

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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-17/2018 Mailat – Închirierea unui bun imobil nu poate fi considerat transfer de active din punctul de vedere a TVA, chiar dacă chiriașul continuă aceiași activitate.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea) 19 decembrie 2018(*)

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

În cauza C-17/18,

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

Virgil Mailat,

Delia Elena Mailat,

Apcom Select SA,

CURTEA (Camera a zecea),

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

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Mailat, de L. Chiriac și de O. D. Crăciun, avocați;
- pentru doamna Mailat, de S. Bogdan și de D.-S. Chertes, avocați;

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

– pentru guvernul român, inițial de R.-H. Radu și ulterior de C.-R. Canțăr, de C.-M. Florescu și de E. Gane, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și de R. Lyal, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 19 și 29, precum și a articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

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

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 19 din Directiva TVA are următorul cuprins:

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

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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

4 Articolul 29 din această directivă prevede:

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

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

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(l) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.”

Dreptul român

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

„(1) În sensul prezentului articol:

[...]

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

[...]

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

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

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

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

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

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

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

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

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

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

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

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

21 Cu toate acestea, trebuie precizat că în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724), în cadrul căreia Curtea a formulat aceste considerații, era vorba despre transferul, în favoarea noului exploatant al activității comerciale în discuție în acea cauză, al proprietății asupra unui stoc de mărfuri și a echipamentului care servește acestei activități, în legătură cu care se considerase că reprezentau un ansamblu de bunuri mobile care era suficient pentru a asigura continuarea activității menționate.

22 În schimb, în speță, reiese din cererea de decizie preliminară că toate elementele necesare desfășurării activității economice în discuție în litigiul principal au făcut doar obiectul unei închirieri și că nu a avut loc un transfer al dreptului de proprietate aferent acestora.

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

24 Pentru a formula un răspuns util instanței de trimitere, se impune totuși să se arate că rezultă din observațiile prezentate Curții că un anumit număr de bunuri mobile nu ar fi fost închiriate, ci vândute cesionarului. Revine în final instanței naționale sarcina de a determina dacă aceste bunuri permiteau, singure, cesionarului să continue în mod autonom activitatea economică în discuție sau dacă bunul imobil care a făcut obiectul contractului de închiriere în discuție în litigiul principal era echipat cu instalații necesare continuării acestei activități economice.

25 În plus, este necesar să se adauge, pe de o parte, că, pentru a intra sub incidența noțiunii „transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora”, în sensul articolului 19 primul paragraf din Directiva TVA, trebuie ca cesionarul să fi avut intenția de a exploata fondul de comerț sau partea din întreprindere transferată, iar nu pur și simplu să lichideze imediat activitatea în cauză și, eventual, să vândă stocul (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 noiembrie 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punctul 44).

26 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că intențiile cumpărătorului pot sau, în anumite cazuri, trebuie să fie luate în considerare în contextul aprecierii globale a tuturor circumstanțelor unei operațiuni, cu condiția ca acestea să fie susținute de elemente obiective (Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punctul 38).

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

27 Or, deși este adevărat că, în cauza principală, este cert că chiriașul a continuat timp de mai mult de doi ani activitatea economică autonomă desfășurată anterior de locator și că, după cum rezultă din observațiile prezentate Curții, a preluat salariații, a păstrat aceiași furnizori și a onorat angajamentele comerciale deja luate de locator față de clientela acestuia din urmă, nu este mai puțin adevărat că acest locatar nu a fost niciodată în măsură, ca atare, să lichideze activitatea în cauză, în măsura în care, nedevenind proprietarul unei mari părți a elementelor necesare pentru exploatarea activității menționate, el nu avea capacitatea de a dispune de acestea.

