

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat  
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

**Cauza C-155 din 2012, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. Servicii de depozitare, manipulare și sortare. În ce condiții aceste servicii sunt considerate servicii în legătura cu bunurile imobile.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

27 iunie 2013

„TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolele 44 și 47 – Locul unde se consideră că sunt efectuate operațiunile taxabile – Legătură fiscală – Noțiunea «prestări de servicii legate de bunuri imobile» – Serviciu transfrontalier complex de depozitare de mărfuri”

În cauza C-155/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 8 februarie 2012, primită de Curte la 30 martie 2012, în procedura

**Minister Finansów**

împotriva

**RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.,**

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, doamna M. Berger și domniile A. Borg Barthet, E. Levits și J.-J. Kasel (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o., de W. Varga, radca prawny;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de M. Szpunar, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de K. Paraskevopoulou și de M. Germani, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Hottiaux și de C. Soulay, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 31 ianuarie 2013,

pronunță prezenta

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

### Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 44 și 47 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO L 44, p. 11, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Minister Finansów (ministrul de finanțe), pe de o parte, și RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. (denumită în continuare „RR”), o societate de drept polonez plătitoare de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), pe de altă parte, în legătură cu stabilirea, în scopul perceperii acestei taxe, a locului unde se consideră că este efectuată o prestare de servicii de depozitare de mărfuri.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 Articolul 44 din Directiva TVA prevede:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

4 Articolul 47 din directiva menționată prevede:

„Locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile și de servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, de exemplu, serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier, este locul unde este situat bunul imobil respectiv.”

#### *Dreptul polonez*

5 Articolul 5 alineatul 1 punctul 1 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (ustawa o podatku od towarów i usług) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poziția 535), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede că livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate pe teritoriul național sunt supuse TVA-ului.

6 Articolul 8 alineatele 1 și 4 din Legea privind TVA-ul prevede:

„1. «prestările de servicii» vizate la articolul 5 alineatul 1 punctul 1 înseamnă orice serviciu prestat în favoarea unei persoane fizice, a unei persoane juridice sau a unei entități fără personalitate juridică și care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 7, inclusiv:

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

1. cesiunea de drepturi asupra activelor imateriale, indiferent de forma actului juridic;
2. obligația de a nu face ori de a tolera un act sau o situație;
3. prestarea de servicii efectuată pe baza unui ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii.

[...]

4. În scopul stabilirii locului de prestare a serviciului, serviciile se identifică cu ajutorul clasificărilor statistice, în cazul în care dispozițiile legale sau dispozițiile de punere în aplicare atribuie simboluri statistice pentru aceste servicii.”

7 Conform articolului 28b alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, locul prestării serviciului, în cazul prestării acestuia în beneficiul unei persoane impozabile, este locul unde aceasta din urmă are sediul sau domiciliul, sub rezerva alineatelor 2-4 și a articolului 24, a articolului 28f alineatul 1, a articolului 28g alineatul 1 și a articolelor 28i, 28j și 28n.

8 În temeiul articolului 28b alineatul 2 din Legea privind TVA-ul, în cazul în care prestările de servicii sunt efectuate la sediul comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul sau domiciliul său, locul de prestare a acestor servicii este considerat a fi sediul comercial fix.

9 Articolul 28e din Legea privind TVA-ul are următorul cuprins:

„Locul de prestare a serviciilor legate de un bun imobil, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de utilizare și exploatare a bunurilor imobile și de servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, de exemplu serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier, este locul unde este situat bunul imobil respectiv.”

