

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

4 mai 2023(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) – Excepții de la scutirea prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (l) – Închiriere de echipamente și de instalații fixate definitiv în cadrul leasingului unei clădiri agricole”

În cauza C-516/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 26 mai 2021, primită de Curte la 20 august 2021, în procedura

Finanzamt X

împotriva

Y,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul C. Lycourgos, președinte de cameră, doamna L. S. Rossi, domnii J.-C. Bonichot și S. Rodin și doamna O. Spineanu-Matei (raportoare), judecători,

avocat general: domnul G. Pitruzzella,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul german, de J. Möller și A. Hoesch, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de R. Pethke și V. Uher, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 8 decembrie 2022,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) 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 unui litigiu între Finanzamt X (Administrația

Fiscal? X, Germania) (denumit? în continuare „administra?ia fiscal?”), pe de o parte, ?i Y, pe de alt? parte, în leg?tur? cu supunerea la plata taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) a unei opera?iuni de punere la dispozi?ie a unor echipamente ?i instala?ii în cadrul leasingului unei cl?diri agricole.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Titlul IX din Directiva TVA cuprinde capitolul 3, intitulat „Scutiri pentru alte activit??i”, în care figureaz? articolul 135 din directiva men?ionat?, care are urm?torul cuprins:

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

[...]

(l) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.

(2) Sunt excluse de la scutirea prev?zut? la alineatul (1) litera (l) urm?toarele opera?iuni:

[...]

(b) închirierea de spa?ii pentru parcare a vehiculelor;

(c) închirierea de echipamente ?i instala?ii fixate definitiv;

[...]

Statele membre pot aplica excluderi suplimentare din sfera de aplicare a scutirii prev?zute la alineatul (1) punctul (l).”

Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011

4 Potrivit articolului 13b litera (d) din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a m?surilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2011, L 77, p. 1), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 (JO 2013, L 284, p. 1) (denumit în continuare „Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011”):

„În aplicarea Directivei [TVA], urm?toarele sunt considerate «bunuri imobile»:

[...]

(d) orice element, echipament sau ma?in? instalat? permanent într?o cl?dire sau construc?ie, care nu poate fi deplasat? f?r? distrugerea sau modificarea cl?dirii sau a construc?iei.”

5 În temeiul articolului 3 al treilea paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 1042/2013, articolul 13b din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 a devenit aplicabil la 1 ianuarie 2017.

Dreptul german

6 Articolul 4 punctul 12 prima teză din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra

de afaceri) din 21 februarie 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), în versiunea aplicabil? situa?iei de fapt din litigiul principal, prevede:

„Dintre opera?iunile care fac obiectul articolului 1 alineatul (1) punctul 1 sunt scutite:

[...]

12. a. închirierea ?i leasingul de bunuri imobile, [...]”

7 Articolul 4 punctul 12 a doua teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, în versiunea aplicabil? situa?iei de fapt din litigiul principal, precizeaz? c? „[n]u sunt scutite [...] închirierea ?i leasingul de instala?ii ?i alte echipamente de orice natur? care fac parte dintr?o suprafa?? de exploatare (echipamente de exploatare), chiar dac? acestea constituie elemente esen?iale ale unui imobil”.

Litigiul principal ?i întrebarea preliminar?

8 În cursul anilor 2010-2014, Y a închiriat, în cadrul unui contract de leasing, o cl?dire cu destina?ie de cresc?torie pentru curci, având echipamente ?i instala?ii fixate definitiv. Potrivit instan?ei de trimitere, aceste echipamente ?i instala?ii cuprindeau printre altele un transportor industrial cu spiral?, care servea la alimentarea curcilor, precum ?i un sistem de înc?lzire, de ventila?ie ?i de iluminat, care men?inea o temperatur? ?i o luminozitate adaptate stadiului de cre?tere a acestora, garantând condi?iile de cre?tere necesare pentru cre?tere pân? la maturitatea pentru sacrificare în timpul specificat. Aceste echipamente ?i instala?ii erau special adaptate utiliz?rii cl?dirii cu destina?ie de cresc?torie pentru asemenea p?s?ri.

9 Potrivit dispozi?iilor contractului de leasing, Y primea o remunera?ie unic? pentru punerea la dispozi?ie a cl?dirii cu destina?ie de cresc?torie, precum ?i a echipamentelor ?i a instala?iilor. Y a apreciat c? întreaga sa presta?ie de leasing era scutit? de TVA.

