuă această exploatare sub aceeași denumire.

13 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie să se arate că articolul 19 primul paragraf din Directiva TVA este redactat în termeni identici cu cei ai articolului 5 alineatul (8) 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, denumită în continuare „Așeza directivă”) și că jurisprudența Curții referitoare la această din urmă dispoziție se poate transpune mutatis mutandis articolului 19 primul paragraf din Directiva TVA. În conformitate cu această jurisprudență, obiectivul acestei dispoziții este facilitarea transferurilor de întreprinderi prin simplificarea acestora și prin evitarea încercării bugetului beneficiarului cu o cheltuială considerabilă pe care, în orice caz, ar fi recuperată ulterior prin deducerea TVA-ului deja achitat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 noiembrie 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punctul 39, și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punctul 23).

14 În ceea ce privește noțiunea „transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora”, Curtea a considerat că această noțiune trebuie interpretată în sensul că include transferul unui fond de comerț sau al unei părți autonome dintr-o întreprindere, cuprinzând elemente corporale și, dacă este cazul, necorporale care, împreună, constituie o întreprindere sau o parte a unei întreprinderi susceptibilă să desfășoare o activitate economică autonomă, dar că aceasta nu include simpla cesiune de bunuri, precum vânzarea unui stoc de produse (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 noiembrie 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punctul 40, și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punctul 24).

15 Din aceeași jurisprudență a Curții reiese că, pentru a fi în prezența unui transfer al unui fond de comerț sau al unei părți autonome dintr-o întreprindere, ansamblul elementelor transferate trebuie să fie suficient pentru a permite continuarea unei activități economice autonome și că problema dacă acest ansamblu trebuie sau nu să cuprindă bunuri imobile, precum și bunuri mobile trebuie examinat prin raportare la activitatea economică în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punctele 25 și 26).

16 Pe de altă parte, Curtea a apreciat că o importanță deosebită trebuie acordată naturii activității economice a cărei continuare se urmărește, în cadrul aprecierii globale a împrejurărilor de fapt care trebuie efectuate pentru a determina dacă operațiunea în cauză intră în sfera noțiunii „transfer al tuturor activelor”, în sensul Directivei TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punctul 32).

17 Astfel, în ipoteza în care o activitate economică nu impune utilizarea unor spații speciale sau echipate cu instalații fixe necesare continuării activității economice, poate exista transfer al tuturor activelor, în sensul articolului 19 primul paragraf din Directiva TVA, chiar în lipsa transferului dreptului de proprietate asupra unui bun imobil (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punctul 27).

18 În ceea ce privește activitățile economice care constau în exploatarea unui ansamblu indivizibil de bunuri mobile și imobile, Curtea a considerat, în plus, că nu există un transfer al tuturor activelor, în sensul articolului 19 primul paragraf din Directiva TVA, dacă cesionarul nu a dobândit posesia spațiului. În special, în cazul în care spațiul comercial este echipat cu instalații fixe necesare pentru continuarea activității economice, aceste bunuri imobile trebuie să facă parte din elementele înscrise pentru a fi vorba despre transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, în sensul Directivei TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punctul 28).

19 În ceea ce privește activitatea în discuție în litigiul principal, și anume exploatarea unui restaurant, este necesar să se constate că este vorba despre o activitate care, în principiu, nu poate fi exercitată fără a dispune de un spațiu comercial. Astfel, în afară de alimentația publică ambulantă, activitatea de alimentație publică presupune ca exploatantul să dispună de un local care poate servi drept bucatărie, susceptibil să adăpostească echipamentul, materialul și materiile prime necesare pregătirii felurilor de mâncare. Or, cauza principală nu privește o activitate de alimentație publică ambulantă, ci exploatarea unei unități la o adresă fixă, care dispune atât de o bucatărie, cât și de o sală de restaurant.