### Cauza principală și întrebarea preliminară

10 În cadrul exercitării activităților sale comerciale, RR furnizează operatorilor economici, plătitori de TVA și cu sediul în alte state membre decât Republica Polonă, un serviciu complex de depozitare de mărfuri. Această prestare de servicii cuprinde printre altele preluarea mărfurilor în antrepozit, plasarea acestora în spații de depozitare adecvate, păstrarea acestor mărfuri, ambalarea lor pentru clienți, precum și predarea, descărcarea și încărcarea mărfurilor. În plus, pentru anumiți parteneri contractuali care furnizează mărfuri către grupuri informatice, serviciul în cauză include și reambalarea în pachete individuale a materialelor livrate în pachete colective. Punerea la dispoziție a spațiilor de depozitare reprezintă numai unul dintre numeroasele elemente care fac parte din procesul logistic gestionat de RR. În plus, pentru serviciul în cauză, aceasta din urmă apelează la propriul personal, precum și la ambalaje ale căror costuri reprezintă un element al remunerației serviciului. Partenerii contractuali ai RR care au comandat serviciul de depozitare nu au sediul și nici un sediu comercial fix pe teritoriul polonez.

11 La 25 martie 2010, RR a formulat o cerere de interpretare individuală privind stabilirea locului de prestare a serviciului complex de depozitare în scopul calculării TVA-ului. Potrivit acestei societăți, locul unde este efectuată o prestare de servicii de tipul celei pe care o oferă trebuie să fie acela al sediului beneficiarului prestării. În consecință, serviciile oferite de RR nu ar trebui să fie supuse TVA-ului în Polonia. Mai precis, serviciul complex de depozitare de mărfuri nu ar trebui să fie

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

considerat drept un serviciu legat de un bun imobil. Astfel, intenția părților nu ar fi aceea de a conferi beneficiarilor serviciului în cauză un drept de utilizare a suprafeței antrepozitului, ci ar fi vorba numai despre păstrarea mărfurilor în stare nemodificată și despre efectuarea tuturor prestațiilor suplimentare care au legătură cu un astfel de serviciu.

12 În interpretarea individuală adoptată la 8 iunie 2010, administrația fiscală poloneză, reprezentată de Minister Finansów, a considerat în schimb că serviciile de depozitare de mărfuri aveau caracterul unor prestări de servicii legate de un bun imobil și că, în consecință, acestea se încadrau la articolul 28e din Legea privind TVA-ul. În aceste condiții, locul prestării acestor servicii ar fi locul unde se află bunul imobil utilizat ca antrepozit.

13 RR a introdus o acțiune împotriva interpretării individuale menționate, afirmând că interpretarea articolului 28e din Legea privind TVA-ul susținută de Minister Finansów se îndepărtează de modul de redactare și de interpretarea articolului 47 din Directiva TVA, că această interpretare este contrară principiului coerenței din dreptul Uniunii și că riscă să afecteze aplicarea uniformă a sistemului de drept menționat în statele membre. Astfel, în conformitate cu dispozițiile acestei directive, prestările de servicii legate de un bun imobil ar reprezenta servicii privind un astfel de bun imobil. Or, exact aceasta nu ar fi situația prestării de servicii în discuție în litigiul principal.

14 Prin hotărârea din 25 noiembrie 2010, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Łódź) a admis acțiunea menționată, considerând că serviciile furnizate de RR nu sunt prestări de servicii care au legătură cu bunuri imobile. În special, potrivit acestei instanțe, nu este posibil ca serviciile în cauză să fie clasificate în categoria serviciilor care presupun „acordarea de drepturi de utilizare a bunurilor imobile”, în măsura în care contractele încheiate între RR și cocontractanții săi au ca obiect manipularea și gestionarea activă a mărfurilor depozitate în antrepozitele acesteia din urmă. Clienților nu le este acordat niciun drept de utilizare a bunurilor imobile, sub nicio formă. Elementul determinant al unei prestări de servicii precum cea în discuție în litigiul principal ar fi gestiunea mărfurilor cu scopul de a permite clienților să le comercializeze cu maximum de eficacitate. Pe de altă parte, această prestare de servicii nu ar prezenta „o legătură suficient de directă cu un bun imobil” în sensul jurisprudenței Curții (Hotărârea din 7 septembrie 2006, Heger, C-166/05, Rec., p. I-7749) și, prin urmare, nu poate intra în domeniul de aplicare al articolului 47 din Directiva TVA. În consecință, întrucât serviciile în cauză sunt furnizate unor beneficiari stabiliți în afara teritoriului polonez, acestea nu ar trebui să fie impozitate în Polonia.

