HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

9 iulie 2020*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 288 primul paragraf punctul 4 – Regimul special pentru întreprinderile mici – Metoda de calcul al cifrei de afaceri anuale ce servește drept referință în scopul aplicării regimului special pentru întreprinderile mici – Noțiunea de «operațiune imobiliară accesorie» – Închirierea unui bun imobil de către o persoană fizică ce exercită mai multe profesii liberale”

În cauza C-716/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Timișoara (România), prin decizia din 1 noiembrie 2018, primită de Curte la 14 noiembrie 2018, în procedura

CT

împotriva

Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul inspecție persoane fizice,

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul soluționare contestații 1,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan, președinte de cameră, și domnii I. Jarukaitis, E. Juhász (raportor), M. Ilešič și C. Lycourgos, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru CT, de N. Șvidchi, avocat;

– pentru guvernul român, inițial de E. Gane, de L. Lițu, de O.-C. Ichim și de C.-R. Canțăr, în calitate de agenți, ulterior de E. Gane, de L. Lițu și de O.-C. Ichim, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și de J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 6 februarie 2020,

* Limba de procedură: româna.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 288 primul paragraf punctul 4 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009 (JO 2010, L 10, p. 14) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între CT, pe de o parte, și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul inspecție persoane fizice (denumită în continuare „AJFP Caraș-Severin”) și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul soluționare contestații 1, pe de altă parte, în legătură cu metoda de calcul al cifrei sale de afaceri anuale în vederea aplicării, în privința sa, a regimului special pentru întreprinderile mici prevăzut de Directiva TVA.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 9 din Directiva TVA prevede:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.

[…]”

4 Potrivit articolului 135 alineatul (1) litera (l) și articolului 135 alineatul (2) din această directivă:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[…]

(l) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.

(2) Sunt 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) [litera] (l).”

5 Articolul 174 alineatul (2) din directiva menționată prevede următoarele:

„Prin derogare de la alineatul (1), următoarele sume sunt excluse de la calculul proratei de deducere:

(a) valoarea cifrei de afaceri aferente livrărilor de bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice;

(b) valoarea cifrei de afaceri aferente operațiunilor imobiliare și financiare accesorii;

(c) valoarea cifrei de afaceri aferente operațiunilor prevăzute la articolul 135 alineatul (1) literele (b)-(g), în măsura în care operațiunile în cauză sunt accesorii.”

6 Titlul XII din Directiva TVA, intitulat „Regimuri speciale”, cuprinde un capitol 1, intitulat „Regimul special pentru întreprinderile mici”. În secțiunea 2 din acest capitol, intitulată „Scutiri sau diminuări treptate”, figurează articolele 282-292 din această directivă.

7 Potrivit articolului 282 din directiva menționată, scutirile și diminuările treptate de taxe prevăzute în această secțiune se aplică livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate de întreprinderile mici.

8 Articolul 287 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Statele membre care au aderat după 1 ianuarie 1978 pot scuti persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în monedă națională al următoarelor sume, la cursul de schimb din ziua aderării lor:

[…]

18. România: 35 000 [de euro];

[…]”

9 Articolul 288 din Directiva TVA prevede:

„Cifra de afaceri ce servește drept referință în scopul aplicării regimului prevăzut în prezenta secțiune se constituie din următoarele sume, exclusiv [taxa pe valoarea adăugată (TVA)]:

1. valoarea livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii, în măsura în care sunt impozitate;

2. valoarea operațiunilor care sunt scutite, cu dreptul de deducere a TVA achitată în stadiul anterior, în temeiul articolelor 110 sau 111, articolului 125 alineatul (1), articolului 127 sau articolului 128 alineatul (1);

3. valoarea operațiunilor care sunt scutite în temeiul articolelor 146-149 și articolelor 151, 152 sau 153;

4. valoarea operațiunilor imobiliare, operațiunilor financiare prevăzute la articolul 135 alineatul (1) literele (b)-(g) și valoarea serviciilor de asigurare, cu excepția cazului în care aceste operațiuni au caracterul de operațiuni accesorii.