20 Trebuie amintit că, deși este vorba despre o activitate economică ce nu poate fi exercitată fără a dispune de un spațiu comercial, nu este necesar, pentru a asigura continuarea anumitor activități economice cesionate, ca proprietarul fondului de comerț să fie și proprietarul imobilului în care se desfășoară activitatea comercială (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punctul 34). Astfel, Curtea a apreciat că, în cazul în care se dovedește că continuarea activității economice respective impune ca cesionarul să folosească același spațiu de care a dispus vânzătorul, nimic nu se opune, în principiu, ca această posesie să fie transferată prin încheierea unui contract de închiriere (Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punctul 36).

21 Cu toate acestea, trebuie precizat că în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724), în cadrul căreia Curtea a formulat aceste considerații, era vorba despre transferul, în favoarea noului exploatant al activității comerciale în discuție în acea cauză, al proprietății asupra unui stoc de mărfuri și a echipamentului care

serve?te acestei activit??i, în leg?tur? cu care se considerase c? reprezentau un ansamblu de bunuri mobile care era suficient pentru a asigura continuarea activit??ii men?ionate.

22 În schimb, în spe??, reiese din cererea de decizie preliminar? c? toate elementele necesare desf??ur?rii activit??ii economice în discu?ie în litigiul principal au f?cut doar obiectul unei închirieri ?i c? nu a avut loc un transfer al dreptului de proprietate aferent acestora.

23 Or, o astfel de punere la dispozi?ie a ansamblului acestor elemente nu poate constitui un transfer al tuturor activelor sau al unei p?r?i a acestora, în sensul articolului 19 primul paragraf din Directiva TVA.

24 Pentru a formula un r?spuns util instan?ei de trimitere, se impune totu?i s? se arate c? rezultat? din observa?iile prezentate Cur?ii c? un anumit num?r de bunuri mobile nu ar fi fost închiriate, ci vândute cesionarului. Revine în final instan?ei na?ionale sarcina de a determina dac? aceste bunuri permiteau, singure, cesionarului s? continue în mod autonom activitatea economic? în discu?ie sau dac? bunul imobil care a f?cut obiectul contractului de închiriere în discu?ie în litigiul principal era echipat cu instala?ii necesare continu?rii acestei activit??ii economice.

25 În plus, este necesar s? se adauge, pe de o parte, c?, pentru a intra sub inciden?a no?iunii „transfer al tuturor activelor sau al unei p?r?i a acestora”, în sensul articolului 19 primul paragraf din Directiva TVA, trebuie ca cesionarul s? fi avut inten?ia de a exploata fondul de comer? sau partea din întreprindere transferat?, iar nu pur ?i simplu s? lichideze imediat activitatea în cauz? ?i, eventual, s? vând? stocul (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 noiembrie 2003, Zita Modes, C?497/01, EU:C:2003:644, punctul 44).

26 În aceast? privin??, reiese din jurispruden?a Cur?ii c? inten?iile cump?r?torului pot sau, în anumite cazuri, trebuie s? fie luate în considerare în contextul aprecierii globale a tuturor circumstan?elor unei opera?iuni, cu condi?ia ca acestea s? fie sus?inute de elemente obiective (Hot?rârea din 10 noiembrie 2011, Schriever, C?444/10, EU:C:2011:724, punctul 38).

27 Or, de?i este adev?rat c?, în cauza principal?, este cert c? chiria?ul a continuat timp de mai mult de doi ani activitatea economic? autonom? desf??urat? anterior de locator ?i c?, dup? cum rezultat? din observa?iile prezentate Cur?ii, a preluat salarii, a p?strat aceea?i furnizori ?i a onorat angajamentele comerciale deja luate de locator fa?? de clientela acestuia din urm?, nu este mai pu?in adev?rat c? acest locatar nu a fost niciodat? în m?sura, ca atare, s? lichideze activitatea în cauz?, în m?sura în care, nedevenind proprietarul unei mari p?r?i a elementelor necesare pentru exploatarea activit??ii men?ionate, el nu avea capacitatea de a dispune de acestea.