15 În susținerea recursului împotriva hotărârii menționate pe care l-a formulat la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă), Minister Finansów a arătat că, în speță, serviciul de depozitare ar constitui serviciul principal și preponderent, celelalte servicii oferite de RR decurgând din natura serviciului principal. Or, legătura strânsă a acestui serviciu cu bunul imobil desemnat în mod concret drept antrepozit nu ar putea fi negată. Prin urmare, locul impozitării acestui serviciu ar trebui să fie definit conform articolului 28e din Legea privind TVA-ul și ar fi situat, așadar, în Polonia.

16 Potrivit instanței de trimitere, din Hotărârea Heger, citată anterior, din Hotărârea din 3 septembrie 2009, RCI Europe (C-37/08, Rep., p. I-7533), și din Hotărârea din 27 octombrie 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, Rep., p. I-10675), rezultă că, pentru a stabili dacă este vorba despre o prestare de servicii legate de un bun imobil în sensul articolului 47 din Directiva TVA, trebuie să fie îndeplinite o serie de condiții. Or, în speță ar exista, desigur, o anumită legătură între prestarea de servicii în cauză și un bun imobil, dar această legătură nu ar avea decât un caracter secundar.

17 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„Normele care rezultă din articolele 44 și 47 din [Directiva TVA]

– trebuie interpretate în sensul că prestările de servicii complexe din domeniul depozitării de mărfuri, care cuprind preluarea mărfurilor într-un antrepozit, amplasarea lor în spații de depozitare adecvate, păstrarea acestor mărfuri pentru clienți, predarea, descărcarea și încărcarea mărfurilor, precum și, în legătură cu anumiți clienți, reambalarea în pachete individuale a materialelor livrate în pachete colective, reprezintă prestări de servicii legate de bunuri imobile, care, în conformitate cu articolul 47 din [Directiva TVA], sunt impozitate la locul unde este situat bunul imobil,

– sau [trebuie să] se considere că este vorba despre prestări de servicii care, în temeiul articolului 44 din [Directiva TVA], sunt impozitate la locul în care beneficiarul cărui îi sunt prestate serviciile are sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix ori, în lipsa acestuia, la domiciliul său stabil sau la locul său de reședință obișnuit?”

### Cu privire la întrebarea preliminară

18 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 47 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o prestare a unui serviciu complex de depozitare, constând în preluarea mărfurilor într-un antrepozit, amplasarea lor în spații de depozitare adecvate, păstrarea acestor mărfuri, ambalarea, predarea, descărcarea și încărcarea mărfurilor, precum și, în legătură cu anumiți clienți, reambalarea în pachete individuale a materialelor livrate în pachete colective, reprezintă o prestare de servicii legate de bunuri imobile în sensul acestui articol.

19 Pentru a oferi un răspuns util instanței de trimitere și având în vedere împrejurarea că operațiunea vizată de întrebarea preliminară cuprinde mai multe elemente, trebuie să se examineze în primul rând aspectul dacă această operațiune trebuie să fie considerată o prestație unică sau mai multe prestații distincte și independente care trebuie să fie apreciate separat din punctul de vedere al TVA-ului.

20 Într-adevăr, reiese din jurisprudența Curții că, în anumite împrejurări, mai multe prestații distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate separat și care ar da naștere astfel, în mod individual, la impozitare sau la scutire, trebuie să fie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente (Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06, Rep., p. I-897, punctul 51, și Hotărârea din 27 septembrie 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, punctul 15).

