HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

16 aprilie 2015*

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Închirierea unui bun imobil — Furnizare de electricitate, de energie pentru încălzire și de apă, precum și colectare a deșeurilor — Contracte între locator și furnizorii acestor bunuri și servicii — Prestații furnizate chiriașului considerate ca fiind efectuate de locator — Cheltuieli locative — Stabilirea bazei de impozitare — Posibilitatea de a include cheltuielile locative în baza de impozitare a serviciilor de închiriere — Operațiune constituită dintr-o prestație unică sau din mai multe prestații independente”

În cauza C-42/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 22 octombrie 2013, primită de Curte la 27 ianuarie 2014, în procedura

Minister Finansów

împotriva

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, domnul A. Ó Caoimh, doamna C. Toader și domnii E. Jarašiūnas și C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 27 noiembrie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Minister Finansów, de T. Tratkiewicz și de J. Kaute, în calitate de agenți;

— pentru Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, de K. Przygodzka și de A. Fajt, în calitate de agenți, asistați de K. Warfołomiejew, radca prawny, și de Ł. Adamczyk, doradca podatkowy;

— pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de A. Kramarczyk-Szaładzińska, în calitate de agenți;

— pentru guvernul elen, de K. Nasopoulou, în calitate de agent;

* Limba de procedură: polona.

— pentru guvernul Regatului Unit, de J. Beeko, în calitate de agent, asistată de R. Hill, barrister;

— pentru Comisia Europeană, de Ł. Habiak și de L. Lozano Palacios, 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 Directivei 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 2009/162/UE a Consiliului din 12 decembrie 2009 (JO 2010, L 10, p. 14, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Minister Finansów (ministrul finanțelor), pe de o parte, și Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (Agenția de bunuri imobiliare a armatei din Varșovia, denumită în continuare „Wojskowa Agencja Mieszkaniowa”), în legătură cu un aviz individual al Minister Finansów din 21 iunie 2011 de respingere a modului de calcul și de aplicare a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) reținut de aceasta în privința bunurilor livrate și a serviciilor prestate în cadrul închirierii unor bunuri imobile.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA prevede:

„La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.”

4 Articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

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

5 Articolul 15 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

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

6 Articolul 24 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”

7 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

Dreptul polonez

8 Articolul 7 alineatul 1 din Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și servicii (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U nº 54, poziția 535) prevede:

„Livrarea de bunuri, prevăzută la articolul 5 alineatul 1 punctul 1, reprezintă transferul dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar […]”

9 Articolul 8 alineatul 1 din legea menționată prevede:

„Prestarea de servicii prevăzută 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 […]”

10 Articolul 29 alineatul 1 din legea menționată are următorul cuprins:

„Baza de impozitare constă în cifra de afaceri, sub rezerva alineatelor 2-21, a articolelor 30-32, a articolului 119, precum și a articolului 120 alineatele 4 și 5. Cifra de afaceri reprezintă suma datorată pentru vânzare din care se scade taxa datorată. Suma datorată cuprinde întreaga prestație datorată de cumpărător sau de un terț. Cifra de afaceri se majorează cu valoarea subvențiilor, a adaosurilor și a celorlalte plăți suplimentare similare primite și care influențează în mod direct prețul (suma datorată) pentru bunurile livrate sau pentru serviciile prestate de persoana impozabilă, din care se scade taxa datorată.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa este o persoană publică, responsabilă printre altele cu închirierea bunurilor imobile ale statului care i-au fost încredințate. În cadrul acestei activități, ea refacturează prestații care cuprind, pe de o parte, furnizarea anumitor utilități, și anume electricitate, încălzire și apă, precum și, pe de altă parte, colectarea deșeurilor, transferând chiriașului costurile pe care le-a suportat pentru cumpărarea acestor bunuri și servicii de la terți furnizori. În ceea ce privește utilitățile, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa facturează chiriașului avansuri, al căror cuantum a fost stabilit în contractul de închiriere, aplicând cota de impozitare aplicabilă fiecăreia dintre utilități, iar ulterior, la finalul anului, ea regularizează conturile în funcție de consumul efectiv al chiriașului de electricitate, de energie pentru încălzire și de apă.

12 Întrucât cota de TVA a crescut de la 1 ianuarie 2011, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa și-a pus problema cotei aplicabile sumelor care figurează în facturile sale emise după această dată, fie pentru a solicita soldul restant datorat de chiriași, fie pentru a regulariza suma percepută în exces. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa s-a adresat Minister Finansów pentru a solicita un aviz individual, indicând cotele pe care le considera aplicabile.

