CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL GIOVANNI PITRUZZELLA
prezentate la 8 decembrie 2022[1]

Cauza C-516/21

Finanzamt X
împotriva
Y

[cerere de decizie preliminară formulată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – TVA – Scutirea operațiunilor de leasing și de închiriere a unor bunuri imobile – Închirierea unei clădiri destinate creșterii curcilor, echipată în mod specific – Echipamente și instalații puse la dispoziție cu titlu accesoriu leasingului unei clădiri agricole – Prestație unică – Domeniul de aplicare al excepției de la scutire”

1. Deși noțiunea de „prestație unică” face obiectul unei jurisprudențe bogate a Curții, aceasta din urmă este invitată în prezent să precizeze dacă jurisprudența respectivă trebuie înlăturată, iar pluralitatea prestațiilor – și, așadar, a cotelor taxei pe valoarea adăugată (TVA) – trebuie menținută atunci când una dintre aceste prestații poate să intre sub incidența regimului general stabilit de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”)[2] și să fie astfel supusă impozitării.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

2. În capitolul 3 din Directiva TVA, intitulat „Scutiri pentru alte activități”, articolul 135 alineatul (1) litera (l) are următorul cuprins:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[…]

[1] Limba originală: franceza.

[2] JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

(l) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.”

3. Articolul 135 alineatul (2) din Directiva TVA prevede că „[s]unt excluse de la scutirea prevăzută la alineatul (1) litera (l) următoarele operațiuni:

(a) prestarea de servicii de cazare, definită de legislația statelor membre, în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, inclusiv cazări în tabere de vacanță sau în locuri amenajate pentru camping;

(b) închirierea de spații pentru parcarea vehiculelor;

(c) închirierea de echipamente și instalații fixate definitiv;

(d) închirierea de seifuri.

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

Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011

4. Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [3] a fost modificat, printre altele, prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 [4], care a introdus articolul 13b în Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011.

5. Potrivit acestui articol 13b litera (d) [5], în aplicarea Directivei TVA, sunt considerate „bunuri imobile” orice element, echipament sau mașină instalată permanent într-o clădire sau construcție, care nu poate fi deplasată fără distrugerea sau modificarea clădirii sau a construcției.

Dreptul german

6. Potrivit articolului 4 punctul 12 prima teză din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din 21 februarie 2005 [6] (denumită în continuare „UStG”), sunt scutite, dintre operațiunile prevăzute la articolul 1 alineatul 1 punctul 1 din această lege:

„(a) [î]nchirierea și leasingul de bunuri imobile […]”

7. Articolul 4 punctul 12 a doua teză din UStG precizează că „[n]u sunt scutite […] închirierea și leasingul de instalații și alte echipamente de orice natură care fac parte dintr-o suprafață de exploatare (echipamente de exploatare), chiar dacă acestea constituie elemente esențiale ale unui imobil”.

[3] JO 2011, L 77, p. 1.

[4] JO 2013, L 284, p. 1.

[5] În temeiul articolului 3 al treilea paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 1042/2013, articolul 13b, pe care îl introduce în Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, se aplică numai de la 1 ianuarie 2017.

[6] BGBl. 2005 I, p. 386.

Litigiul principal, întrebarea preliminară și procedura în fața Curții

8. În cursul anilor 2010-2014, Y a oferit în chirie clădiri destinate creșterii curcilor, cu echipamente și instalații fixate definitiv. Potrivit instanței de trimitere, aceste echipamente și instalații, care cuprindeau, printre altele, un transportor industrial cu spirală, precum și un sistem de încălzire, de ventilație și de iluminat care păstra o temperatură și o luminozitate adaptate stadiului de creștere a animalelor în cauză, serveau la alimentarea curcilor și la garantarea condițiilor de creștere necesare pentru ca acestea să atingă maturitatea pentru sacrificare și erau adaptate în mod specific utilizării contractuale a clădirii în calitate de crescătorie pentru astfel de păsări.

9. Conform dispozițiilor contractului de închiriere, Y percepea o remunerație unică, ce nu era divizată între, pe de o parte, punerea la dispoziție a clădirii cu destinație de crescătorie și, pe de altă parte, punerea la dispoziție a echipamentelor și a instalațiilor. Y a apreciat că întreaga sa prestație de leasing era scutită de TVA.

10. În schimb, Finanzamt X (Administrația fiscală X, Germania) a considerat că leasingul echipamentelor și al instalațiilor în cauză nu era scutit și că chiria unică convenită, care era imputabilă în proporție de 20 % echipamentelor și instalațiilor, trebuia să fie supusă, în această măsură, TVA-ului. Administrația menționată a emis decizii de impunere rectificative pentru anii în litigiu. Y a introdus o acțiune împotriva acestor decizii.

11. Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal al Landului Saxonia Inferioară, Germania), întemeindu-se atât pe jurisprudența Curții, cât și pe cea a Bundesfinanzhof (Tribunalul Federal Fiscal, Germania), a admis acțiunea introdusă de Y împotriva acestor decizii, considerând că exista o prestație scutită în mod global. Astfel, potrivit instanței menționate, punerea la dispoziție a acestor echipamente și instalații constituie un serviciu accesoriu punerii la dispoziție a unei clădiri cu destinație de crescătorie, aceste elemente de echipare convenite în mod specific servind doar la exploatarea contractuală a clădirii destinate creșterii curcilor în condiții optime. Aceasta a dedus de aici că leasingul imputabil punerii la dispoziție a acestor elemente era de asemenea scutit de TVA, precum și, prin urmare, totalitatea chiriei.

12. Administrația fiscală X a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania). Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la interpretarea care trebuie dată articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA.

13. Potrivit instanței de trimitere, care se întemeiază pe Hotărârea Mailat[7], leasingul transportorului industrial cu spirală, al echipamentelor pentru încălzire și ventilație și al sistemelor de iluminat sunt de asemenea scutite de TVA în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA. O asemenea interpretare ar fi confirmată și de articolul 13b litera (d) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare nr. 1042/2013, precum și de dreptul civil german, conform căruia obiectele fixate definitiv în clădirea cu destinație de crescătorie constituie elemente esențiale ale unui imobil[8].

[7] Hotărârea din 19 decembrie 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[8] Instanța de trimitere face referire aici la o jurisprudență națională care privea un sistem de alimentare și de ventilație dintr-o crescătorie de porci.

14. Cu titlu introductiv, instanța de trimitere observă că, spre deosebire de celelalte versiuni lingvistice ale articolului 135 din Directiva TVA, faptul că versiunea în limba germană a articolului 135 alineatul (2) litera (c) din această directivă face referire numai la leasingul de echipamente și de instalații este lipsit de relevanță pentru interpretarea dispoziției menționate, cei doi termeni – „închiriere” și „leasing” – trebuind să fie considerați sinonime în ansamblu.

15. Instanța de trimitere amintește jurisprudența Curții[9] potrivit căreia este necesară o perspectivă de ansamblu în cazul unei operațiuni economice constituite dintr-un ansamblu de prestații pentru a stabili dacă una sau mai multe prestații pot fi disociate, fiecare trebuind în general să fie considerată o prestație distinctă și autonomă. Tot potrivit Curții, o operațiune nu poate fi divizată în mod artificial și există o prestație unică dacă mai multe prestații sau acțiuni individuale ale persoanei impozabile pentru client sunt atât de strâns legate între ele încât formează în mod obiectiv o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar fi nerealistă. O operațiune economică constituie o prestație unică dacă una sau mai multe părți trebuie considerate prestația principală, în timp ce alte părți trebuie considerate prestații accesorii care fac obiectul aceluiași tratament fiscal precum prestația principală. Primul criteriu care trebuie luat în considerare ar fi lipsa unei finalități autonome a prestației din punctul de vedere al consumatorului mediu. Al doilea criteriu ar urmări să țină seama de valoarea fiecăreia dintre prestațiile care compun operațiunea economică, una dintre acestea dovedindu-se minoră, chiar marginală în raport cu cealaltă.

16. Instanța de prim grad de jurisdicție a statuat că punerea la dispoziție a echipamentelor și a instalațiilor, special adaptate și servind numai la exploatarea clădirii destinate creșterii curcilor în condiții optime, era o prestație accesorie celei a leasingului imobilului, care constituia prestația principală. Potrivit instanței de trimitere, această apreciere a unicității prestației este conformă cu jurisprudența Curții[10].

17. Instanța de trimitere precizează că ar fi posibile două interpretări ale articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA.

18. Fie principiile deduse de Curte cu privire la stabilirea unei operațiuni unice ar putea prevala asupra articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA, ceea ce ar confirma analiza jurisprudenței Curții referitoare la articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (b) din directiva menționată și în special Hotărârile Henriksen[11], Mailat[12] și Stadion Amsterdam[13]. Din aceste hotărâri ar decurge că aplicarea articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA s-ar limita la cazurile în care punerea la dispoziție a unor echipamente și instalații intervine în mod independent și, așadar, fără nicio legătură cu o punere la dispoziție suplimentară a unei clădiri sau a unui teren.