28 Pe de altă parte, deși este adevărat că elemente precum durata închirierii consimțite și modalitățile convenite pentru a pune capăt acesteia trebuie să fie luate în considerare la aprecierea globală a operațiunii de transfer al unor active în sensul articolului 19 primul paragraf din Directiva TVA, nu este mai puțin adevărat că nici durata contractului de închiriere, nici posibilitatea de a rezilia acest din urmă contract printr-un preaviz pe termen scurt nu sunt, prin ele însele, determinante pentru a concluziona că cesionarul avea intenția de a lichida imediat fondul de comerț sau partea transferată dintr-o întreprindere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punctele 42 și 43). Or, din moment ce, în speță, după cum rezultă din cuprinsul punctului precedent, locatarul lui Apcom Select nu putea în orice caz să procedeze la lichidarea activității economice în cauză, împrejurarea că aplicarea articolului 19 primul paragraf din Directiva TVA nu poate fi refuzată numai pentru unul dintre aceste motive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punctele 42-44) nu este relevantă pentru calificarea operațiunii în discuție în litigiul principal în raport cu această dispoziție.

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

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

Cu privire la a doua întrebare

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

32 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că rezultă 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 27 iunie 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punctul 20 și jurisprudența citată).

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

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

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

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

36 Astfel, în ceea ce privește noțiunile „leasing” și „închiriere” care figurează la articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA, trebuie amintit că, în lipsa unei definiții a acestor noțiuni în dispoziția menționată, Curtea a definit „închirierea de bunuri imobile”, în sensul acestei dispoziții, ca fiind dreptul pe care proprietarul unui imobil îl acordă locatarului, în schimbul unei remunerații și pe o durată determinată, de a ocupa acest imobil și de a exclude orice altă persoană de la beneficiul unui astfel de drept (a se vedea în special Hotărârea din 4 octombrie 2001, „Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, punctul 55, și Hotărârea din 6 decembrie 2007, Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, punctul 17).

37 Pe de altă parte, potrivit jurisprudenței Curții, termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA, inclusiv noțiunile „leasing” și „închiriere de bunuri imobile”, 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 către o persoană impozabilă (Hotărârea din 6 decembrie 2007, Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, punctul 18 și jurisprudența citată).

38 În speță, trebuie, așadar, să se examineze dacă operațiunea în discuție în litigiul principal, și anume închirierea unui bun imobil care servea unei exploatare comerciale în același timp cu închirierea mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar necesare acestei exploatare, 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.

39 În această privință, reiese din dosarul prezentat Curții că închirierea bunurilor mobile care fac obiectul contractului de închiriere nu pare să poată fi disociată de închirierea bunului imobil în discuție în litigiul principal. De altfel, nu se contestă faptul că unele dintre aceste bunuri mobile, precum echipamentele și aparatele de bucătărie, sunt încorporate în acest bun imobil și trebuie, în acest stadiu, să fie considerate ca făcând parte integrantă din acesta. În măsura în care obiectele de inventar care au fost închiriate sau, în cazul unora dintre acestea, cesionate în același timp cu bunul imobil erau de asemenea afectate exploatarei restaurantului, cu același titlu ca acest din urmă bun, această închiriere/cesiune nu mai poate fi considerată că urmărește o finalitate proprie, ci se analizează ca un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal reprezentat de închirierea bunului imobil.

40 Prin urmare, închirierea bunului imobil trebuie să fie considerată ca reprezentând prestația principală în raport cu care celelalte prestații, și anume închirierea de mijloace fixe și de obiecte de inventar, nu sunt decât accesorii.

41 Având în vedere aceste considerații, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 135 alineatul (1) litera (I) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că un contract de închiriere având ca obiect un bun imobil care servea unei exploatare comerciale, precum și toate mijloacele fixe și

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

obiectele de inventar necesare acestei exploatări constituie o prestație unică în care închirierea bunului imobil este prestația principală.

Cu privire la cheltuielile de judecată

42 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 zecea) declară:

1) Noțiunea „transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora”, în sensul articolului 19 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie interpretată în sensul că nu acoperă operațiunea prin care un bun imobil care servea unei exploatări comerciale este închiriat, împreună cu mijloacele fixe și cu obiectele de inventar necesare acestei exploatări, chiar dacă locatarul continuă activitatea locatorului sub aceeași denumire.

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

Biltgen

Levits

Berger

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

Grefier

Președinte

A. Calot Escobar