13 În avizul său individual din 21 iunie 2011, Minister Finansów a arătat că modul de calcul al TVA-ului avut în vedere de Wojskowa Agencja Mieszkaniowa era incorect și a subliniat că furnizarea de utilități și colectarea deșeurilor făceau parte dintr-un ansamblu care constituia o prestație unică, și anume serviciul de închiriere. Prin urmare, se impunea includerea acestor prestații diverse în baza de impozitare a acestui serviciu care reprezenta prestația principală și aplicarea în cazul lor a unei cote de impunere unică, și anume cea aplicabilă serviciului menționat. Minister Finansów a precizat că această cotă era de 23 % începând din 1 ianuarie 2011 și de 22 % anterior acestei date.

14 Întrucât administrația și-a menținut poziția descrisă în anunțul individual, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa a formulat o acțiune la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Varșovia), care, prin hotărârea din 17 iulie 2012, a anulat avizul emis de Minister Finansów.

15 Această instanță a statuat că redevențele datorate pentru furnizarea utilităților și pentru colectarea deșeurilor trebuiau incluse în baza de impozitare a serviciului de închiriere, ca element al chiriei, cu excepția cazului în care rezultă clar din contractul de închiriere că toate sau unele dintre aceste redevențe nu sunt incluse în chirie, ci sunt plătite în mod distinct de chiriaș.

16 Instanța menționată a considerat că Wojskowa Agencja Mieszkaniowa nu furnizase informații clare în această privință și că Minister Finansów ar fi trebuit să îi solicite precizări înainte de a adopta avizul individual.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie a precizat că lipsa unui contract încheiat direct între chiriaș și furnizorii de utilități și ai serviciului de colectare a deșeurilor nu implică în mod necesar ca locatorul să furnizeze chiriașului un serviciu unic de închiriere de natură complexă.

18 Minister Finansów a formulat recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă).

19 Potrivit acestei instanțe, cauza are consecințe practice importante, întrucât, în ceea ce privește în special furnizarea de apă, după cum aceasta este facturată în mod distinct sau inclusă în chirie, cota de TVA aplicabilă va fi de 8 % sau de 23 %. Instanța amintită are totuși îndoieli cu privire la interpretarea Directivei TVA în lumina jurisprudenței Curții, în special în ceea ce privește aspectul dacă locatorul furnizează o prestație unică sau mai multe prestații distincte.

20 În aceste condiții Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 14 alineatul (1), articolul 15 alineatul (1) și articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că livrările de electricitate, de energie destinată încălzirii și de apă, precum și prestațiile de colectare a deșeurilor, asigurate chiriașului care utilizează direct aceste bunuri și servicii de un operator terț specializat, sunt în realitate efectuate de locator atunci când acesta a încheiat un contract pentru livrarea bunurilor și prestarea serviciilor respective și doar impută costurile lor chiriașului care utilizează efectiv spațiul respectiv?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, costurile privind electricitatea, energia destinată încălzirii și apa, precum și cele privind colectarea deșeurilor, utilizate de chiriaș, majorează baza de impozitare (chiria) prevăzută la articolul 73 din Directiva TVA pentru prestarea serviciului de închiriere sau livrările de bunuri și prestările de servicii în cauză constituie prestații distincte de serviciul de închiriere al spațiului?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

21 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 14 alineatul (1), articolul 15 alineatul (1) și articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, în cadrul închirierii unui bun imobil, furnizarea de electricitate, de energie pentru încălzire și de apă, precum și colectarea deșeurilor, asigurate de operatori terți

chiriașului care utilizează direct aceste bunuri și servicii, trebuie considerate ca fiind efectuate de locator în cazul în care acesta a încheiat contractele pentru furnizarea prestațiilor respective și doar impută costurile lor chiriașului.

22 Instanța de trimitere precizează că are o îndoială în legătură cu acest aspect în special în urma lecturii Hotărârii Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), care privește interpretarea articolului 5 alineatul (1) 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 L 145, p. 1), devenit articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA.

23 În hotărârea menționată, care privește un contract de leasing de autovehicule care permite locatarului vehiculului în leasing să alimenteze vehiculul cu carburant în numele și pe seama locatorului acestui vehicul, Curtea a examinat dacă trebuie să se considere că acesta din urmă efectua o livrare de carburant locatarului vehiculului respectiv.

24 Curtea a dat un răspuns negativ, amintind că, potrivit articolului 5 alineatul (1) din Directiva 77/388, „«[l]ivrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”. Curtea a subliniat că noțiunea de livrare a unui bun include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care autorizează cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul său. Ea a considerat că societățile petroliere ar transfera locatarului vehiculului în leasing puterea de a dispune, în fapt, de carburant ca un proprietar și că nu era vorba despre o livrare de carburant efectuată de aceste societăți locatorului vehiculului în leasing și, în consecință, nici despre o livrare efectuată de acesta din urmă locatarului vehiculului respectiv (Hotărârea Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punctele 31-36).