19. Fie s-ar putea deduce din articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA o cerință de divizare, astfel încât operațiunile unice ar trebui să fie divizate într-o parte scutită [în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din această directivă] și o parte impozabilă [în temeiul articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c)]. O asemenea interpretare ar găsi

9 Instanța de trimitere menționează aici Hotărârea din 4 martie 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167).

10 Instanța de trimitere menționează aici Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038).

11 Hotărârea din 13 iulie 1989 (173/88, EU:C:1989:329).

12 Hotărârea din 19 decembrie 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

13 Hotărârea din 18 ianuarie 2018 (C-463/16, EU:C:2018:22).

un sprijin în jurisprudența Curții [14] potrivit căreia scutirea acordată închirierii de imobile care s-ar întemeia numai pe recunoașterea caracterului pasiv al închirierii nu ar mai fi justificată, din moment ce închirierea menționată însoțește alte activități, eventual comerciale, sau punerea la dispoziție a altor instalații și nu mai poate constitui, așadar, o prestație preponderentă. Prin urmare, punerea la dispoziție de echipamente și instalații prevăzută la articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA nu ar avea loc în mod pasiv, ci s-ar caracteriza în principal prin întreținerea funcționării acestor instalații.

20. Instanța de trimitere mai arată că, deși Curtea a admis, în Hotărârea Mailat [15], existența unei prestații accesorii unui contract de închiriere imobiliară scutit de impozit în privința unui bun mobil atașat solid bunului imobil ca parte integrantă, aceasta ar fi procedat astfel fără a se pronunța totuși cu privire la problema aplicării articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA.

21. Acestea sunt împrejurările 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 de 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)?”

22. Guvernul german și Comisia Europeană au depus observații scrise în fața Curții.

Analiză

23. Prin intermediul întrebării preliminare unice adresate Curții, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească condițiile care trebuie îndeplinite pentru ca obligația fiscală care decurge din articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA să fie aplicabilă. Mai precis, în cazul în care este încheiat un contract de leasing al unei clădiri destinate creșterii curcilor și în condițiile în care această clădire este echipată cu sisteme de ventilație, de încălzire, de iluminat și de alimentare adaptate funcției sale de crescătorie, instanța de trimitere ridică problema dacă articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din directiva menționată impune ca leasingul imobilului, pe de o parte, și închirierea respectivelor sisteme ca echipamente și instalații, pe de altă parte să fie tratate separat din punctul de vedere al TVA-ului [16].

[14] Instanța de trimitere face referire aici la punctul 43 din Hotărârea din 2 iulie 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Serviciu de găzduire într-un centru de date) (C-215/19, EU:C:2020:518).

[15] Hotărârea din 19 decembrie 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[16] Precizăm de la bun început că nu reiese nici din directivă, nici din jurisprudența Curții că este necesar să se distingă între aceste două noțiuni, care trebuie considerate, așadar, sinonime în ansamblu [a se vedea de exemplu Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 36)].

24. În raționamentul care urmează vom încerca să demonstrăm că, exceptând situația în care s-ar reveni asupra jurisprudenței existente, operațiunea despre care este vorba în cadrul litigiului principal, calificată chiar de instanța de trimitere drept „prestație unică”, nu va putea fi supusă la două cote distincte de TVA și că tratamentul său fiscal va fi determinat de cel care decurge din articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA.

25. În măsura în care dispoziția vizată de textul întrebării preliminare constituie o excepție de la acest articol 135 alineatul (1) litera (l), va trebui în mod necesar să se revină asupra interpretării furnizate de Curte în jurisprudența sa.

26. Înainte de aceasta, se impune o evocare a jurisprudenței referitoare la noțiunea de „operațiune unică”.

Revenire asupra jurisprudenței Curții referitoare la noțiunea de „operațiune unică”

27. Reiese dintr-o jurisprudență iterativă a Curții [17] că, în scopuri de TVA, fiecare prestație trebuie considerată în mod normal distinctă și independentă, așa cum reiese din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 [18]. Cu toate acestea, 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. Este vorba despre o operațiune unică în special 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 [19]. 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 [20].

28. Pentru a determina, atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, dacă prestațiile furnizate constituie mai multe prestații independente sau o prestație unică, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care aceasta se desfășoară [21] și trebuie

[17] Trebuie arătat că articolul 135 alineatul (1) litera (l) și alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA corespund articolului 13 secțiunea B litera (b) și litera (b) punctul 3 din A șasea 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 „A șasea directivă”) și că jurisprudența Curții referitoare la aceste din urmă dispoziții poate fi transpusă *mutatis mutandis* dispozițiilor corespunzătoare ale Directivei TVA.

[18] A se vedea printre altele Hotărârea din 16 aprilie 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punctul 30 și jurisprudența citată), Hotărârea din 28 iunie 2017, Leventis și Vafeias (C-436/16, EU:C:2017:497, punctul 18), precum și Hotărârea din 4 martie 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, punctul 37).