28 Pe de alt? parte, de?i este adev?rat c? elemente precum durata închirierii consim?ite ?i modalit??ile convenite pentru a pune cap?t acesteia trebuie s? fie luate în considerare la aprecierea global? a opera?iunii de transfer al unor active în sensul articolului 19 primul paragraf din Directiva TVA, nu este mai pu?in adev?rat c? nici durata contractului de închiriere, nici posibilitatea de a rezilia acest din urm? contract printr?un preaviz pe termen scurt nu sunt, prin ele însele, determinante pentru a concluziona c? cesionarul avea inten?ia de a lichida imediat fondul de comer? sau partea transferat? dintr?o întreprindere (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 10 noiembrie 2011, Schriever, C?444/10, EU:C:2011:724, punctele 42 ?i 43). Or, din moment ce, în spe??, dup? cum rezultat? din cuprinsul punctului precedent, locatarul lui Apcom Select nu putea în orice caz s? procedeze la lichidarea activit??ii economice în cauz?, împrejurarea c? aplicarea articolului 19 primul paragraf din Directiva TVA nu poate fi refuzat? numai pentru unul dintre aceste motive (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 10 noiembrie 2011, Schriever, C?444/10, EU:C:2011:724, punctele 42-44) nu este relevant? pentru calificarea opera?iunii în discu?ie în litigiul principal în raport cu aceast? dispozi?ie.

29 În fond, trebuie amintit că împrejurarea că articolul 19 primul paragraf din Directiva TVA prevede că persoana careia îi sunt transferate bunurile este succesorul cedentului nu face din această succesiune o condiție de aplicare a acestei dispoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 noiembrie 2003, Zita Modes C-497/01, EU:C:2003:644, punctul 43). Prin urmare, împrejurarea că, în speță, beneficiarul a continuat exploatarea activității sub aceeași denumire ca cedentul nu este nici ea relevantă pentru a determina dacă operațiunea în discuție în litigiul principal intră sau nu sub incidența articolului 19 primul paragraf din Directiva TVA.

30 Având în vedere ceea ce precede, trebuie să se răspundă la prima întrebare că noțiunea „transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora”, în sensul articolului 19 din Directiva TVA, trebuie interpretat în sensul că nu acoperă operațiunea prin care un bun imobil care servea unei exploatare comerciale este închiriat, împreună cu mijloacele fixe și cu obiectele de inventar necesare acestei exploatare, chiar dacă locatarul continuă activitatea locatorului sub aceeași denumire.

Cu privire la a doua întrebare

31 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că un contract de închiriere având ca obiect un bun imobil care servea unei exploatare comerciale, precum și toate mijloacele fixe și obiectele de inventar necesare acestei exploatare constituie o „închiriere de bunuri imobile”, în sensul acestei dispoziții, sau dacă un astfel de contract se analizează ca o prestare a unui serviciu complex.

32 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că rezultat din jurisprudența Curții, în anumite împrejurări, mai multe prestații distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate separat și care ar da naștere astfel, în mod individual, la impozitare sau la scutire, trebuie să fie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente (Hotărârea din 27 iunie 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punctul 20 și jurisprudența citată).

33 În această privință, Curtea a apreciat că suntem în prezența unei prestații unice atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial (Hotărârea din 27 iunie 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punctul 21 și jurisprudența citată).

34 Situația este identică atunci când una sau mai multe prestații constituie prestația principală, iar cealaltă sau celelalte prestații constituie una sau mai multe prestații accesorii care fac obiectul aceluiași tratament fiscal precum prestația principală. În special, o prestație trebuie să fie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului (Hotărârea din 27 iunie 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punctul 22 și jurisprudența citată).

35 Deși este adevărat că instanța națională are competența de a stabili dacă persoana impozabilă furnizează o prestație unică într-un anumit caz și de a efectua toate aprecierile de fapt definitive în această privință, Curtea poate totuși să îi furnizeze orice element interpretativ util pentru soluționarea litigiului (Hotărârea din 27 iunie 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punctul 23).