25 Trebuie subliniat că faptele aflate la baza unui astfel de contract se disting de faptele aflate la baza unui contract de închiriere a unui bun imobil însoțit de prestații precum cele în discuție în litigiul principal.

26 Astfel, în cadrul unui contract precum cel în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), locatarul vehiculului în leasing cumpără el însuși carburantul de la stații de benzină, alegând în mod liber calitatea și cantitatea acestuia, precum și momentul cumpărării. Curtea a decis că acordul de gestionare a carburantului dintre locatorul vehiculului în leasing și locatarul vehiculului respectiv nu este un contract de livrare de carburant, ci constituie mai degrabă un contract de finanțare a cumpărării acestuia (Hotărârea Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punctul 36).

27 În schimb, într-un contract precum cel în discuție în litigiul principal, în care locatorul încheie contractul pentru furnizarea prestațiilor reprezentate de furnizarea de utilități și de colectarea de deșeuri, locatorul este cel care cumpără prestațiile în cauză pentru bunul imobil pe care îl oferă spre închiriere. Este adevărat că chiriașul utilizează direct prestațiile respective, însă nu le cumpără de la operatori terți specializați. Astfel, considerațiile privind cumpărarea de carburant din Hotărârea Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), care sunt valabile pentru articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA, nu se aplică, în cadrul unui contract de închiriere precum cel în discuție în litigiul principal, nici furnizării de electricitate, de energie pentru încălzire și de apă, care constituie de asemenea bunuri în temeiul articolului 15 din Directiva TVA, nici prestării unui serviciu care se încadrează la articolul 24 din Directiva TVA, precum colectarea deșeurilor. Din faptul că locatorul a cumpărat prestațiile care constau în livrarea acestor bunuri și în prestarea acestor servicii rezultă că trebuie să se considere că el este cel care furnizează prestațiile respective chiriașului.

28 Prin urmare, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 14 alineatul (1), articolul 15 alineatul (1) și articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, în cadrul închirierii unui bun imobil, furnizarea de electricitate, de energie pentru încălzire și de apă, precum și

colectarea deșeurilor, asigurate de operatori terți chiriașului care utilizează direct aceste bunuri și servicii, trebuie considerate ca fiind efectuate de locator în cazul în care acesta a încheiat contractele pentru furnizarea prestațiilor respective și doar impută costurile lor chiriașului.

Cu privire la a doua întrebare

29 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că închirierea unui bun imobil și furnizarea de apă, de electricitate și de energie pentru încălzire, precum și colectarea deșeurilor care însoțesc această închiriere trebuie considerate ca reprezentând o prestație unică sau mai multe prestații distincte și independente care trebuie apreciate în mod individual din punctul de vedere al TVA-ului.

30 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în scopuri de TVA, fiecare prestație trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă, astfel cum reiese din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA (Hotărârea Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punctul 14, și Hotărârea BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 29).

31 Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în anumite împrejurări, mai multe prestații formal distincte 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. Aceasta este situația și în cazul în care una sau mai multe prestații constituie o prestație principală, iar cealaltă sau celelalte prestații constituie una sau mai multe prestații accesorii care beneficiază de același tratament fiscal precum prestația principală (Hotărârea BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 30). 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 Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punctul 17 și jurisprudența citată).

32 Pentru a determina dacă prestațiile furnizate constituie mai multe prestații independente sau o prestație unică, trebuie identificate elementele caracteristice ale operațiunii în cauză (Hotărârea BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 32).

33 În ceea ce privește cheltuielile locative precum cele în discuție în litigiul principal, Curtea a avut deja două ocazii să precizeze ce elemente trebuie considerate caracteristice.

34 În Hotărârea RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365), Curtea a arătat că, în ceea ce privește curățenia în părțile comune ale unui imobil, serviciul putea fi efectuat în diferite moduri, și anume, în special, de un terț care facturează costul acestui serviciu direct locatarilor sau de un locator care angajează în acest scop propriul personal sau recurge la o întreprindere care prestează servicii de curățenie. În speță, serviciul fiind facturat în mod distinct de închirierea de către locator și cele două prestații putând să fie separate una de cealaltă, Curtea a statuat că nu se putea considera că acestea constituie o prestație unică (Hotărârea RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, punctele 22 și 24).

