HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

17 decembrie 2020*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Scutire în favoarea leasingului și a închirierii de bunuri imobile – Reglementare națională care scutește de TVA furnizarea căldurii de către o asociație de proprietari de locuințe proprietarilor care fac parte din această asociație”

În cauza C-449/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal al landului Baden-Württemberg, Germania), prin decizia din 12 septembrie 2018, primită de Curte la 13 iunie 2019, în procedura

WEG Tevesstraße

împotriva

Finanzamt Villingen-Schwenningen,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din doamna A. Prechal, președintă de cameră, domnul K. Lenaerts, președintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a treia, domnii N. Wahl și F. Biltgen (raportor) și doamna L. S. Rossi, judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul german, de J. Möller și S. Eisenberg, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și L. Mantl, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 10 septembrie 2020,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: germana.

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 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 asociația de proprietari de locuințe și de părți de imobil WEG Tevesstraße (denumită în continuare „WEG Tevesstraße”), formată dintr-o societate cu răspundere limitată, o autoritate publică și o comună, pe de o parte, și Finanzamt Villingen-Schwenningen (Administrația fiscală din Villingen-Schwenningen, Germania) (denumită în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, în legătură cu stabilirea deducerii taxei pe valoarea adăugată (TVA) plătite în amonte privind costurile de achiziție și de exploatare ale unei centrale de cogenerare pentru anul 2012.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.”

4 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„«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.”

5 Articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA are următorul cuprins:

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

6 Articolul 15 alineatul (1) din Directiva TVA dispune:

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

7 Articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[…]

(l) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.”

8 Articolul 136 din Directiva TVA dispune:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(a) livrarea de bunuri utilizate exclusiv pentru o activitate scutită în temeiul articolelor 132, 135, 371, 375, 376 și 377, articolului 378 alineatul (2), articolului 379 alineatul (2) și articolelor 380-390b, în cazul în care bunurile respective nu au făcut obiectul unui drept de deducere;

(b) livrarea de bunuri la a căror achiziție sau utilizare taxa pe valoarea adăugată aferentă nu a fost deductibilă, în temeiul articolului 176.”

Dreptul german

9 Articolul 1 alineatul (1) punctul 1 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din 21 februarie 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), în versiunea aplicabilă în litigiul principal (denumită în continuare „UStG”), prevede:

„Sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri următoarele operațiuni:

1. livrările și alte operațiuni efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de un întreprinzător în cadrul activității sale economice. […]”

10 În temeiul articolului 4 punctul 13 din UStG, sunt scutite de TVA „serviciile pe care asociațiile de proprietari de locuințe […] le furnizează proprietarilor de locuințe și proprietarilor de părți de imobil, în măsura în care serviciile constau în punerea la dispoziție a proprietății comune în vederea utilizării, întreținerii, reparării și pentru alte operațiuni de gestionare a acestei proprietăți comune, precum și în furnizarea căldurii și a unor bunuri similare”.

11 Articolul 9 alineatul (1) din UStG prevede că operatorul economic poate renunța la scutirea prevăzută la articolul 4 punctul 13 menționat în cazul în care operațiunea este efectuată în scopul desfășurării activității economice a unui alt operator economic.

12 Articolul 15 alineatele (1), (2) și (4) din UStG prevede printre altele:

„(1) Întreprinzătorul poate deduce următoarele valori ale taxei aferente intrărilor:

1. taxa datorată legal pentru livrări și alte prestări care au fost efectuate în favoarea întreprinderii sale de către un alt întreprinzător.

[…]

(2) Deducerea impozitului plătit în amonte nu se aplică taxei pentru livrările, importul și achiziția intracomunitară de bunuri, precum și pentru celelalte prestații pe care întreprinzătorul le utilizează în scopul următoarelor operațiuni:

1. operațiunile scutite;

[…]

(4) Dacă întreprinzătorul utilizează un bun sau o altă prestație livrată, importată sau achiziționată în interiorul Comunității numai parțial în vederea realizării operațiunilor care nu dau drept de deducere, partea din taxa aferentă intrărilor care este imputabilă din punct de vedere economic operațiunilor menționate nu este deductibilă […]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

13 În anul 2012, WEG Tevesstraße a construit, pe terenul care aparținea proprietarilor acestei asociații, o centrală de cogenerare în vederea exploatării sale. Energia electrică generată de această centrală a fost livrată unui distribuitor de energie, în timp ce căldura produsă a fost livrată proprietarilor asociației menționate. WEG Tevesstraße a cerut o deducere a TVA-ului și a solicitat, în acest temei, de la Finanzamt un cuantum total de 19 765,17 euro corespunzător TVA-ului achitat în amonte, aferent costurilor de achiziție și de exploatare ale centralei menționate pentru anul 2012.