10 În schimb, administra?ia fiscal? a considerat c? leasingul echipamentelor ?i al instala?iilor în cauz? nu era scutit de TVA ?i c? remunera?ia unic? convenit?, care corespundea în propor?ie de 20 % leasingului echipamentelor ?i instala?iilor, trebuia s? fie supus?, în aceast? m?sur?, TVA?ului. Administra?ia men?ionat? a emis decizii de impunere rectificative pentru anii în litigiu.

11 Finanzgericht (tribunalul fiscal, Germania), întemeindu?se atât pe jurispruden?a Cur?ii, cât ?i pe cea a Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?, Germania), a admis ac?iunea introdus? de Y împotriva acestor decizii, considerând c? presta?ia de leasing în discu?ie trebuia s? fie scutit? în totalitate. Astfel, potrivit acestei instan?e, punerea la dispozi?ie a echipamentelor ?i a instala?iilor constituia o presta?ie accesorie punerii la dispozi?ie a cl?dirii cu destina?ie de cresc?torie ?i trebuia s? fie scutit? în acela?i mod ca aceasta.

12 Administra?ia fiscal? a formulat recurs împotriva acestei hot?râri la Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?), instan?a de trimitere.

13 Aceast? instan?? ridic? problema interpret?rii articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA.

14 Instan?a de trimitere arat?, în primul rând, întemeindu?se pe Hot?rârea din 19 decembrie 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038), c? leasingul unor transportoare industriale cu spiral?, al unor echipamente de înc?lzire ?i de ventila?ie, precum ?i a unor sisteme de iluminat sunt scutite de TVA în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA. O asemenea interpretare ar fi confirmat? de articolul 13b litera (d) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, precum ?i de dreptul civil german, potrivit c?ruia obiectele fixate definitiv într?o cl?dire cu

destina?ie de cresc?torie constituie elemente esen?iale ale imobilului din care fac parte.

15 În al doilea rând, instan?a de trimitere consider? c?, în pofida diferen?ei de redactare dintre articolul 135 alineatul (1) litera (l) și articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA și independent de diferen?ele dintre versiunile lingvistice ale acestei directive, este necesar ca, în scopul interpret?rii articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA men?ionat?, leasingul și închirierea s? fie tratate în același mod.

16 În al treilea rând, instan?a de trimitere observ? c? din Hot?rârea din 4 martie 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), reiese c? în cazul unei opera?iuni economice constituite dintr-un ansamblu de presta?ii este necesar? o apreciere global? pentru a stabili dac? una sau mai multe dintre aceste presta?ii pot fi divizate din acesta, fiecare trebuind s? fie considerat? în general o presta?ie distinct? și independent? în scopul aplic?rii TVA?ului, sau dac? formeaz? un întreg indivizibil, care nu poate fi frac?ionat în mod artificial.

17 Instan?a de trimitere precizeaz? c? Finanzgericht (tribunalul fiscal) a statuat, pe baza acestor principii jurispruden?iale, c?, în spe?, punerea la dispozi?ie a echipamentelor și a instala?iilor, care erau elemente de echipare special adaptate ce servesc numai pentru exploatarea cl?dirii cu destina?ie de cresc?torie pentru curci în condi?ii optime, constituia o presta?ie accesorie presta?iei principale de punere la dispozi?ie a imobilului. Potrivit instan?ei de trimitere, care citeaz? Hot?rârea din 19 decembrie 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), o asemenea apreciere, care determin? s? se considere c? presta?ia furnizat? prezint? un caracter unic, este conform? cu jurispruden?a Cur?ii.

18 Potrivit instan?ei de trimitere, în acest context sunt posibile dou? interpret?ri ale articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA.

19 Potrivit unei prime interpret?ri, principiile stabilite de Curte pentru a determina existen?a unei presta?ii economice unice ar permite scutirea de TVA a unei presta?ii care ar trebui, în principiu, s? fie supus? acestei taxe, în temeiul articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA, atunci când constituie o presta?ie accesorie unei presta?ii scutite. Aceast? interpretare ar fi confirmat? de jurispruden?a Cur?ii, printre altele Hot?rârea din 13 iulie 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punctele 17 și 18), Hot?rârea din 19 decembrie 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), privind în special transferul de stocuri în cadrul închirierii unui restaurant, și Hot?rârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), potrivit c?reia o presta?ie unic? trebuie supus? cotei de TVA stabilite în func?ie de elementul principal.

20 Din aceast? jurispruden?? ar rezulta c? aplicarea articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA s?ar limita la cazurile în care punerea la dispozi?ie a unor echipamente și instala?ii fixate definitiv este independent? de punerea la dispozi?ie a unei cl?diri sau a unui teren.