Cu toate acestea, cesiunile de active fixe corporale sau necorporale ale unei întreprinderi nu se iau în considerare în scopul calculării cifrei de afaceri.”

10 Potrivit articolului 1 din Decizia de punere în aplicare 2012/181/UE a Consiliului din 26 martie 2012 de autorizare a României de a introduce o măsură specială de derogare de la articolul 287 din Directiva 2006/112 (JO 2012, L 92, p. 26), „[p]rin derogare de la articolul 287 punctul 18 din Directiva [TVA], România este autorizată să acorde o scutire de la plata TVA persoanelor impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în moneda națională al sumei de 65 000 [de euro] la cursul de schimb din data aderării sale la Uniunea Europeană”.

Dreptul român

11 Articolul 127 din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), astfel cum a fost modificată prin Legea nr. 343 din 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, partea I, nr. 662 din 1 august 2006) (denumit în continuare „Codul fiscal”), intitulat „Persoane impozabile și activitatea economică”, prevede:

„(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alineatul (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liber[al]e sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

12 Articolul 141 din acest cod, intitulat „Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării”, prevede la alineatul (2):

„Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

[…]

e) arendarea, concesionarea, închirierea și leasingul de bunuri imobile […]”

13 Articolul 152 alineatul (1) din codul menționat, intitulat „Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici”, are următorul cuprins:

„Persoana impozabilă stabilită în România conform articolului 125^{1} alineatul (2) litera a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65 000 [de] euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220 000 [de] lei, poate aplica scutirea de taxă […] pentru operațiunile prevăzute la articolul 126 alineatul (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform articolului 143 alineatul (2) litera b).”

14 Articolul 152 alineatul (2) din același cod stabilește operațiunile a căror valoare totală, fără taxă, servește drept referință în scopul aplicării regimului special pentru întreprinderile mici și prevede condiția ca aceste operațiuni să nu fie accesorii activității principale a persoanei impozabile.

15 Articolul 153 din Codul fiscal, intitulat „Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA”, prevede:

„(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de [TVA] cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent […], după cum urmează: […]

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la articolul 152 alineatul (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;

[…]”

16 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004), astfel cum au fost modificate prin Hotărârea nr. 670 din 4 iulie 2012 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, partea I, nr. 481 din 13 iulie 2012), prevedeau la punctul 47 alineatul (3):

„O operațiune este accesorie activității principale dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a. realizarea acestei operațiuni necesită resurse tehnice limitate privind echipamentele și utilizarea de personal;

b. operațiunea nu este direct legată de activitatea principală a persoanei impozabile; și

c. suma achizițiilor efectuate în scopul operațiunii și suma taxei deductibile aferente operațiunii sunt nesemnificative.”

17 Aceste norme metodologice de aplicare prevedeau, la punctul 61 alineatul (1), în ceea ce privește articolul 152 din Codul fiscal:

„În sensul articolului 152 alineatul (2) din Codul fiscal, o operațiune este accesorie activității principale dacă se îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute la punctul 47 alineatul (3).”

Litigiul principal și întrebările preliminare

18 Reclamantul din litigiul principal, cadru didactic universitar, desfășoară mai multe profesii în mod independent, și anume profesiile de expert contabil, de consultant în domeniul fiscal, de practician în insolvență, precum și pe cea de avocat, și obține, în plus, venituri în calitate de autor de articole, de cărți și de tratate. El a dobândit în anul 2008, în calitate de persoană fizică, un cod de înregistrare fiscală pentru „activități de contabilitate și audit financiar, consultant în domeniul fiscal”, care corespund profesiilor de expert contabil și de consultant în domeniul fiscal.