21 În această privință, Curtea a considerat că suntem în prezența unei prestații unice atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank, C-41/04, Rec., p. I-9433, punctul 22, și Hotărârea Field Fisher Waterhouse, citată anterior, punctul 16).

22 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP, C-349/96, Rec., p. I-973, punctul 30, Hotărârea din 10 martie

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, Rep., p. I-1457, punctul 54, precum și Hotărârea Field Fisher Waterhouse, citată anterior, punctul 17).

23 Deși este adevărat că instanța națională are competența de a stabili dacă persoana impozabilă furnizează o prestație unică într-un anumit caz și de a efectua toate aprecierile de fapt definitive în această privință, Curtea poate totuși să îi furnizeze orice element interpretativ util pentru soluționarea litigiului (a se vedea în acest sens Hotărârea Levob Verzekeringen și OV Bank, citată anterior, punctul 23, și Hotărârea din 19 iulie 2012, X, C-334/10, punctul 24).

24 În această privință, trebuie subliniat, după cum a arătat avocatul general la punctele 21-23 din concluzii, că reiese din dosarul prezentat Curții că, în cauza principală, depozitarea mărfurilor trebuie, în principiu, să fie considerată ca fiind prestația principală, iar preluarea, amplasarea, predarea, descărcarea și încărcarea mărfurilor ca fiind numai prestații accesorii. Astfel, pentru clienți, aceste din urmă prestații nu reprezintă în principiu un scop în sine, ci constituie operațiuni care le permit să beneficieze în cele mai bune condiții de serviciul principal.

25 Totuși, în ceea ce privește reambalarea mărfurilor livrate în ambalaje colective pentru a obține pachete individuale, trebuie să se adauge că această prestație, care este furnizată numai anumitor clienți, trebuie să fie considerată ca reprezentând o prestație principală autonomă în toate cazurile în care această reambalare nu este indispensabilă pentru a garanta o mai bună depozitare a mărfurilor în cauză.

26 Având în vedere împrejurarea că nu reiese din dosarul de care dispune Curtea că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere a avut în vedere această a doua situație, trebuie să se considere, pentru motivele care urmează, că prestarea complexă de servicii de depozitare în discuție în litigiul principal constituie o operațiune unică a cărei prestație principală constă în depozitarea de mărfuri.

27 În aceste condiții, trebuie, în al doilea rând, să se stabilească locul în care se consideră că această operațiune unică este efectuată.

28 În această privință, trebuie să se constate că Directiva TVA, la fel ca și 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 L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), pe care o înlocuiește, cuprinde, în titlul V, consacrat locului operațiunilor taxabile, capitolul 3, privind locul prestării de servicii, ale cărui secțiuni 2 și 3 enunță, după cum indică titlurile acestora, atât norme generale pentru determinarea locului taxării unei astfel de prestări, cât și dispoziții speciale privind prestări de servicii specifice.

29 Astfel, înainte de a putea decide dacă, într-o anumită situație, o prestare de servicii determinată intră în domeniul de aplicare al articolelor 44 și 45 din Directiva TVA, care prevede normele generale, trebuie clarificat aspectul dacă această situație este reglementată de una dintre dispozițiile particulare care figurează la articolele 46-59b din această directivă (a se vedea, prin analogie cu A șasea directivă, Hotărârea din 26 septembrie 1996, Dudda, C-327/94, Rec., p. I-4595, punctul 21).

30 În speță, trebuie să se analizeze dacă o prestare de servicii de depozitare precum cea în discuție în litigiul principal poate să intre în domeniul de aplicare al articolului 47 din Directiva TVA.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

31 În ceea ce privește modul de redactare a articolului 47, care corespunde în esență articolului 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, trebuie să se constate că prestările de servicii de depozitare nu fac parte dintre prestările enumerate în mod explicit la articolul 47, astfel încât nu se poate deduce din modul de redactare a acestuia o concluzie utilă pentru răspunsul la întrebarea adresată.