21 Potrivit unei a doua interpret?ri, articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA ar implica frac?ionarea opera?iunilor economice unice, prin diferen?ierea presta?iilor scutite de TVA, în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din aceast? directiv?, de presta?iile supuse acestei taxe, în temeiul articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din directiva men?ionat?.

22 O asemenea interpretare ar avea de asemenea sus?inere în jurispruden?a Cur?ii, în special în Hot?rârea din 2 iulie 2020, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Serviciu de g?zduire într-un centru de date) (C-215/19, EU:C:2020:518, punctul 43), potrivit c?reia scutirea acordat? închirierii unui imobil, care s?ar întemeia pe recunoa?terea caracterului pasiv al acestei închirieri, nu mai

este justificat? atunci când închirierea este însoțită de alte activități comerciale precum supervizarea, gestionarea și mentenanța constantă, efectuate de proprietarul imobilului, precum și de punerea la dispoziție a altor instalații, astfel încât, în lipsa unor împrejurări cu totul speciale, aceeași închiriere nu mai poate constitui o prestație preponderentă. Din această jurisprudență ar putea rezulta că punerea la dispoziție a unor echipamente și instalații, prevăzută la articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA, nu are loc în mod pasiv, ci se caracterizează în esență prin menținerea acestor echipamente și a acestor instalații în stare de funcționare.

23 Acesta este contextul în care Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Obligația fiscală aferentă închirierii de echipamente și instalații fixate definitiv, în conformitate cu articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva [TVA], include:

- numai închirierea izolată (autonomă) a unor astfel de echipamente și instalații sau și
- închirierea (leasingul) unor asemenea echipamente și instalații, care este scutită în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA ca urmare a leasingului unei clădiri încheiat între aceleași părți (și în calitate de prestație accesorie a acesteia)?”

Cu privire la întrebarea preliminară

24 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că nu se aplică închirierii de echipamente și instalații fixate definitiv atunci când această închiriere constituie o prestație accesorie unei prestații principale de leasing al unei clădiri, realizată în cadrul unui contract de leasing încheiat între aceleași părți și scutită în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din această directivă, iar aceste prestații formează o prestație economică unică.

25 Articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA prevede că închirierea de echipamente și instalații fixate definitiv este exclusă de la scutirea de TVA prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (l) din această directivă pentru leasingul și închirierea de bunuri imobile.

26 În această privință, din decizia de trimitere reiese că instanța de trimitere nu exprimă îndoieli cu privire la aplicabilitatea articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA într-o situație în care închirierea de echipamente și instalații fixate definitiv este independentă de orice operațiune de închiriere sau leasing de bunuri imobile.

27 Cu toate acestea, instanța de trimitere consideră că, în cauza principală, punerea la dispoziție a unor asemenea echipamente și instalații este o prestație accesorie prestației principale, care este constituită de punerea la dispoziție a clădirii, și că este indivizibilă de aceasta din urmă, astfel încât punerile la dispoziție respective formează o prestație unică pentru aplicarea TVA-ului.

28 Potrivit jurisprudenței Curții, atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea respectivă pentru a se determina dacă această operațiune are naștere, în scopuri de TVA, la două sau la mai multe prestații distincte ori la o prestație unică [Hotărârea din 25 martie 2021, Q&GmbH (Asigurare de riscuri speciale), C-907/19, EU:C:2021:237, punctul 19 și jurisprudența citată].

29 Deși fiecare operațiune trebuie să fie considerată în mod normal, în scopuri de TVA, ca fiind distinctă și independentă, operațiunea constituită dintr-o singură prestație pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial, pentru a nu altera funcționalitatea sistemului de TVA. Există o prestație unică atunci când mai multe elemente ori acte furnizate clientului 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 [a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 martie 2021, Q&GmbH (Asigurare de riscuri speciale), C-907/19, EU:C:2021:237, punctul 20 și jurisprudența citată].

30 Aceasta este situația în special atunci când unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând prestația principală, în timp ce, invers, alte elemente trebuie să fie privite ca fiind una sau mai multe prestații accesorii care au același tratament fiscal ca prestația principală. În special, o prestație trebuie să fie considerată accesorie unei prestații principale dacă nu constituie pentru clientul un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului [Hotărârea din 25 martie 2021, Q&GmbH (Asigurare de riscuri speciale), C-907/19, EU:C:2021:237, punctul 21 și jurisprudența citată].

31 În cadrul unei asemenea prestații economice unice, prestația accesorie are același tratament fiscal ca prestația principală în materie de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punctul 32, și Hotărârea din 21 iunie 2007, Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, punctul 20).