35 În Hotărârea Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597), Curtea a statuat că conținutul unui contract de închiriere poate constitui un indiciu important. În ceea ce privește, în speță, un contract de închiriere a spațiului de birouri de către un cabinet de avocatură, ea a subliniat că, potrivit informațiilor de care dispunea, acesta prevedea că, în plus față de închirierea spațiilor, locatorul trebuie să furnizeze locatarului un anumit număr de prestații care dau naștere unor cheltuieli locative pentru neplata cărora poate fi reziliat contractul de închiriere. Curtea a considerat că motivul

economic al încheierii contractului menționat părea a fi nu numai obținerea dreptului de a ocupa spațiile vizate, ci și obținerea de către locatar a unui ansamblu de prestări de servicii. Curtea a concluzionat că contractul de închiriere desemna o prestație unică între locator și locatar. În analiza sa, Curtea a luat în considerare în special punctul de vedere al unui locatar mediu al spațiilor comerciale vizate, și anume birouri de avocatură (Hotărârea Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punctul 23).

36 Trebuie arătat că aceste două hotărâri privesc prestații care, precum cele în discuție în litigiul principal, sunt în general utile, chiar necesare, pentru folosința corespunzătoare a bunului imobil închiriat. Din această jurisprudență rezultă că aceste prestații pot exista independent de închirierea unui bun imobil. Cu toate acestea, potrivit unor împrejurări particulare, în special potrivit conținutului contractului, ele pot constitui prestații accesorii sau pot fi indisociabil legate de închirierea menționată și pot forma împreună cu aceasta o prestație unică.

37 Rezultă în special din Hotărârea BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punctele 44 și 45) că elementele care reflectă interesele părților contractante, cum sunt, de exemplu, modalitățile de tarifare și de facturare, pot fi luate în considerare pentru stabilirea elementelor caracteristice ale operațiunii vizate. Se impune în special să se verifice dacă, potrivit termenilor contractului, chiriașul și locatorul urmăresc în primul rând să obțină și, respectiv, să ofere spre închiriere un bun imobil și nu urmăresc decât în subsidiar să obțină și, respectiv, să furnizeze alte prestații, chiar dacă acestea sunt necesare unei folosințe corespunzătoare a bunului.

38 Astfel, trebuie să se țină cont de împrejurările de mai jos, care permit să se distingă două ipoteze principale.

39 În primul rând, dacă chiriașul are posibilitatea să își aleagă prestatorii și/sau modalitățile de utilizare a bunurilor sau a serviciilor în cauză, prestațiile care privesc aceste bunuri sau servicii pot, în principiu, să fie considerate distincte de închiriere. În special, dacă chiriașul poate să decidă în legătură cu consumul de apă, de electricitate sau de energie pentru încălzire, care poate fi verificat prin montarea unor contoare individuale și facturat în funcție de consumul respectiv, prestațiile care privesc aceste bunuri sau servicii pot, în principiu, să fie considerate distincte de închiriere. În ceea ce privește servicii precum cel de curățenie a părților comune ale unui imobil în coproprietate, acestea trebuie să fie considerate distincte de închiriere dacă pot fi organizate de fiecare chiriaș individual sau de chiriași în mod colectiv și dacă în toate cazurile facturile adresate chiriașului menționează furnizarea acestor bunuri și prestarea acestor servicii în rubrici diferite de chirie.

40 În această ipoteză, simpla împrejurare că neplata cheltuielilor locative permite locatorului să rezilieze contractul de închiriere nu împiedică în niciun fel posibilitatea ca prestațiile la care se referă aceste cheltuieli să constituie prestații distincte de închiriere (a se vedea în acest sens Hotărârea BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 47).

41 În plus, nici împrejurarea că chiriașul dispune de posibilitatea de a obține aceste prestații de la un prestator pe care îl alege nu este în sine determinantă, dat fiind că posibilitatea ca elementele unei prestații unice să fie, în alte împrejurări, furnizate izolat este inerentă conceptului de operațiune unică compusă (Hotărârea Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punctul 26).

42 În al doilea rând, dacă un bun imobil oferit spre închiriere pare în mod obiectiv, pe plan economic, să formeze un tot unitar cu prestațiile care îl însoțesc, se poate considera că acestea din urmă constituie împreună cu închirierea o prestație unică. Aceasta poate fi situația printre altele în ceea ce privește închirierea unor birouri la cheie, gata să fie folosite cu furnizarea de utilități și a altor prestații, și închirierea unor bunuri imobile pe perioade scurte, în special pentru vacanțe sau în scopuri profesionale, care este oferită cu prestațiile respective fără ca acestea din urmă să poată fi separate de ea.