14 În luna decembrie 2014, Finanzamt a emis o decizie de impunere privind TVA-ul pentru anul 2012, prin care a admis deducerea TVA-ului achitat în amonte în ceea ce privește cuantumul aferent producției de energie electrică, care ar reprezenta 28 % din cuantumul solicitat, dar a refuzat deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru cuantumul aferent producției de căldură, care ar reprezenta 72 % din cuantumul solicitat. În susținerea opiniei sale, Finanzamt a arătat că furnizarea căldurii de către o asociație de proprietari proprietarilor din această asociație este, în conformitate cu articolul 4 punctul 13 din UStG, o operațiune scutită de TVA.

15 Ca urmare a respingerii de către Finanzamt a contestației formulate de WEG Tevesstraße, aceasta a introdus o acțiune la instanța de trimitere pentru a obține deducerea TVA-ului achitat în amonte privind cuantumul corespunzător producției de căldură. În sprijinul acțiunii sale, ea susține în esență că dispoziția menționată din UStG este contrară dreptului Uniunii, întrucât Directiva TVA nu conține nicio dispoziție care să permită scutirea furnizării căldurii de către o asociație de proprietari acestora din urmă.

16 Din cererea de decizie preliminară reiese că, la fel ca o parte a doctrinei germane, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la aspectul dacă scutirea prevăzută la articolul 4 punctul 13 din UStG se poate întemeia pe articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA și, prin urmare, dacă Directiva TVA se opune sau nu unei asemenea reglementări naționale.

17 În aceste condiții, Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal al landului Baden-Württemberg, Germania) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile Directivei [TVA] trebuie interpretate în sensul că se opun reglementării unui stat membru potrivit căreia furnizarea energiei termice de către asociațiile de proprietari către proprietarii de locuințe este scutită de [TVA]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

18 Prin intermediul întrebării sale preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care scutește de TVA furnizarea căldurii de către o asociație de proprietari de locuințe proprietarilor care fac parte din această asociație.

19 Cu titlu introductiv, este necesar să se arate, așa cum a procedat domnul avocat general la punctul 20 din concluziile sale, că, pentru a putea oferi un răspuns util instanței de trimitere, trebuie să se țină seama de elementele de fapt și de drept care caracterizează această cerere.

20 În această privință, trebuie să se constate că întrebarea adresată se întemeiază pe premisa potrivit căreia activitatea în discuție în litigiul principal constituie o operațiune supusă TVA-ului, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

21 Mai întâi, această premisă este, de fapt, confirmată de însuși obiectul întrebării preliminare. Astfel, scutirile prevăzute de Directiva TVA nu au vocația de a se aplica decât activităților care intră în domeniul de aplicare al aceleiași directive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iunie 1998, Fischer, C-283/95, EU:C:1998:276, punctul 18, Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punctul 59, și Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 26), astfel încât, dacă furnizarea căldurii în discuție în litigiul principal nu ar intra în domeniul de aplicare al Directivei TVA, nu s-ar pune problema dacă această directivă se opune sau nu unei scutiri precum cea care figurează la articolul 4 punctul 13 din UStG. În plus, această premisă este confirmată de împrejurarea că instanța de trimitere menționează în mod explicit, în cererea sa de decizie preliminară, articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

22 În continuare, după cum reiese din observațiile prezentate de guvernul german, legiuitorul german a considerat că scutirea instituită la articolul 4 punctul 13 din UStG era necesară, din moment ce prestările și furnizările efectuate de asociațiile de proprietari de locuințe în beneficiul membrilor lor sunt, în principiu, supuse TVA-ului.

23 În sfârșit, după cum a arătat instanța de trimitere în cererea sa de decizie preliminară, din jurisprudența Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), mai precis din hotărârea din 20 septembrie 2018, IV R 6/16 (DE:BFH:2018:U.200918.IVR6.16.0, punctul 56), reiese că furnizarea căldurii în schimbul unei remunerații, efectuată de o asociație de proprietari de locuințe către membrii săi, constituie o furnizare supusă TVA-ului în temeiul articolului 1 alineatul (1) punctul 1 din UStG, care însă trebuie să fie scutită de această taxă în temeiul articolului 4 punctul 13 din UStG.

24 În această privință, trebuie amintit că, deși este adevărat că Directiva TVA stabilește un domeniu de aplicare foarte larg pentru TVA, această taxă vizează numai activitățile cu caracter economic (Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 20 și jurisprudența citată).

25 Astfel, potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, referitor la operațiunile impozabile, sunt supuse la plata TVA-ului, printre altele, livrările de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare (Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 21 și jurisprudența citată).

