

62019CJ0449

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

17 decembrie 2020 (*1)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Scutire în favoarea leasingului și a închirierii de bunuri imobile – Reglementare națională care scutește de TVA furnizarea către o asociație de proprietari de locuințe proprietarilor care fac parte din această asociație”

În cauza C-449/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal al landului Baden-Württemberg, Germania), prin decizia din 12 septembrie 2018, primită de Curte la 13 iunie 2019, în procedura

WEG Tevesstraße

împotriva

Finanzamt Villingen-Schwenningen,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din doamna A. Prechal, președintă de cameră, domnul K. Lenaerts, președintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a treia, domnii N. Wahl și F. Biltgen (raportor) și doamna L. S. Rossi, judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

—

pentru guvernul german, de J. Möller și S. Eisenberg, în calitate de agenți;

—

pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și L. Mantl, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 10 septembrie 2020,

pronunță prezenta

Hotărâre

Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009 (JO 2010, L 10, p. 14, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2

Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între asociația de proprietari de locuințe și de pârți de imobil WEG Tevesstraße (denumită în continuare „WEG Tevesstraße”), formată dintr-o societate cu răspundere limitată, o autoritate publică și o comună, pe de o parte, și Finanzamt Villingen-Schwenningen (Administrația fiscală din Villingen-Schwenningen, Germania) (denumită în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, în legătură cu stabilirea deducerii taxei pe valoarea adăugată (TVA) plătite în amonte privind costurile de achiziție și de exploatare ale unei centrale de cogenerare pentru anul 2012.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3

Articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a)

livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.”

4

Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

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

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

5

Articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA are următorul cuprins:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

6

Articolul 15 alineatul (1) din Directiva TVA dispune:

„Electricitatea, gazul, energia destinată încălzirii sau răcirii și bunurile de aceeași natură sunt considerate bunuri corporale.”

7

Articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(l)

leasingul sau închirierea de bunuri imobile.”

8

Articolul 136 din Directiva TVA dispune:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(a)

livrarea de bunuri utilizate exclusiv pentru o activitate scutită în temeiul articolelor 132, 135, 371, 375, 376 și 377, articolului 378 alineatul (2), articolului 379 alineatul (2) și articolelor 380-390b, în cazul în care bunurile respective nu au fost obiectul unui drept de deducere;

(b)

livrarea de bunuri la a căror achiziție sau utilizare taxa pe valoarea adăugată aferentă nu a fost deductibilă, în temeiul articolului 176.”

Dreptul german

9

Articolul 1 alineatul (1) punctul 1 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din 21 februarie 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), în versiunea aplicabilă în litigiul principal (denumită în continuare „UStG”), prevede:

„Sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri următoarele operațiuni:

1.

livrările și alte operațiuni efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de un întreprinzător în cadrul activității sale economice. [...]”

10

În temeiul articolului 4 punctul 13 din UStG, sunt scutite de TVA „serviciile pe care asociațiile de proprietari de locuințe [...] le furnizează proprietarilor de locuințe și proprietarilor de părți de imobil, în măsura în care serviciile constau în punerea la dispoziție a proprietății comune în vederea utilizării, întreținerii, reparării și pentru alte operațiuni de gestionare a acestei proprietăți comune, precum și în furnizarea căldurii și a unor bunuri similare”.

11

Articolul 9 alineatul (1) din UStG prevede că operatorul economic poate renunța la scutirea prevăzută la articolul 4 punctul 13 menționat în cazul în care operațiunea este efectuată în scopul desfășurării activității economice a unui alt operator economic.

12

Articolul 15 alineatele (1), (2) și (4) din UStG prevede printre altele:

„(1) Întreprinzătorul poate deduce următoarele valori ale taxei aferente intrărilor:

1.

taxa datorată legal pentru livrări și alte prestații care au fost efectuate în favoarea întreprinderii sale de către un alt întreprinzător.

[...]

(2) Deducerea impozitului plătit în amonte nu se aplică taxei pentru livrările, importul și achiziția intracomunitară de bunuri, precum și pentru celelalte prestații pe care întreprinzătorul le utilizează în scopul următoarelor operațiuni:

1.

operațiunile scutite;

[...]