36 Astfel, în ceea ce privește noțiunile „leasing” și „închiriere” care figurează la articolul 135

alineatul (1) din Directiva TVA, trebuie amintit c?, în lipsa unei defini?ii a acestor no?iuni în dispozi?ia men?ionat?, Curtea a definit „închirierea de bunuri imobile”, în sensul acestei dispozi?ii, ca fiind dreptul pe care proprietarul unui imobil îl acord? locatarului, în schimbul unei remunera?ii ?i pe o durat? determinat?, de a ocupa acest imobil ?i de a exclude orice alt? persoan? de la beneficiul unui astfel de drept (a se vedea în special Hot?rârea din 4 octombrie 2001, „Goed Wonen”, C?326/99, EU:C:2001:506, punctul 55, ?i Hot?rârea din 6 decembrie 2007, Walderdorff, C?451/06, EU:C:2007:761, punctul 17).

37 Pe de alt? parte, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, termenii folosi?i pentru a desemna scutirile prev?zute la articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA, inclusiv no?iunile „leasing” ?i „închiriere de bunuri imobile”, sunt de strict? interpretare, dat fiind c? aceste scutiri constituie derog?ri de la principiul general potrivit c?ruia TVA?ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros de c?tre o persoan? impozabil? (Hot?rârea din 6 decembrie 2007, Walderdorff, C?451/06, EU:C:2007:761, punctul 18 ?i jurispruden?a citat?).

38 În spe??, trebuie, a?adar, s? se examineze dac? opera?iunea în discu?ie în litigiul principal, ?i anume închirierea unui bun imobil care servea unei exploata?ri comerciale în acela?i timp cu închirierea mijloacelor fixe ?i a obiectelor de inventar necesare acestei exploata?ri, trebuie s? fie considerat? o presta?ie unic? sau mai multe presta?ii distincte ?i independente care trebuie s? fie apreciate separat din punctul de vedere al TVA?ului.

39 În aceast? privin??, reiese din dosarul prezentat Cur?ii c? închirierea bunurilor mobile care fac obiectul contractului de închiriere nu pare s? poat? fi dissociat? de închirierea bunului imobil în discu?ie în litigiul principal. De altfel, nu se contest? faptul c? unele dintre aceste bunuri mobile, precum echipamentele ?i aparatele de buc?t?rie, sunt încorporate în acest bun imobil ?i trebuie, în acest stadiu, s? fie considerate ca f?când parte integrant? din acesta. În m?sura în care obiectele de inventar care au fost închiriate sau, în cazul unora dintre acestea, cesionate în acela?i timp cu bunul imobil erau de asemenea afectate exploata?rii restaurantului, cu acela?i titlu ca acest din urm? bun, aceast? închiriere/cesiune nu mai poate fi considerat? c? urm?re?te o finalitate proprie, ci se analizeaz? ca un mijloc de a beneficia în cele mai bune condi?ii de serviciul principal reprezentat de închirierea bunului imobil.

40 Prin urmare, închirierea bunului imobil trebuie s? fie considerat? ca reprezentând presta?ia principal? în raport cu care celelalte presta?ii, ?i anume închirierea de mijloace fixe ?i de obiecte de inventar, nu sunt decât accesorii.

41 Având în vedere aceste considera?ii, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare c? articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? un contract de închiriere având ca obiect un bun imobil care servea unei exploata?ri comerciale, precum ?i toate mijloacele fixe ?i obiectele de inventar necesare acestei exploata?ri constituie o presta?ie unic? în care închirierea bunului imobil este presta?ia principal?.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

42 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul 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 zecea) declar?:

1) No?iunea „transfer al tuturor activelor sau al unei p?r?i a acestora”, în sensul articolului 19 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? nu acoper? opera?iunea prin care un bun imobil care servea unei exploata?ri comerciale este închiriat,

împreună cu mijloacele fixe și cu obiectele de inventar necesare acestei exploatare, chiar dacă locatarul continuă activitatea locatorului sub aceeași denumire.

2) Articolul 135 alineatul (1) litera (I) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că un contract de închiriere având ca obiect un bun imobil care servea unei exploatare comerciale, precum și toate mijloacele fixe și obiectele de inventar necesare acestei exploatare constituie o prestație unică în care închirierea bunului imobil este prestația principală.

Biltgen

Levits

Berger

Pronunțat astfel în ședință publică la Luxemburg, la 19 decembrie 2018.

Grefier

Președinte

A. Calot Escobar

K. Lenaerts

* Limba de procedură: română.