19 Reclamantul din litigiul principal, care și-a stabilit sediul profesional pentru desfășurarea majorității activităților la adresa sa personală, a declarat exercitarea profesiei sale de practician în insolvență la adresa unui imobil aflat în coproprietatea sa și a unei alte persoane și care este în parte închiriat unei societăți comerciale la care este asociat-administrator. Această societate, identificată în scopuri de TVA, are sediul social în acest imobil, unde desfășoară în special activități de consultanță pentru

afaceri și management, de contabilitate și de audit financiar, precum și de consultanță în domeniul fiscal. Obiectul principal de activitate declarat al societății menționate este următorul: „Activități de consultanță pentru afaceri și management”.

20 În anul 2016, reclamantul din litigiul principal a fost supus unei inspecții fiscale privind TVA-ul aferent activității sale economice în calitate de persoană fizică, la finalizarea căreia AJFP Caraș-Severin a constatat că, în cursul anului 2012, cifra sa de afaceri fusese mai mare de 220 000 RON (aproximativ 65 000 de euro), constituind în acea perioadă plafonul de referință pentru aplicarea regimului special pentru întreprinderile mici în România. Prin urmare, printr-o decizie de impunere, această autoritate fiscală a stabilit în sarcina reclamantului din litigiul principal suma pe care acesta ar fi trebuit să o achite de la data la care avea obligația să obțină înregistrarea în scopuri de TVA, și anume 1 septembrie 2012.

21 Pentru a stabili dacă cifra de afaceri anuală a reclamantului din litigiul principal depășise acest plafon de referință în anul 2012, AJFP Caraș-Severin a luat în considerare veniturile obținute de acesta nu numai din exercitarea diferitelor sale profesii liberale și din drepturile sale de autor, ci și din închirierea imobilului menționat. Calculul efectuat de această autoritate nu includea nici veniturile salariale obținute de persoana interesată în calitate de cadru didactic universitar, nici pe cele obținute din activitatea de avocat, aceste din urmă venituri fiind deja supuse TVA-ului în cadrul societății civile profesionale de avocați la care era asociat.

22 Mai precis, după ce a constatat că, în anul 2012, cuantumul total al veniturilor reclamantului din litigiul principal relevant în vederea aplicării regimului special pentru întreprinderile mici provenea în proporție de 69 % din activitatea de practician în insolvență, de 17 % din închirierea imobilului al cărui coproprietar era și de 14 % din activitatea de expertiză contabilă și de consultanță în domeniul fiscal, AJFP Caraș-Severin a considerat că activitatea principală a persoanei interesate era, în cursul acelui an, activitatea de practician în insolvență. Această autoritate a precizat că închirierea imobilului nu putea fi calificată drept „operațiune accesorie” acestei activități principale, în sensul articolului 152 alineatul (2) din Codul fiscal, veniturile obținute din aceasta neputând fi astfel excluse din calculul cifrei de afaceri care servește drept referință pentru a determina aplicarea regimului special pentru întreprinderile mici.

23 Reclamantul din litigiul principal a formulat contestație împotriva deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală al AJFP Caraș-Severin. Prin decizia din 22 august 2017, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul soluționare contestații 1 a respins această contestație.

24 Reclamantul din litigiul principal a formulat o acțiune în contencios administrativ împotriva acestei decizii. Prin hotărârea din 26 martie 2018, Tribunalul Timiș a respins această acțiune în contencios administrativ.

25 În aceste condiții, reclamantul din litigiul principal a formulat recurs la instanța de trimitere, prin care susține că închirierea bunului imobil al cărui coproprietar este reprezintă o operațiune accesorie, în sensul articolului 152 alineatul (2) din Codul fiscal, și că veniturile obținute din aceasta nu trebuie incluse în calculul cifrei de afaceri în scopul aplicării regimului special pentru întreprinderile mici. Curtea de Apel Timișoara, considerând că soluționarea litigiului cu care este sesizată necesită interpretarea dispozițiilor Directivei TVA, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dacă, în împrejurări precum cele din litigiu, în care o persoană fizică desfășoară activitate economică prin exercitarea mai multor profesii liberale, precum și prin închirierea unui bun imobil, obținând astfel venituri cu caracter de continuitate, dispozițiile articolului 288 [primul paragraf] punctul 4 din Directiva [TVA] impun identificarea unei activități profesionale determinate, ca activitate principală, pentru a se verifica dacă închirierea poate fi calificată ca

operațiune accesorie la aceasta, iar în caz afirmativ, pe baza căror criterii ar putea fi identificată acea activitate principală, sau trebuie interpretate în sensul că toate activitățile profesionale prin care se realizează activitatea economică a acelei persoane fizice reprezintă «activitate principală»?