[19] A se vedea Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punctele 22 și 26).

[20] A se vedea printre altele Hotărârea din 16 aprilie 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punctul 31 și jurisprudența citată), Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punctul 23), precum și Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punctele 32-34).

[21] A se vedea Hotărârea din 2 iulie 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Serviciu de găzduire într-un centru de date) (C-215/19, EU:C:2020:518, punctul 28).

identificate elementele caracteristice ale operațiunii în cauză [22]. Din însăși calificarea drept „prestație unică” a unei operațiuni care cuprinde mai multe elemente rezultă că această operațiune va fi supusă *uneia și aceleiași cote de TVA* [23].

Cu privire la domeniul de aplicare al articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA

29. Potrivit unei jurisprudențe deopotrivă constante, trăsătura fundamentală a noțiunilor de „leasing” și de „închiriere” de bunuri imobile [24] în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA constă, în lipsa unei definiții a acestor noțiuni în dispoziția menționată, în a asigura unui cocontractant, pentru o anumită perioadă și în schimbul unei remunerații, dreptul de a ocupa un imobil ca și cum ar fi proprietarul și de a exclude orice altă persoană de la beneficiul unui astfel de drept [25]. Pentru a determina dacă o anumită convenție corespunde acestei definiții, trebuie să se țină seama de toate caracteristicile operațiunii, precum și de toate circumstanțele în care are loc operațiunea. În această privință, elementul decisiv este natura obiectivă a operațiunii în cauză, indiferent de calificarea pe care părțile i-au conferit-o [26].

30. În plus, articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA constituie o derogare de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă, iar termenii acestuia sunt, așadar, de strictă interpretare [27]. Revine, în principiu, instanțelor naționale, singurele competente să aprecieze situația de fapt, sarcina de a stabili, ținând seama de împrejurările proprii fiecărei cauze, caracteristicile esențiale ale operațiunii în cauză pentru a proceda la calificarea acesteia din perspectiva Directivei TVA [28]. Curtea poate totuși să furnizeze instanțelor menționate orice element interpretativ util pentru soluționarea litigiului [29].

31. Trebuie adăugat de asemenea că, în ceea ce privește rațiunea de a fi a articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA, Curtea a statuat că scutirea prevăzută la acest articol „se explică prin faptul că închirierea de bunuri imobile, deși este o activitate economică, constituie în mod normal o activitate relativ pasivă, care nu generează nicio valoare adăugată semnificativă. Este necesar, prin urmare, să se facă distincție între o asemenea activitate și alte activități care fie

[22] A se vedea Hotărârea din 16 aprilie 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punctul 32 și jurisprudența citată).

[23] A se vedea Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punctul 26 și jurisprudența citată). Acest lucru este valabil chiar și atunci când este posibil să se identifice prețul corespunzător fiecărui element distinct care compune prestația unică [a se vedea Hotărârea din 3 septembrie 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, punctul 27)].

[24] Cu privire la caracterul autonom al noțiunilor vizate la articolul 135, a se vedea prin analogie Hotărârea din 28 februarie 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punctul 16 și jurisprudența citată).

[25] A se vedea Hotărârea din 22 ianuarie 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punctul 21 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 36 și jurisprudența citată), Hotărârea din 28 februarie 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punctul 18), precum și Hotărârea din 2 iulie 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Serviciu de găzduire într-un centru de date) (C-215/19, EU:C:2020:518, punctul 40).

[26] A se vedea Hotărârea din 22 ianuarie 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punctul 21 și jurisprudența citată).

[27] Dintr-o jurisprudență abundentă, a se vedea Hotărârea din 22 ianuarie 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punctul 23), Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 37 și jurisprudența citată), Hotărârea din 2 iulie 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Serviciu de găzduire într-un centru de date) (C-215/19, EU:C:2020:518, punctul 38), precum și Ordonanța din 1 decembrie 2021, Pilsētas zemes dienests (C-598/20, nepublicată, EU:C:2021:971, punctul 29). Totuși, Curtea nu a renunțat la a dezvolta sensul acestor termeni: a se vedea de exemplu Hotărârea din 4 octombrie 2001, „Goed Wonen”, (C-326/99, EU:C:2001:506).

[28] A se vedea Hotărârea din 22 ianuarie 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punctul 24).