43 Pe de altă parte, dacă locatorul nu dispune el însuși de posibilitatea de a alege liber, fără să depindă, printre altele, de alți locatori, prestatorii și modalitățile de utilizare a bunurilor sau a serviciilor care însoțesc închirierea, prestațiile în cauză sunt în general indisociabil legate de închiriere și pot fi de asemenea considerate ca formând un tot unitar și, în consecință, o prestație unică împreună cu aceasta din urmă. Această situație se regăsește în special atunci când locatorul, proprietar al unei părți dintr-un imobil colectiv, este obligat să apeleze la prestatori desemnați de ansamblul coproprietății și să plătească o cotă-parte din cheltuielile colective aferente unor astfel de prestații, pe care o impută apoi chiriașului.

44 În această a doua ipoteză, luarea în considerare separat a furnizării de prestații și a închirierii, în ceea ce privește supunerea lor la plata TVA-ului, ar constitui o descompunere artificială a unei operațiuni economice unice.

45 Astfel, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, care, conform precizărilor făcute în cadrul ședinței, privește închirierea unui mare număr de bunuri imobile cu destinații diferite, care variază de la un hangar până la utilizarea ca locuință, de către un chiriaș, trebuie să se verifice în cadrul fiecărei închirieri dacă, în ceea ce privește utilitățile, chiriașul are libertatea să decidă în privința consumului său în cantitatea pe care o dorește. În această privință, existența unor contoare individuale și facturarea potrivit cantității de bunuri utilizate este un indiciu important care sugerează că trebuie să se considere că furnizarea de utilități constituie o prestație distinctă de închiriere. În ceea ce privește colectarea deșeurilor, dacă chiriașul poate alege prestatorul sau poate încheia un contract direct cu acesta, chiar dacă, pentru motive care țin de facilitate, nu își exercită această alegere sau această posibilitate, ci obține această prestație de la operatorul desemnat de locator pe baza unui contract încheiat între aceștia din urmă, această împrejurare constituie un indiciu în favoarea existenței unei prestații distincte de închiriere. Dacă, în plus, cuantumul datorat pentru colectarea deșeurilor și cel datorat pentru închiriere apar în rubrici diferite pe factură, trebuie să se considere că locatorul nu furnizează o prestație unică ce cuprinde închirierea și prestația menționată.

46 În toate cazurile, este de competența instanței naționale să facă aprecierile necesare ținând cont de ansamblul împrejurărilor în care are loc închirierea și în care se efectuează prestațiile care o însoțesc, în special de conținutul contractului însuși.

47 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că:

— Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că închirierea unui bun imobil și furnizarea de apă, de electricitate și de energie pentru încălzire, precum și colectarea deșeurilor care însoțesc această închiriere trebuie, în principiu, să fie considerate ca reprezentând mai multe prestații distincte și independente, care trebuie apreciate în mod individual din punctul de vedere al TVA-ului, cu excepția situației în care unele elemente ale operațiunii, inclusiv cele care indică rațiunea economică a încheierii contractului, 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.

— Este de competența instanței naționale să facă aprecierile necesare ținând cont de ansamblul împrejurărilor în care are loc închirierea și în care se efectuează prestațiile care o însoțesc, în special de conținutul contractului însuși.

Cu privire la cheltuielile de judecată

48 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 treia) declară:

1) **Articolul 14 alineatul (1), articolul 15 alineatul (1) și articolul 24 alineatul (1) 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 2009/162/UE a Consiliului din 12 decembrie 2009, trebuie interpretate în sensul că, în cadrul închirierii unui bun imobil, furnizarea de electricitate, de energie pentru încălzire și de apă, precum și colectarea deșeurilor, asigurate de operatori terți chiriașului care utilizează direct aceste bunuri și servicii, trebuie considerate ca fiind efectuate de locator în cazul în care acesta a încheiat contractele pentru furnizarea prestațiilor respective și doar impută costurile lor chiriașului.**

2) **Directiva menționată trebuie interpretată în sensul că închirierea unui bun imobil și furnizarea de apă, de electricitate și de energie pentru încălzire, precum și colectarea deșeurilor care însoțesc această închiriere trebuie, în principiu, să fie considerate ca reprezentând mai multe prestații distincte și independente care trebuie apreciate în mod individual din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, cu excepția situației în care unele elemente ale operațiunii, inclusiv cele care indică rațiunea economică a încheierii contractului, 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.**

   Este de competența instanței naționale să facă aprecierile necesare ținând cont de ansamblul împrejurărilor în care are loc închirierea și în care se efectuează prestațiile care o însoțesc, în special de conținutul contractului însuși.

Semnături