26 În ceea ce privește activitatea în discuție în litigiul principal, și anume furnizarea căldurii, este necesar să se arate că, în conformitate cu articolul 15 alineatul (1) din Directiva TVA, căldura este considerată bun corporal. Prin urmare, această activitate constituie o livrare de bunuri, în sensul articolului 14 alineatul (1) din această directivă.

27 În ceea ce privește aspectul dacă o livrare intervine cu titlu oneros, trebuie amintit că Curtea a statuat în mod repetat că faptul că o livrare de bunuri este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, presupune existența unei legături directe între bunul livrat și contravaloarea primită. O astfel de legătură directă nu există decât dacă se stabilește între furnizor și cumpărător un raport juridic în care au loc prestații reciproce, prețul primit de furnizor constituind contravaloarea efectivă a bunului livrat. În plus, această contrapartidă trebuie să constituie o valoare subiectivă, primită în mod real și exprimată în bani (Hotărârea din 13 iunie 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punctul 43 și jurisprudența citată).

28 În speță, din dosarul prezentat Curții reiese – aspect care trebuie totuși verificat de instanța de trimitere – că fiecare proprietar care face parte din WEG Tevesstraße plătește acestei asociații o contrapartidă pentru aprovizionarea cu căldură, al cărei cuantum este stabilit în funcție de consumul

său individual de căldură, astfel cum este indicat pe contorul său individual. Dacă o asemenea situație s-ar confirma, ar trebui să se concluzioneze că furnizarea căldurii în discuție în litigiul principal are loc „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

29 În ceea ce privește noțiunea de „persoană impozabilă în scopuri de TVA”, și deși calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA a unei asociații de proprietari de locuințe precum WEG Tevesstraße nu pare să fie repusă în discuție de instanța de trimitere, trebuie amintit că, în temeiul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, „persoană impozabilă” înseamnă „orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective”. Potrivit jurisprudenței Curții, termenii utilizați la articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, în special formularea „orice persoană”, dau noțiunii de „persoană impozabilă” o definiție largă, axată pe independența în desfășurarea unei activități economice, în sensul că toate persoanele fizice sau juridice, atât publice, cât și private, precum și entitățile lipsite de personalitate juridică, dar care, în mod obiectiv, îndeplinesc criteriile care figurează în această dispoziție, trebuie considerate ca fiind impozabile în scopuri de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții, C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 27, precum și jurisprudența citată).

30 Pentru a constata independența în desfășurarea unei activități economice, este necesar să se controleze dacă persoana în cauză își desfășoară activitățile în numele și pe seama sa și pe proprie răspundere, precum și dacă suportă riscul economic legat de desfășurarea acestor activități (Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții, C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 28, precum și jurisprudența citată).

31 Deși, în final, instanței naționale, singura competentă să aprecieze situația de fapt, îi revine sarcina de a stabili, în lumina considerațiilor expuse la punctele 29 și 30 din prezenta hotărâre, dacă trebuie să se considere că o asociație de proprietari de locuințe precum WEG Tevesstraße exercită „în mod independent” o activitate precum cea în discuție în litigiul principal, care constă în producerea și comercializarea căldurii, Curtea, chemată să furnizeze instanței de trimitere răspunsuri utile, este competentă să dea indicații, întemeiate pe dosarul cauzei principale în discuție, precum și pe observațiile scrise și orale care i-au fost prezentate, de natură să îi permită acesteia din urmă să se pronunțe în litigiul concret cu care este sesizată.

32 În această privință, pe de o parte, așa cum a arătat domnul avocat general la punctul 49 din concluziile sale, din decizia de trimitere reiese că, în dreptul german, o asociație de proprietari de locuințe precum WEG Tevesstraße constituie o persoană juridică distinctă de proprietarii care fac parte din ea. În plus, interesele economice convergente dintre asociația proprietarilor de locuințe și proprietarii în cauză nu sunt suficiente pentru a se constata că asociația menționată nu exercită activitatea în discuție „în mod independent”, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA.

33 Pe de altă parte, este adevărat că, potrivit articolului 11 din Directiva TVA, fiecare stat membru poate, cu condiția consultării comitetului consultativ pentru TVA prevăzut la articolul 398 din această directivă, să considere ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale. Totuși, nu este necesar, în speță, să se examineze acest articol 11, dat fiind că din dosarul prezentat Curții nu reiese că administrația fiscală germană ar fi invocat, în cauza principală, unitatea fiscală în sensul dispoziției menționate.

34 Noțiunea de „activitate economică” este definită la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA ca incluzând toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiilor liberale. Din jurisprudența Curții reiese că această definiție evidențiază întinderea domeniului de aplicare al noțiunii de „activități economice”, precum și caracterul obiectiv al acestei noțiuni, în sensul că activitatea este considerată ca atare, independent de scopurile sau de rezultatele sale. Astfel, o activitate este în general calificată drept economică atunci când prezintă caracter permanent și este

efectuată în schimbul unei remunerații încasate de autorul operațiunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 noiembrie 2009, Comisia/Spania, C-154/08, nepublicată, EU:C:2009:695, punctul 89 și jurisprudența citată).