[29] A se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 35 și jurisprudența citată).

au caracter de afaceri industriale și comerciale, precum cele care intră în domeniul de aplicare al excepțiilor menționate [la articolul 135 alineatul (2) din Directiva TVA], fie au un obiect care este mai bine reprezentat de executarea unei prestații decât de simpla punere la dispoziție 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 țigări într-o unitate comercială”[30]. Astfel, potrivit Curții, natura pasivă a leasingului sau a închirierii unui bun imobil care justifică scutirea prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA „ține de natura operațiunii înseși, iar nu de modul în care locatarul utilizează bunul respectiv”[31]. Cu alte cuvinte, faptul că locatarul unui bun imobil îl exploatează în scopuri comerciale, în conformitate cu termenii contractului de închiriere, nu este, în sine, de natură să excludă proprietarul acestui bun de la beneficiul scutirii de TVA prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA[32].

Aplicare în litigiul principal

32. Din aceste reiterări rezultă că, în cazul unei pluralități de prestații pentru aceeași operațiune, în vederea determinării cotei de TVA aplicabile operațiunii menționate[33], trebuie să se verifice dacă aceasta din urmă trebuie considerată unică, situație care se regăsește atunci când a) două sau mai multe dintre elementele sale sunt atât de strâns legate între ele încât formează în mod obiectiv o singură prestație economică indivizibilă, în timp ce descompunerea lor ar avea un caracter artificial sau b) operațiunea în cauză poate fi împărțită într-o prestație principală și una sau mai multe alte prestații accesorii, tratamentul fiscal al operațiunii în ansamblu fiind în acest caz determinat de cel aplicabil prestației principale.

33. *Prin natura sa*, această metodologie se aplică în prezența unor prestații care, privite izolat, ar conduce la aplicarea unor cote de TVA diferite. O asemenea abordare este urmată de Curte și în cazul unei operațiuni compuse dintr-o prestație principală scutită și dintr-o prestație accesorie supusă TVA-ului[34]. Adăugăm că, după cum a subliniat recent doamna avocată generală Kokott, „[c]aracterul indivizibil al elementelor prestației este caracteristic unei prestații complexe unice. În cazul unei prestații complexe unice, elementele individuale ale prestației fuzionează într-o prestație nouă, independentă, astfel încât, în percepția publicului, nu există decât o singură prestație”[35].

[30] A se vedea prin analogie Hotărârea din 28 februarie 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punctul 19). A se vedea de asemenea Hotărârea din 2 iulie 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Serviciu de găzduire într-un centru de date) (C-215/19, EU:C:2020:518, punctul 41).

[31] A se vedea prin analogie Hotărârea din 28 februarie 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punctul 20), precum și Hotărârea din 2 iulie 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Serviciu de găzduire într-un centru de date) (C-215/19, EU:C:2020:518, punctul 42). Curtea amintește că „este exclusă de la beneficiul acestei scutiri o activitate care implică nu numai punerea la dispoziție pasivă a unui bun imobil, ci și un anumit număr de activități comerciale, cum sunt supervizarea, gestionarea și mentenanța constantă din partea proprietarului, precum și punerea la dispoziție a altor instalații, astfel că, în lipsa unor circumstanțe cu totul deosebite, închirierea acestui bun nu poate constitui o prestație preponderentă” [Hotărârea din 28 februarie 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punctul 21 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 2 iulie 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Serviciu de găzduire într-un centru de date) (C-215/19, EU:C:2020:518, punctul 43).

[32] A se vedea prin analogie Hotărârea din 28 februarie 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punctul 22).

[33] Pentru o analiză detaliată și sistematică, facem trimitere aici la Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punctul 20 și următoarele).

[34] A se vedea, astfel cum a menționat Comisia în observațiile sale, Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punctul 32), Hotărârea din 21 iunie 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, punctul 20), precum și Hotărârea din 27 septembrie 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punctul 28).

[35] Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punctul 25).

34. Altfel spus, contrar a ceea ce pare să sugereze guvernul german, raportul scutire/excepție exprimat de alineatele (1) și (2) ale articolului 135 din Directiva TVA nu se opune, în principiu, calificării unei operațiuni ca „unică”, chiar dacă aceasta ar fi compusă dintr-un element scutit în temeiul articolului 135 alineatul (1) din această directivă și dintr-un element supus TVA-ului în temeiul articolului 135 alineatul (2) din directiva menționată.