(4) Dacă întreprinzătorul utilizează un bun sau o altă prestație livrată, importată sau achiziționată în interiorul Comunității numai parțial în vederea realizării operațiunilor care nu dau drept de deducere, partea din taxa aferentă intrărilor care este imputabilă din punct de vedere economic operațiunilor menționate nu este deductibilă [...]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

13

În anul 2012, WEG Tevesstraße a construit, pe terenul care aparținea proprietarilor acestei asociații, o centrală de cogenerare în vederea exploatarei sale. Energia electrică generată de această centrală a fost livrată unui distribuitor de energie, în timp ce căldura produsă a fost livrată proprietarilor asociației menționate. WEG Tevesstraße a cerut o deducere a TVA-ului și a solicitat, în acest temei, de la Finanzamt un quantum total de 19765,17 euro corespunzător TVA-ului achitat în amonte, aferent costurilor de achiziție și de exploatare ale centralei menționate pentru anul 2012.

14

În luna decembrie 2014, Finanzamt a emis o decizie de impunere privind TVA-ul pentru anul 2012, prin care a admis deducerea TVA-ului achitat în amonte în ceea ce privește quantumul aferent producției de energie electrică, care ar reprezenta 28 % din quantumul solicitat, dar a refuzat deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru quantumul aferent producției de căldură, care ar reprezenta 72 % din quantumul solicitat. În susținerea opiniei sale, Finanzamt a arătat că furnizarea căldurii de către o asociație de proprietari proprietarilor din această asociație este, în conformitate cu articolul 4 punctul 13 din UStG, o operațiune scutită de TVA.

15

Ca urmare a respingerii de către Finanzamt a contestației formulate de WEG Tevesstraße, aceasta a introdus o acțiune la instanța de trimitere pentru a obține deducerea TVA-ului achitat în amonte privind quantumul corespunzător producției de căldură. În sprijinul acțiunii sale, ea susține în esență că dispoziția menționată din UStG este contrară dreptului Uniunii, întrucât Directiva TVA nu conține nicio dispoziție care să permită scutirea furnizării căldurii de către o asociație de proprietari acestora din urmă.

16

Din cererea de decizie preliminară reiese că, la fel ca o parte a doctrinei germane, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la aspectul dacă scutirea prevăzută la articolul 4 punctul 13 din UStG se poate întemeia pe articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA și, prin urmare, dacă Directiva TVA se opune sau nu unei asemenea reglementări naționale.

17

În aceste condiții, Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal al landului Baden-Württemberg, Germania) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile Directivei [TVA] trebuie interpretate în sensul că se opun reglementării unui stat membru potrivit căreia furnizarea energiei termice de către asociațiile de proprietari către proprietarii de locuințe este scutită de [TVA]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

18

Prin intermediul întrebării sale preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care scutește de TVA furnizarea căldurii de către o asociație de proprietari de locuințe proprietarilor care fac parte din această asociație.

19

Cu titlu introductiv, este necesar să se arate, așa cum a procedat domnul avocat general la punctul 20 din concluziile sale, că, pentru a putea oferi un răspuns util instanței de trimitere, trebuie să se țină seama de elementele de fapt și de drept care caracterizează această cerere.

20

În această privință, trebuie să se constate că întrebarea adresată se întemeiază pe premisa potrivit căreia activitatea în discuție în litigiul principal constituie o operațiune supusă TVA-ului, în

sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

21

Mai întâi, această premisă este, de fapt, confirmată de însuși obiectul întrebării preliminare. Astfel, scutirile prevăzute de Directiva TVA nu au vocația de a se aplica decât activităților care intră în domeniul de aplicare al aceleiași directive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iunie 1998, Fischer, C-283/95, EU:C:1998:276, punctul 18, Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punctul 59, și Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 26), astfel încât, dacă furnizarea cldurii în discuție în litigiul principal nu ar intra în domeniul de aplicare al Directivei TVA, nu s-ar pune problema dacă această directivă se opune sau nu unei scutiri precum cea care figurează la articolul 4 punctul 13 din UStG. În plus, această premisă este confirmată de împrejurarea că instanța de trimitere menționează în mod explicit, în cererea sa de decizie preliminară, articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

22

În continuare, după cum reiese din observațiile prezentate de guvernul german, legiuitorul german a considerat că scutirea instituită la articolul 4 punctul 13 din UStG era necesară, din moment ce prestațiile și furnizările efectuate de asociațiile de proprietari de locuințe în beneficiul membrilor lor sunt, în principiu, supuse TVA-ului.