32 Cu toate acestea, reiese din jurisprudența Curții că numai prestările de servicii care prezintă o legătură suficient de directă cu un bun imobil intră în domeniul de aplicare al articolului 47 din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea Inter-Mark Group, citată anterior, punctul 30). O astfel de legătură caracterizează de altfel toate prestările de servicii enumerate la acest articol [a se vedea, în ceea ce privește articolul 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, Hotărârea Heger, citată anterior, punctul 24].

33 Or, în ceea ce privește noțiunea „bun imobil”, trebuie amintit că Curtea a statuat deja că una dintre caracteristicile esențiale ale unui astfel de bun este aceea că are legătură cu o anumită suprafață a teritoriului statului membru în care este situat (a se vedea în acest sens Hotărârea Heger, citată anterior, punctul 20).

34 Prin urmare, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 35 din concluzii, pentru ca o prestare de servicii să intre în domeniul de aplicare al articolului 47 din Directiva TVA, trebuie ca această prestare să fie legată de un bun imobil determinat în mod expres.

35 Cu toate acestea, în măsura în care un număr mare de servicii au legătură într-un mod sau altul cu un bun imobil, este necesar, în plus, ca prestarea de servicii să aibă ca obiect bunul imobil în sine. Aceasta este situația, printre altele, atunci când un bun imobil determinat în mod expres trebuie să fie considerat un element constitutiv al unei prestări de servicii, întrucât constituie un element central și indispensabil al acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea Heger, citată anterior, punctul 25).

36 Astfel, trebuie să se constate că prestările de servicii enumerate la articolul 47 din Directiva TVA, care vizează fie utilizarea sau amenajarea unui bun imobil, fie gestiunea, inclusiv exploatarea, și evaluarea unui astfel de bun, se caracterizează prin faptul că bunul imobil constituie el însuși obiectul prestației.

37 Rezultă că o prestare de servicii de depozitare precum cea în discuție în litigiul principal, care nu poate fi considerată ca privind amenajarea, gestiunea sau evaluarea unui bun imobil, poate intra în domeniul de aplicare al articolului 47 numai cu condiția ca beneficiarului acestei prestări să i se acorde un drept de utilizare a întregului sau a unei părți dintr-un bun imobil determinat în mod expres.

38 Dacă, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 42 și 43 din concluzii, s-ar stabili că beneficiarii unei astfel de prestări de servicii de depozitare nu au, de exemplu, niciun drept de acces la partea din imobil unde sunt depozitate mărfurile lor sau că bunul imobil pe care sau în care acestea trebuie să fie depozitate nu constituie un element central și indispensabil al prestării de servicii, ceea ce este de competența instanțelor naționale să verifice, o prestare de servicii precum cea în discuție în litigiul principal nu poate intra în domeniul de aplicare al articolului 47 din Directiva TVA.

39 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 47 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o prestare a unui serviciu complex de depozitare, constând în preluarea mărfurilor într-un antrepozit, amplasarea lor în spații de depozitare adecvate, păstrarea acestor mărfuri, ambalarea, predarea, descărcarea și încărcarea mărfurilor, intră în domeniul de aplicare al acestui articol numai dacă depozitarea constituie prestația principală a unei operațiuni unice și dacă se acordă

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

beneficiarilor acestei prestații un drept de utilizare a întregului sau a unei părți dintr-un bun imobil expres determinat.

### 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 întâi) declară:

**Articolul 47 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008, trebuie interpretat în sensul că o prestare a unui serviciu complex de depozitare, constând în preluarea mărfurilor într-un antrepozit, amplasarea lor în spații de depozitare adecvate, păstrarea acestor mărfuri, ambalarea, predarea, descărcarea și încărcarea mărfurilor, intră în domeniul de aplicare al acestui articol numai dacă depozitarea constituie prestația principală a unei operațiuni unice și dacă se acordă beneficiarilor acestei prestații un drept de utilizare a întregului sau a unei părți dintr-un bun imobil expres determinat.**