35. Acest lucru este confirmat de altfel de Hotărârea Henriksen [36], în care Curții i se solicita să stabilească dacă articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă trebuia interpretat în sensul că noțiunea de „închiriere de spații pentru parcarea vehiculelor” viza și închirierea de garaje închise care prezentau o legătură cu bunuri imobile a căror închiriere era scutită de TVA. După ce a admis că excepțiile de la scutire prevăzute de această dispoziție nu trebuiau să primească o interpretare restrictivă, în condițiile în care acestea aveau ca obiect tocmai să plaseze operațiunile în cauză sub regimul general al directivei menționate – și, așadar, să le supună TVA-ului [37] –, Curtea a precizat că noțiunea de „închiriere de bunuri imobile”, care făcea obiectul scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă, „includ[ea] în mod necesar, pe lângă închirierea bunurilor care constituie obiectul principal al acesteia, închirierea tuturor bunurilor care îi sunt accesorii” [38]. Curtea a dedus de aici că nu poate fi exclusă de la scutire închirierea locurilor de parcare pentru vehicule atunci când această închiriere este *strâns legată* de închirierea, ea însăși scutită, a imobilelor destinate unei alte utilizări, precum imobilele cu destinație de locuință sau cu destinație comercială, în sensul că cele două închirieri formează o *operațiune economică unică* [39]. Prin urmare, Curtea a declarat că noțiunea de „închiriere de spații pentru parcarea vehiculelor” vizează închirierea tuturor suprafețelor destinate parcării vehiculelor, inclusiv garajele închise, și că aceste închirieri nu pot fi excluse de la beneficiul scutirii prevăzute în favoarea închirierii de bunuri imobile dacă sunt strâns legate de închirierile, ele însele scutite, ale unor bunuri imobile destinate unei alte utilizări [40].

36. Această hotărâre constituie, așadar, un alt exemplu de precedent în aplicarea teoriei prestației unice în care operațiunea în cauză era compusă dintr-o prestație principală scutită (închirierea imobilului cu destinație de locuință) și dintr-o prestație accesorie cu privire la care se prevedea în mod expres că nu era acoperită de scutire. Prin urmare, Curtea nu a interpretat articolul 13 secțiunea B litera (b) punctele 1-4 din A șasea directivă TVA în sensul că această dispoziție ar opera ca o clauză de fragmentare care ar prevala asupra sau care ar împiedica utilizarea noțiunii de „prestație unică”.

37. Pe de altă parte, amintim că nu este de competența Curții să califice situația de fapt din litigiul principal, o asemenea calificare fiind numai de competența instanței naționale. Rolul Curții este limitat la a furniza acesteia din urmă o interpretare a dreptului Uniunii utilă pentru decizia pe care trebuie să o ia în litigiul cu care este sesizată [41]. Prin urmare, instanța de trimitere 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 [42]. Or, din dosar reiese tocmai că instanța de trimitere a efectuat deja ea însăși această analiză. Astfel, instanța de trimitere

36 Hotărârea din 13 iulie 1989 (173/88, EU:C:1989:329).

37 A se vedea Hotărârea din 13 iulie 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punctul 12).

38 Hotărârea din 13 iulie 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punctul 14).

39 A se vedea Hotărârea din 13 iulie 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punctul 15).

40 A se vedea Hotărârea din 13 iulie 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punctul 17).

41 A se vedea Hotărârea din 2 iulie 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punctul 25 și jurisprudența citată).

42 A se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 35 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea, pe aceeași linie, Hotărârea din 2 iulie 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Serviciu de găzduire într-un centru de date) (C-215/19, EU:C:2020:518, punctele 30-32).

împărtășește aprecierea instanței de prim grad, care a considerat, în temeiul principiilor jurisprudențiale amintite mai sus, că este vorba despre o operațiune unică [43], compusă dintr-o prestație principală (leasingul clădirii cu destinație de crescătorie) și dintr-o prestație accesorie (leasingul echipamentelor specifice ale clădirii în raport cu funcția sa de crescătorie).

38. După cum am amintit mai sus, constatarea existenței unei prestații unice nu este compatibilă cu aplicarea unei obligații fiscale diferențiate, ceea ce Curtea a amintit în mod clar atunci când a statuat că „reiese din însăși calificarea drept prestație unică a unei operațiuni care conține mai multe elemente că această operațiune va fi supusă unei singure cote de TVA” [44]. Or, stabilind, în temeiul jurisprudenței pe care am amintit-o, premisa că litigiul principal se caracterizează prin existența unei prestații unice, instanța de trimitere a stabilit în mod necesar, în același timp, că Administrația fiscală X nu putea supune o asemenea prestație unor cote diferite de TVA.