23

În sfârșit, după cum a arătat instanța de trimitere în cererea sa de decizie preliminară, din jurisprudența Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), mai precis din hotărârea din 20 septembrie 2018, IV R 6/16 (DE:BFH:2018:U.200918.IVR6.16.0, punctul 56), reiese că furnizarea cldurii în schimbul unei remunerații, efectuată de o asociație de proprietari de locuințe către membrii săi, constituie o furnizare supusă TVA-ului în temeiul articolului 1 alineatul (1) punctul 1 din UStG, care însă trebuie să fie scutită de această taxă în temeiul articolului 4 punctul 13 din UStG.

24

În această privință, trebuie amintit că, deși este adevărat că Directiva TVA stabilește un domeniu de aplicare foarte larg pentru TVA, această taxă vizează numai activitățile cu caracter economic (Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 20 și jurisprudența citată).

25

Astfel, potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, referitor la operațiunile impozabile, sunt supuse la plata TVA-ului, printre altele, livrările de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare (Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 21 și jurisprudența citată).

26

În ceea ce privește activitatea în discuție în litigiul principal, și anume furnizarea cldurii, este necesar să se arate că, în conformitate cu articolul 15 alineatul (1) din Directiva TVA, cldura este considerată bun corporal. Prin urmare, această activitate constituie o livrare de bunuri, în sensul articolului 14 alineatul (1) din această directivă.

27

În ceea ce privește aspectul dacă o livrare intervine cu titlu oneros, trebuie amintit că Curtea a statuat în mod repetat că faptul că o livrare de bunuri este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, presupune existența unei legături directe între bunul livrat și contravaloarea primită. O astfel de legătură directă nu există decât dacă se stabilește între furnizor și cumpărător un raport juridic în care au loc prestații reciproce, prețul primit de furnizor constituind contravaloarea efectivă a bunului livrat. În plus, această contrapartidă trebuie să constituie o valoare subiectivă, primită în mod real și exprimată în bani (Hotărârea din 13 iunie 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punctul 43 și jurisprudența citată).

28

În speță, din dosarul prezentat Curții reiese – aspect care trebuie totuși verificat de instanța de trimitere – că fiecare proprietar care face parte din WEG Tevesstraße plătește acestei asociații o contrapartidă pentru aprovizionarea cu căldură, al cărei quantum este stabilit în funcție de consumul său individual de căldură, astfel cum este indicat pe contorul său individual. Dacă o asemenea situație s-ar confirma, ar trebui să se concluzioneze că furnizarea de căldură în discuție în litigiul principal are loc „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

29

În ceea ce privește noțiunea de „persoană impozabilă în scopuri de TVA”, și deși calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA a unei asociații de proprietari de locuințe precum WEG Tevesstraße nu pare să fie repusă în discuție de instanța de trimitere, trebuie amintit că, în temeiul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, „persoană impozabilă” înseamnă „orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective”. Potrivit jurisprudenței Curții, termenii utilizați la articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, în special formularea „orice persoană”, dau noțiunii de „persoană impozabilă” o definiție largă, axată pe independența în desfășurarea unei activități economice, în sensul că toate persoanele fizice sau juridice, atât publice, cât și private, precum și entitățile lipsite de personalitate juridică, dar care, în mod obiectiv, îndeplinesc criteriile care figurează în această dispoziție, trebuie considerate ca fiind impozabile în scopuri de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții, C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 27, precum și jurisprudența citată).

30

Pentru a constata independența în desfășurarea unei activități economice, este necesar să se controleze dacă persoana în cauză își desfășoară activitățile în numele și pe seama sa și pe proprie răspundere, precum și dacă suportă riscul economic legat de desfășurarea acestor activități (Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții, C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 28, precum și jurisprudența citată).