2) În condițiile în care bunul imobil închiriat de o persoană fizică unui terț nu este destinat și utilizat pentru desfășurarea restului activității economice a acesteia, neputându-se deci stabili legătura dintre acesta și exercitarea diferitelor profesii ale acelei persoane, dispozițiile articolului 288 [primul paragraf] punctul 4 din Directiva [TVA] permit calificarea operațiunii de închiriere ca «operațiune accesorie», cu consecința excluderii acesteia din calculul cifrei de afaceri ce servește drept referință în scopul aplicării regimului special de scutire pentru întreprinderile mici?

3) În ipoteza descrisă la cea de a doua întrebare, prezintă relevanță pentru calificarea ca «accesorie» a operațiunii de închiriere faptul că aceasta a fost realizată în beneficiul unui terț, persoană juridică în cadrul căreia persoana fizică are calitatea de asociat și administrator, care are sediul stabilit în acel imobil și care desfășoară activități profesionale de aceeași natură cu persoana fizică în discuție?”

Cu privire la întrebările preliminare

26 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 288 primul paragraf punctul 4 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în ceea ce privește o persoană impozabilă în calitate de persoană fizică a cărei activitate economică constă în exercitarea mai multor profesii liberale, precum și în închirierea unui bun imobil, o astfel de închiriere constituie o „operațiune accesorie”, în sensul acestei dispoziții, în vederea aplicării regimului special pentru întreprinderile mici.

27 Cu titlu introductiv, trebuie să se arate, în primul rând, că, în calitate de excepție de la sistemul comun al Directivei TVA, regimul special pentru întreprinderile mici prevăzut la articolele 281-294 din această directivă trebuie interpretat în mod strict și nu trebuie aplicat decât în măsura necesară atingerii obiectivului său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 mai 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, punctul 27 și jurisprudența citată).

28 În al doilea rând, în ceea ce privește închirierea de bunuri imobile, Curtea a statuat că este vorba despre o activitate economică ce intră în domeniul de aplicare al Directivei TVA în măsura în care operațiunea de închiriere este efectuată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, conform articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 ianuarie 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, punctul 19 și jurisprudența citată).

29 În al treilea rând, astfel cum a subliniat doamna avocată generală la punctele 30 și 31 din concluzii, închirierea unui bun imobil nu poate constitui o „operațiune imobiliară”, în sensul articolului 288 primul paragraf punctul 4 din Directiva TVA, decât în măsura în care este vorba despre o operațiune scutită, aspect pe care instanța de trimitere trebuie să îl verifice în lumina articolului 135 alineatul (1) litera (l) și a articolului 135 alineatul (2) ultimul paragraf din această directivă.

30 Având în vedere aceste observații introductive, trebuie să se arate că, întrucât articolul 288 primul paragraf punctul 4 din Directiva TVA nu conține nicio trimitere la dreptul statelor membre, noțiunea de „operațiune accesorie”, în sensul acestei dispoziții, constituie o noțiune autonomă de drept al Uniunii care trebuie interpretată în mod uniform pe teritoriul Uniunii, indiferent de calificările utilizate în statele membre, ținând seama nu numai de modul de redactare a dispoziției menționate, ci și de contextul în care se înscrie aceeași dispoziție, precum și de obiectivul pe care aceasta îl urmărește [a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 februarie 2020, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Înrolarea marinarilor în portul din Rotterdam), C-341/18, EU:C:2020:76, punctul 40 și jurisprudența citată].