39. Este clar, în opinia noastră, că articolul 135 alineatul (2) din Directiva TVA nu operează ca o clauză de divizare obligatorie, astfel cum pretinde guvernul german. Deși, desigur, în Hotărârea Sequeira Mesquita [45], Curtea a verificat, chiar după ce a constatat existența unei prestații unice care părea să intre în domeniul de aplicare al articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA, dacă operațiunea în cauză nu intra sub incidența uneia dintre excluderile de la scutire prevăzute la articolul 135 alineatul (2) din aceeași directivă, ea s-a limitat la a constata că nu aceasta era situația, recunoscând în același timp că nu a fost sesizată cu această problemă și neluând poziție cu privire la eventualele consecințe pe care ar fi trebuit să le deducă dintr-o asemenea constatare [46]. În aceste condiții, nu se poate susține, așa cum sugerează guvernul german, că hotărârea menționată a consacrat o obligație de divizare a prestațiilor care ar decurge din articolul 135 alineatul (2) din Directiva TVA și care ar trebui să prevaleze în mod sistematic asupra aplicării teoriei prestației unice.

40. Guvernul german amintește, pe de altă parte, în observațiile sale că alegerea legiuitorului Uniunii de a scuti închirierile de bunuri imobile în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA a fost făcută în considerarea faptului că o astfel de activitate este relativ pasivă, legată de simpla trecere a timpului, și nu generează o valoare adăugată semnificativă [47], spre deosebire de alte activități [48] care au un caracter de afaceri industriale și comerciale sau un obiect care este mai bine caracterizat prin executarea unei prestații decât prin simpla punere la dispoziție a unui bun. Nu identificăm însă în dosar niciun element care ar fi de natură să repună în discuție această cerință privind pasivitatea operațiunii în cazul în care s-ar constata că, în temeiul teoriei prestației unice, întreaga operațiune despre care este vorba în cadrul litigiului principal ar trebui scutită în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA. Dosarul nu conține, mai precis, niciun indiciu cu privire la existența unei obligații specifice, în sarcina locatorului, de a asigura întreținerea diferitelor echipamente special adaptate utilizării prevăzute contractual a clădirii respective [49].

[43] Facem trimitere aici în special la punctele 46, 48 și 50 din cererea de decizie preliminară.

[44] Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punctul 26 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea punctul 36 din această hotărâre.

[45] Hotărârea din 28 februarie 2019 (C-278/18, EU:C:2019:160).

[46] A se vedea Hotărârea din 28 februarie 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punctele 32 și 33).

[47] Curtea a admis de asemenea acest lucru: a se vedea în special Hotărârea din 18 noiembrie 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, punctul 20 și jurisprudența citată).

[48] A se vedea punctul 31 din prezentele concluzii.

[49] Din nou, considerând că se afla în prezența unei prestații unice, instanța de trimitere a stabilit în același timp că închirierea echipamentelor cu care este dotată clădirea cu destinație de crescătorie nu constituia pentru locatar un scop în sine, ci doar mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal.

41. Pe de altă parte, situația în discuție în litigiul principal ar putea fi comparată cu cea cu care Curtea a fost sesizată în Hotărârea Mailat[50]. În acea cauză, problema era dacă un contract de închiriere având ca obiect un bun imobil care servea exploatării comerciale a unui restaurant, precum și toate mijloacele fixe și obiectele de inventar necesare acestei exploatări constituiau o „închiriere de bunuri imobile” în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA sau o prestare de servicii complexă. După ce a examinat elementele dosarului, Curtea a considerat că închirierea de bunuri *mobile* care fac obiectul contractului de închiriere nu părea să poată fi disociată de închirierea bunului imobil. Unele dintre aceste bunuri erau *încorporate* în bunul imobil respectiv (de exemplu echipamentele și aparatele de bucătărie) și trebuiau să fie considerate ca *făcând parte integrantă din acesta*[51]. Obiectele de inventar închiriate (sau cesionate) în același timp cu bunul imobil erau de asemenea afectate exploatării restaurantului, cu același titlu ca acest din urmă bun, astfel încât această închiriere/cesiune nu putea fi considerată ca urmărind o finalitate proprie, ci, dimpotrivă, ca un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal reprezentat de închirierea bunului imobil[52]. Prin urmare, Curtea a considerat că, într-un atare caz, închirierea bunului imobil trebuia considerată prestația principală în raport cu închirierea mijloacelor fixe – fie ele și încorporate în acest bun imobil – și a obiectelor de inventar[53].

42. Prin urmare, considerăm de asemenea că, în cadrul litigiului principal, un astfel de contract de închiriere, în care remunerarea proprietarului pare să aibă loc întotdeauna în mod pasiv, prin simpla trecere a timpului, nu implică o altă prestație decât cea care constă în punerea bunului imobil închiriat, chiar dacă este echipat cu un anumit număr de sisteme utile funcției sale, la dispoziția locatarului.

43. Rezultă, așadar, din ansamblul considerațiilor care precedă că impozitarea prevăzută la articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA nu se aplică atunci când închirierea sau leasingul echipamentelor și al instalațiilor constituie doar prestația accesorie prestației principale, care este închirierea sau leasingul unei clădiri.