31

Deși, în final, instanțele naționale, singura competentă să aprecieze situația de fapt, îi revine sarcina de a stabili, în lumina considerațiilor expuse la punctele 29 și 30 din prezenta hotărâre, dacă trebuie să se considere că o asociație de proprietari de locuințe precum WEG Tevesstraße exercită „în mod independent” o activitate precum cea în discuție în litigiul principal, care constă în producerea și comercializarea de căldură, Curtea, chemată să furnizeze instanței de trimitere răspunsuri utile, este competentă să dea indicații, întemeiate pe dosarul cauzei principale în discuție, precum și pe observațiile scrise și orale care i-au fost prezentate, de natură să îi

permit? acesteia din urm? s? se pronun?e în litigiul concret cu care este sesizat?.

32

În această privin??, pe de o parte, a?a cum a ar?tat domnul avocat general la punctul 49 din concluziile sale, din decizia de trimitere reiese c?, în dreptul german, o asocia?ie de proprietari de locuin?e precum WEG Tevesstraße constituie o persoan? juridic? distinct? de proprietarii care fac parte din ea. În plus, interesele economice convergente dintre asocia?ia proprietarilor de locuin?e ?i proprietarii în cauz? nu sunt suficiente pentru a se constata c? asocia?ia men?ionat? nu exercit? activitatea în discu?ie „în mod independent”, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA.

33

Pe de alt? parte, este adev?rat c?, potrivit articolului 11 din Directiva TVA, fiecare stat membru poate, cu condi?ia consult?rii comitetului consultativ pentru TVA prev?zut la articolul 398 din această directiv?, s? considere ca persoan? impozabil? unic? orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin leg?turi financiare, economice ?i organiza?ionale. Totu?i, nu este necesar, în spe??, s? se examineze acest articol 11, dat fiind c? din dosarul prezentat Cur?ii nu reiese c? administra?ia fiscal? german? ar fi invocat, în cauza principal?, unitatea fiscal? în sensul dispozi?iei men?ionate.

34

No?iunea de „activitate economic?” este definit? la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA ca incluzând toate activit??ile produc?torilor, comercian?ilor sau persoanelor care presteaz? servicii, inclusiv activit??ile miniere ?i agricole ?i activit??ile prestate în cadrul profesiilor liberele. Din jurispruden?a Cur?ii reiese c? această defini?ie eviden?iaz? întinderea domeniului de aplicare al no?iunii de „activit??i economice”, precum ?i caracterul obiectiv al acestei no?iuni, în sensul c? activitatea este considerat? ca atare, independent de scopurile sau de rezultatele sale. Astfel, o activitate este în general calificat? drept economic? atunci când prezint? caracter permanent ?i este efectuat? în schimbul unei remunera?ii încasate de autorul opera?iunii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 12 noiembrie 2009, Comisia/Spania, C?154/08, nepublicat?, EU:C:2009:695, punctul 89 ?i jurispruden?a citat?).

35

Presupunând c? activit??ile exercitate de o asocia?ie de proprietari de locuin?e precum WEG Tevesstraße constau în exercitarea unor func?ii care îi sunt conferite de legisla?ia na?ional?, o astfel de împrejurare este, în sine, lipsit? de relevan?? pentru calificarea acestor presta?ii ca activit??i economice (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 29 octombrie 2015, Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, punctele 39 ?i 40).

36

În spe??, furnizarea c?ldurii rezult? din exploatarea de c?tre WEG Tevesstraße a unei centrale de cogenerare. Dup? cum reiese din cuprinsul punctului 28 din prezenta hot?râre, sub rezerva verific?rii de c?tre instan?a de trimitere, nu pare s? se conteste c? furnizarea c?ldurii a avut drept contrapartid? o remunera?ie pl?tit? de proprietarii care fac parte din această asocia?ie. Nu se contest? nici faptul c? veniturile astfel primite de asocia?ia men?ionat? aveau un caracter de continuitate. Pe de alt? parte, din decizia de trimitere reiese c? electricitatea produs? de centrala men?ionat? este livrat? unei întreprinderi de distribu?ie de energie ?i c? această livrare a avut de

asemenea drept contrapartid? o remunera?ie.

37

Atât din textul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, cât și din jurispruden?a Cur?ii reiese c?, pentru a considera c? exploatarea unui bun corporal sau incorporeal este exercitat? în scopul ob?inerii de venituri, este indiferent dac? aceast? exploatare urm?re?te sau nu s? genereze profit (Hot?rârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 35 și jurispruden?a citat?).