32 În această privință, Curtea a statuat că o închiriere de bunuri imobile care intră în domeniul de aplicare al articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA și prestările de servicii legate de această închiriere pot constitui o prestație unică de închiriere de bunuri imobile din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punctul 28). În plus, în Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punctele 39-41), Curtea a considerat că articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că un contract de închiriere având ca obiect un bun imobil care servește exploatarea comercială a unui restaurant, precum și mijloacele fixe și bunurile de inventar necesare acestei exploatare constituie o prestație unică în care închirierea bunului imobil este prestația principală.

33 În plus, interpretând dispozițiile 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 1977, L 145, p. 1), redactate în termeni în esență identici cu cei ai articolului 135 alineatul (1) litera (l) și alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA, Curtea a considerat că, întrucât că noțiunea de închiriere de bunuri imobile cuprindea în mod necesar închirierea bunurilor care constituie obiectul principal al închirierii și pe cea a tuturor bunurilor accesorii acestuia, închirierea de spații pentru parcare nu este exclusă de la scutirea de TVA prevăzută pentru închirierea de bunuri imobile atunci când este strâns legată de închirierea unor asemenea bunuri, astfel încât cele două închirieri formează o operațiune economică unică (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iulie 1989, Henriksen, 173/88, EU:C:1989:329, punctele 14-17).

34 În consecință, astfel cum a arătat în esență domnul avocat general la punctul 39 din concluzii, articolul 135 alineatul (2) din Directiva TVA nu constituie o dispoziție din care ar decurge, astfel cum susține guvernul german, o cerință de fracționare a unei operațiuni economice unice în prestații distincte.

35 Desigur, dintr-o jurisprudență constantă reiese că termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA sunt de strictă interpretare, dat fiind că aceste scutiri constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă (Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 37 și jurisprudența citată). Prin urmare, excepțiile de la o asemenea dispoziție derogatorie de la aplicarea TVA-ului, care au ca efect faptul că operațiunile pe care le vizează sunt supuse impozitării, ce constituie norma de principiu aflată la baza acestei directive, trebuie să primească o interpretare largă (Ordonanța din 1 decembrie 2021, Pilsztas zemes dienests, C-598/20, nepublicată, EU:C:2021:971, punctul 29 și jurisprudența citată).

36 Totuși, aceste principii nu se opun aplicării jurisprudenței potrivit căreia diferitele prestații care constituie o prestație economică unică urmează același regim în materie de TVA. Astfel, Curtea a statuat că a permite statelor membre să supună unor cote diferite de TVA diferitele elemente care compun o prestație unică ar însemna să li se permită să descompună în mod artificial această prestație și ar risca să altereze funcționalitatea sistemului de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, punctul 26 și jurisprudența citată).

37 În speță, cauza principală privește leasingul unei clădiri cu destinație de crescătorie, precum și al unor echipamente fixate definitiv în această clădire și adaptate în mod specific crescătoriei respective, contractul de leasing fiind încheiat între aceleași părți și determinând o remunerație unică. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă, astfel cum pare să sugereze, aceste prestații constituie o prestație economică unică.

38 Dacă există o asemenea situație, rezultă atunci din jurisprudența citată la punctele 31-33 de mai sus că, în prezența unei prestații economice unice compuse dintr-o prestație principală scutită de TVA în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA, care constă în leasingul sau în închirierea unui bun imobil, și dintr-o prestație accesorie, indivizibilă de prestația principală, exclusiv în principiu de această scutire în temeiul articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din această directivă, prestația accesorie urmează același tratament fiscal ca cel al prestației principale. Este de asemenea de competența instanței de trimitere să determine caracterul principal sau accesoriu al prestațiilor care compun o asemenea prestație economică unică.

39 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată de articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că nu se aplică închirierii de echipamente și instalații fixate definitiv atunci când această închiriere constituie o prestație accesorie unei prestații principale de leasing al unei clădiri, realizată în cadrul unui contract de leasing încheiat între aceleași părți și scutită în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din această directivă, iar aceste prestații formează o prestație economică unică.

Cu privire la cheltuielile de judecată

40 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 patra) declară:

Articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretat în sensul că

nu se aplică închirierii de echipamente și instalații fixate definitiv atunci când această închiriere constituie o prestație accesorie unei prestații principale de leasing al unei clădiri, realizată în cadrul unui contract de leasing încheiat între aceleași părți și scutită în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din această directivă, iar aceste prestații formează o prestație economică unică.

Semnături

* Limba de procedură: germană.