44. Guvernul german apreciază că a considera astfel ar însemna să se reducă la minimum domeniul de aplicare al articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA și ar fi contrar principiului interpretării nerestrictive a dispozițiilor care fac parte din regimul general instituit de directiva menționată.

45. Nu împărtășim aceste rezerve.

46. Pe de o parte, în opinia noastră, nu pare posibil să se tragă concluzii definitive cu privire la domeniul de aplicare al articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA, în măsura în care acesta va depinde foarte mult, în cele din urmă, de aprecierea specifică a fiecărei operațiuni. De exemplu, ne putem imagina foarte bine o situație în care închirierea de echipamente sau de instalații, deși este însoțită și de închirierea sau de leasingul unei clădiri, să constituie, în alte împrejurări, prestația principală. În continuare, închirierea sau leasingul

[50] Hotărârea din 19 decembrie 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[51] Odată încorporate și în condițiile în care trebuie să fie considerate ca făcând parte integrantă din imobilul în cauză, natura *mobilă* a acestor bunuri ar putea fi discutabilă. Poate nu este complet exclus nici ca Curtea să se afle de asemenea, în acest caz, în prezența unor bunuri susceptibile să fie calificate drept „echipamente” sau „instalații” în sensul articolului 135 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA.

[52] A se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 39).

[53] A se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 41).

echipamentelor și al instalațiilor care corespund calificării de „bunuri imobile” [54], care va putea fi, cel puțin în parte, avut în vedere în mod izolat de cel al clădirii sau al construcției în care se află, va putea fi de asemenea supus TVA-ului în temeiul articolului 135 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA.

47. Pe de altă parte, termenii articolului 135 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA pot primi în continuare o definiție largă, ceea ce presupune înțelegerea în mod amplu a ceea ce poate constitui un „echipament” sau o „instalație” în sensul acestei dispoziții. În schimb, principiile interpretative de aplicare atunci când este vorba despre dispoziții care exclud scutirea nu par să impună, în sine, excluderea aplicării jurisprudenței referitoare la prestațiile unice, pentru toate motivele pe care le-am amintit.

48. În aceste condiții, considerăm că articolul 135 alineatul (1) litera (l) și alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că scutirea leasingului unei clădiri cu destinație de crescătorie include leasingul de echipamente și de instalații, în sensul articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA, care constituie echipamentele specifice ale clădirii în raport cu funcția sa de crescătorie, atunci când aceste echipamente și instalații sunt furnizate cu titlu accesoriu în raport cu leasingul clădirii.

Cu privire la interpretarea articolului 135 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA

49. În ipoteza în care Curtea ar răspunde la întrebarea preliminară adresată în sensul că articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din Directiva TVA nu se aplică în cadrul litigiului principal din cauza existenței unei prestații unice care constă, cu titlu principal, în leasingul clădirii, care ar implica scutirea operațiunii în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din directiva menționată, guvernul german consideră că aceasta nu ar însemna în mod automat că o dispoziție națională precum articolul 4 punctul 12 a doua teză din UStG ar fi incompatibilă cu Directiva TVA. Dimpotrivă, s-ar pune în acest caz întrebarea dacă leasingul echipamentelor și al instalațiilor cu care este echipată clădirea ar putea fi supus TVA-ului în temeiul articolului 135 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, întrebare la care guvernul german invită Curtea să răspundă.

50. Rezultă însă din analiza dosarului că instanța de trimitere în mod intenționat și explicit nu a sesizat Curtea cu o întrebare privind interpretarea acestei din urmă dispoziții [55]. Admițând că poate fi vorba despre o problemă care s-ar putea ridica într-o etapă ulterioară a analizei situației din litigiul principal, trebuie să se constate în același timp că Curtea nu poate răspunde la această întrebare, invocată numai de guvernul german.

[54] Așa cum rezultă deja, în opinia noastră, din coroborarea articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA cu articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din aceasta și după cum confirmă Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare nr. 1042/2013 (a se vedea punctul 4 din prezentele concluzii).

[55] A se vedea printre altele răspunsul instanței de trimitere la cererea de informații a Curții din 20 octombrie 2021, primit de Curte la 1 decembrie 2021.

Concluzie

51. Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) după cum urmează:

Articolul 135 alineatul (1) litera (l) și 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

scutirea leasingului unei clădiri cu destinație de crescătorie include leasingul echipamentelor și al instalațiilor, în sensul articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din directiva menționată, care constituie echipamentele specifice ale clădirii în raport cu funcția sa de crescătorie, atunci când aceste echipamente și instalații par să fie furnizate cu titlu accesoriu în raport cu leasingul clădirii.