38

Prin urmare, după cum confirm?, pe de alt? parte, premisa pe care se întemeiaz? întrebarea preliminar?, Directiva TVA este aplicabil? în spe??, iar furnizarea c?ldurii în discu?ie în litigiul principal constituie o livrare de bunuri, în principiu, supus? TVA?ului, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din aceast? directiv?.

39

Acestea fiind clarificate, este necesar s? se examineze, în primul rând, problema, ridicat? de instan?a de trimitere, precum și de guvernul german, dac? o scutire precum cea care figureaz? la articolul 4 punctul 13 din UStG poate intra sub inciden?a articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA, potrivit c?ruia statele membre scutesc „leasingul sau închirierea de bunuri imobile”. În aceast? privin??, trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante, termenii folosi?i pentru a desemna scutirile prev?zute la articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA, inclusiv no?iunile de „leasing” și de „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 o persoan? impozabil? (a se vedea printre altele Hot?rârea din 19 decembrie 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 37 și jurispruden?a citat?).

40

În plus, în lipsa unei defini?ii a acestor no?iuni în Directiva TVA, Curtea a definit „închirierea de bunuri imobile”, în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din directiva men?ionat?, ca fiind dreptul pe care proprietarul unui imobil îl acord? locatarului, în schimbul unei remunera?ii și pe o durat? determinat?, de a ocupa acest imobil și de a exclude orice alt? persoan? de la beneficiul unui astfel de drept (a se vedea printre altele Hot?rârea din 19 decembrie 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 36 și jurispruden?a citat?).

41

Curtea a precizat de asemenea c? scutirea prev?zută la articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA se explic? prin faptul c? închirierea de bunuri imobile, de?i este o activitate economic?, constituie în mod normal o activitate relativ pasiv?, care nu genereaz? nicio valoare ad?ugată semnificativ?. Este necesar, a?adar, s? se fac? distinc?ie între o asemenea activitate și alte activit??i care fie au caracter de afaceri industriale și comerciale, fie au un obiect care este mai bine reprezentat de executarea unei presta?ii decât de simpla punere la dispozi?ie a unui bun, precum dreptul de a utiliza un teren de golf, cel de a utiliza un pod prin plata unei taxe de trecere sau dreptul de a instala automate de v?ig?ri într-o unitate comercial? [Hot?rârea din 2 iulie 2020, Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (Serviciu de g?zduire într-un centru de date), C-215/19, EU:C:2020:518, punctul 41 și jurispruden?a citat?].

În cauza principală, după cum reiese din cererea de decizie preliminară, activitatea în discuție constă în furnizarea căldurii generate prin exploatarea de către WEG Tevesstraße a unei centrale de cogenerare. Or, printr-o asemenea furnizare de căldură, această asociație efectuează o simplă vânzare a unui bun corporal care este rezultatul exploatarei unui alt bun corporal, în mod cert imobil, fără să acorde însuși cumpărătorilor căldurii, mai precis proprietarilor care fac parte din asociația menționată, dreptul de a ocupa un imobil, în speță centrala de cogenerare, și de a exclude orice altă persoană de la beneficiul unui asemenea drept, în sensul jurisprudenței menționate la punctul 40 din prezenta hotărâre.

În ceea ce privește, în al doilea rând, problema, ridicată de asemenea de instanța de trimitere și de guvernul german, dacă o scutire precum cea care figurează la articolul 4 punctul 13 din UStG se întemeiază pe procesul verbal nr. 7 al reuniunii Consiliului Uniunii Europene din 17 mai 1977 privind articolul 13 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 (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „Așasea directivă”), trebuie amintit că, potrivit acestui proces verbal, „Consiliul și Comisia [Europeană] declară că statele membre pot scuti punerea la dispoziție a proprietății comune în vederea utilizării, întreținerii, reparării și pentru alte operațiuni de gestionare a acestei proprietăți comune, precum și furnizarea căldurii și a unor bunuri similare, atunci când aceste operațiuni sunt efectuate de asociațiile de proprietari de locuințe în favoarea proprietarilor”.