31 În ceea ce privește modul de redactare a articolului 288 primul paragraf punctul 4 din Directiva TVA, trebuie să se arate că acesta nu precizează ce trebuie să se înțeleagă prin „operațiune accesorie”, noțiune care nu este, de altfel, definită de niciuna dintre celelalte dispoziții ale acestei directive.

32 În ceea ce privește contextul articolului 288 primul paragraf punctul 4 din Directiva TVA, trebuie să se menționeze articolul 174 alineatul (2) litera (b) din această directivă, care figurează în capitolul 2, intitulat „Prorata de deducere”, din titlul X, intitulat „Deduceri”, din directiva respectivă, care prevede că este exclusă de la calculul proratei de deducere valoarea cifrei de afaceri aferente „operațiunilor imobiliare și financiare accesorii”.

33 Această din urmă dispoziție corespunde în esență articolului 19 alineatul (2) 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), prin care legiuitorul Uniunii a înțeles să excludă de la calculul proratei cifra de afaceri aferentă operațiunilor care au un caracter neobișnuit în raport cu activitatea curentă a persoanei impozabile în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 martie 2008, Nordania Finans și BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, punctul 24).

34 În special, în vederea interpretării noțiunii de „operațiune accesorie” în sensul acestei dispoziții, Curtea a făcut trimitere la expunerea de motive care însoțește Propunerea de A șasea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, prezentată Consiliului Comunităților Europene de către Comisie la 29 iunie 1973 [COM(73) 950 final] (*Bulletin des Communautés européennes*, suplimentul 11/73, p. 20) (denumită în continuare „propunerea de A șasea directivă”). Potrivit acestei expuneri, „elementele avute în vedere la [articolul 19 alineatul (2) din această propunere] trebuie excluse de la calculul proratei, pentru a se evita posibilitatea ca ele să îi denatureze semnificația reală, în măsura în care astfel de elemente nu reflectă activitatea profesională a persoanei impozabile”. Potrivit expunerii menționate, „[a]ceasta este situația vânzărilor având ca obiect bunuri de investiții și a operațiunilor imobiliare sau financiare efectuate doar cu titlu accesoriu, mai precis care au doar o importanță secundară sau accidentală în raport cu cifra totală de afaceri a întreprinderii”. În aceeași expunere se precizează că, „[d]e altfel, aceste operațiuni nu sunt excluse decât dacă nu fac parte din activitatea profesională curentă a persoanei impozabile” (Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punctul 30).

35 Trebuie să se observe că articolul 288 primul paragraf punctul 4 din Directiva TVA răspunde acelorași considerații. Astfel, această dispoziție corespunde articolului 25 alineatul (2) din propunerea de A șasea directivă, devenit articolul 24 alineatul (4) din A șasea directivă 77/388. Conform expunerii de motive care însoțește propunerea de A șasea directivă, „[dispoziția menționată] prevede modalitatea de stabilire a cifrei de afaceri care servește drept referință în scopul aplicării unei scutiri și a unei reduceri”. Potrivit acestei expuneri, „[ea] exclude operațiunile mai mult sau mai puțin ocazionale care pot perturba, de la un an la altul, volumul cifrei de afaceri” și „de asemenea exclude operațiunile care, precum cesiunile de creanțe, nu exprimă dimensiunea reală a întreprinderii”.

36 Desigur, trebuie să se arate că există versiuni lingvistice ale Directivei TVA, în special versiunile în limbile bulgară, germană, engleză, croată, neerlandeză și slovenă, care nu conțin termenii identici „operațiuni accesorii” la articolul 174 alineatul (2) din Directiva TVA și la articolul 288 primul paragraf punctul 4 din această directivă.

37 Cu toate acestea, având în vedere considerațiile prezentate la punctele 34 și 35 din prezenta hotărâre, trebuie să se concluzioneze că noțiunile care figurează în aceste dispoziții, deși sunt utilizate în contexte diferite, au același obiect.

38 Astfel, noțiunea de „operațiune accesorie” desemnează anumite operațiuni care nu țin de activitatea profesională obișnuită a persoanei impozabile.