În această privință, reiese dintr-o jurisprudență constantă că o declarație formulată în etapa actelor pregătitoare care conduc la adoptarea unei directive nu poate fi reținută pentru interpretarea acesteia atunci când textul dispoziției respective nu face nicio trimitere la conținutul declarației și, prin urmare, aceasta nu are efecte juridice (a se vedea printre altele Hotărârea din 22 octombrie 2009, *Swiss Re Germany Holding*, C-242/08, EU:C:2009:647, punctul 62 și jurisprudența citată).

Or, trebuie să se constate că această situație se regăsește în speță, din moment ce nici articolul 13 secțiunea B litera (b) din Așasea directivă, care prevede scutirea leasingului și a închirierii de bunuri imobile, nici articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA, care a înlocuit această dispoziție, nu conțin nici cel mai mic indiciu care să permită să se concluzioneze că declarația Consiliului și a Comisiei înscrisă în procesul verbal menționat și-a găsit expresia în aceste dispoziții.

Prin urmare, este necesar să se concluzioneze că articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că o scutire precum cea care figurează la articolul 4 punctul 13 din UStG nu intră sub incidența acestei dispoziții.

Această concluzie nu este repusă în discuție de argumentul, prezentat de guvernul german și întemeiat implicit pe principiul neutralității fiscale, potrivit căruia furnizarea căldurii de către o

asocia?ie de proprietari de locuin?e proprietarilor care fac parte din această asocia?ie ar trebui s? fie scutit? de TVA pentru a se asigura egalitatea de tratament în ceea ce prive?te TVA?ul între, pe de o parte, proprietarii ?i locatarii de case unifamiliale, nesupu?i TVA?ului, respectiv scuti?i de TVA, atunci când î?i furnizeaz? c?ldur? lor în?i?i în calitate de proprietari sau atunci când închiriaz? simultan casa ?i instala?ia de înc?lzire ?i, pe de alt? parte, coproprietarii de imobile supu?i TVA?ului atunci când asocia?ia din care fac parte le furnizeaz? c?ldur?.

48

Astfel, este adev?rat c?, potrivit unei jurispruden?e consacrate, principiul neutralit??ii fiscale, care reprezint? transpunerea de c?tre legiuitorul Uniunii, în materie de TVA, a principiului general al egalit??ii de tratament (Hot?rârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, punctul 41 ?i jurispruden?a citat?), se opune în special posibilit??ii ca m?rfuri sau prest?ri de servicii similare, care sunt, a?adar, în concuren?? unele cu altele, s? fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA?ului (Hot?rârea din 14 decembrie 2017, Avon Cosmetics, C?305/16, EU:C:2017:970, punctul 52 ?i jurispruden?a citat?). În plus, din jurispruden?a Cur?ii reiese c? principiul men?ionat trebuie s? fie interpretat în sensul c? o diferen?? de tratament cu privire la TVA între dou? livr?ri de bunuri sau între dou? prest?ri de servicii identice sau similare din punctul de vedere al consumatorului ?i care îndeplinesc acelea?i nevoi ale acestuia este suficient? pentru a stabili o înc?lcare a acestui principiu (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 10 noiembrie 2011, The Rank Group, C?259/10 ?i C?260/10, EU:C:2011:719, punctul 36). Cu toate acestea, trebuie s? se constate c? argumenta?ia prezentat? de guvernul german se întemeiaz? pe compararea livr?rilor de bunuri c?tre dou? grupuri de consumatori clar distincte ?i c? împrejurarea c? aceste grupuri sunt poten?ial tratate diferit nu este decât consecin?a alegerii f?cute de persoanele care fac parte din aceste grupuri de a fi sau de a nu fi proprietare ale unei locuin?e într?un imobil aflat în proprietate comun?.

49

Având în vedere ansamblul considera?iilor care preced?, este necesar s? se r?spund? la întrebarea adresat? c? articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA trebuie s? fie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale care scute?te de TVA furnizarea c?ldurii de c?tre o asocia?ie de proprietari de locuin?e proprietarilor care fac parte din această asocia?ie.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

50

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 treia) declar?:

Articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009, trebuie s? fie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale care scute?te de taxa pe valoarea ad?ugată furnizarea c?ldurii de c?tre o asocia?ie de proprietari de locuin?e proprietarilor care fac parte din această asocia?ie.

Semnături

(*1) Limba de procedură: germana.