39 În contextul regimului special în cauză, calificarea unei operațiuni drept „operațiune accesorie” a persoanei impozabile nu impune nici să se identifice un element constitutiv al activității economice a acestei persoane impozabile ca fiind principal, nici ca ea să fie legată de vreo altă activitate economică a persoanei impozabile menționate. Această expresie trebuie considerată o noțiune autonomă.

40 O asemenea interpretare a articolului 288 primul paragraf punctul 4 din Directiva TVA este confirmată de obiectivul urmărit de regimul special pentru întreprinderile mici. În această privință, Curtea a arătat că regimul menționat prevede simplificări administrative care urmăresc consolidarea constituirii, a activității și a competitivității întreprinderilor mici, precum și menținerea unui raport rezonabil între sarcinile administrative legate de controlul fiscal și veniturile fiscale scăzute scontate. Astfel, regimul menționat urmărește scutirea atât a întreprinderilor mici, cât și a administrațiilor fiscale de asemenea sarcini administrative (Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, punctele 63 și 68, și Hotărârea din 2 mai 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, punctul 37).

41 Rezultă că, pentru a garanta realizarea obiectivului urmărit de regimul special pentru întreprinderile mici, nu trebuie să se impună asemenea sarcini administrative pentru operațiuni care nu țin de activitatea profesională obișnuită a persoanei impozabile.

42 Trebuie amintit că, în lumina dispozițiilor care figurează în prezent la articolul 174 alineatul (2) din Directiva TVA, Curtea a statuat că o activitate economică nu poate fi calificată drept „accesorie” dacă, printre altele, constituie prelungirea directă, permanentă și necesară a activității profesionale taxabile obișnuite a întreprinderii în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punctul 31).

43 În alte situații decât cea care figurează la punctul anterior, împrejurarea decisivă este de a ști dacă operațiunea imobiliară a fost sau nu efectuată în cadrul activității profesionale obișnuite a persoanei impozabile, împrejurare care trebuie examinată de autoritățile fiscale și, dacă este cazul, de instanțele naționale.

44 Astfel, autoritățile fiscale și instanțele naționale trebuie să ia în considerare elementele care le sunt prezentate, în special natura bunului imobil în cauză, originea finanțării achiziției acelui bun și utilizarea lui.

45 În ceea ce privește situația în discuție în litigiul principal, din decizia de trimitere reiese că, astfel cum a subliniat doamna avocată generală la punctele 51 și 52 din concluzii, pe de o parte, sediul activității de practician în insolvență desfășurate de reclamantul din litigiul principal este stabilit la adresa imobilului închiriat aflat în coproprietatea acestuia. Pe de altă parte, imobilul respectiv, compus din spații cu destinație de birouri, este închiriat de reclamantul din litigiul principal unei persoane juridice la care este asociat-administrator. În plus, această persoană juridică are sediul în imobilul menționat și exercită activități de aceeași natură cu cele exercitate de reclamantul din litigiul principal. Revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă aceste împrejurări demonstrează că închirierea în cauză ține de activitatea profesională obișnuită a persoanei impozabile.

46 Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 288 primul paragraf punctul 4 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în ceea ce privește o persoană impozabilă în calitate de persoană fizică a cărei activitate economică constă în exercitarea mai multor profesii liberale, precum și în închirierea unui bun imobil, o astfel de închiriere nu constituie o „operațiune accesorie”, în sensul dispoziției menționate, atunci când această operațiune este efectuată în cadrul unei activități profesionale obișnuite a persoanei impozabile.

Cu privire la cheltuielile de judecată

47 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 cincea) declară:

Articolul 288 primul paragraf punctul 4 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 22 decembrie 2009, trebuie interpretat în sensul că, în ceea ce privește o persoană impozabilă în calitate de persoană fizică a cărei activitate economică constă în exercitarea mai multor profesii liberale, precum și în închirierea unui bun imobil, o astfel de închiriere nu constituie o „operațiune accesorie”, în sensul dispoziției menționate, atunci când această operațiune este efectuată în cadrul unei activități profesionale obișnuite a persoanei impozabile.

Semnături