35 Presupunând că activitățile exercitate de o asociație de proprietari de locuințe precum WEG Tevesstraße constau în exercitarea unor funcții care îi sunt conferite de legislația națională, o astfel de împrejurare este, în sine, lipsită de relevanță pentru calificarea acestor prestații ca activități economice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 octombrie 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punctele 39 și 40).

36 În speță, furnizarea căldurii rezultă din exploatarea de către WEG Tevesstraße a unei centrale de cogenerare. După cum reiese din cuprinsul punctului 28 din prezenta hotărâre, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, nu pare să se conteste că furnizarea căldurii a avut drept contrapartidă o remunerație plătită de proprietarii care fac parte din această asociație. Nu se contestă nici faptul că veniturile astfel primite de asociația menționată aveau un caracter de continuitate. Pe de altă parte, din decizia de trimitere reiese că electricitatea produsă de centrala menționată este livrată unei întreprinderi de distribuție de energie și că această livrare a avut de asemenea drept contrapartidă o remunerație.

37 Atât din textul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, cât și din jurisprudența Curții reiese că, pentru a considera că exploatarea unui bun corporal sau incorporal este exercitată în scopul obținerii de venituri, este indiferent dacă această exploatare urmărește sau nu să genereze profit (Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 35 și jurisprudența citată).

38 Prin urmare, după cum confirmă, pe de altă parte, premisa pe care se întemeiază întrebarea preliminară, Directiva TVA este aplicabilă în speță, iar furnizarea căldurii în discuție în litigiul principal constituie o livrare de bunuri, în principiu, supusă TVA-ului, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din această directivă.

39 Acestea fiind clarificate, este necesar să se examineze, în primul rând, problema, ridicată de instanța de trimitere, precum și de guvernul german, dacă o scutire precum cea care figurează la articolul 4 punctul 13 din UStG poate intra sub incidența articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA, potrivit căruia statele membre scutesc „leasingul sau închirierea de bunuri imobile”. În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA, inclusiv noțiunile de „leasing” și de „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 o persoană impozabilă (a se vedea printre altele Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 37 și jurisprudența citată).

40 În plus, în lipsa unei definiții a acestor noțiuni în Directiva TVA, Curtea a definit „închirierea de bunuri imobile”, în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din directiva menționată, 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 printre altele Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 36 și jurisprudența citată).

41 Curtea a precizat de asemenea că scutirea prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA se explică prin faptul că închirierea de bunuri imobile, deși este o activitate economică, constituie în mod normal o activitate relativ pasivă, care nu generează nicio valoare adăugată semnificativă. Este necesar, așadar, să se facă distincție între o asemenea activitate și alte activități care fie au caracter de afaceri industriale și comerciale, fie au un obiect care este mai bine reprezentat de executarea unei prestații decât de simpla punere la dispoziție a unui bun, precum dreptul de a utiliza un teren de golf,

cel de a utiliza un pod prin plata unei taxe de trecere sau dreptul de a instala automate de țigări într-o unitate comercială [Hotărârea din 2 iulie 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Serviciu de găzduire într-un centru de date), C-215/19, EU:C:2020:518, punctul 41 și jurisprudența citată].

42 În cauza principală, după cum reiese din cererea de decizie preliminară, activitatea în discuție constă în furnizarea căldurii generate prin exploatarea de către WEG Tevesstraße a unei centrale de cogenerare. Or, printr-o asemenea furnizare de căldură, această asociație efectuează o simplă vânzare a unui bun corporal care este rezultatul exploatării unui alt bun corporal, în mod cert imobil, fără să acorde însă cumpărătorilor căldurii, mai precis proprietarilor care fac parte din asociația menționată, dreptul de a ocupa un imobil, în speță centrala de cogenerare, și de a exclude orice altă persoană de la beneficiul unui asemenea drept, în sensul jurisprudenței menționate la punctul 40 din prezenta hotărâre.

43 În ceea ce privește, în al doilea rând, problema, ridicată de asemenea de instanța de trimitere și de guvernul german, dacă o scutire precum cea care figurează la articolul 4 punctul 13 din UStG se întemeiază pe procesul-verbal nr. 7 al reuniunii Consiliului Uniunii Europene din 17 mai 1977 privind articolul 13 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”), trebuie amintit că, potrivit acestui proces-verbal, „Consiliul și Comisia [Europeană] declară că statele membre pot scuti punerea la dispoziție a proprietății comune în vederea utilizării, întreținerii, reparării și pentru alte operațiuni de gestionare a acestei proprietăți comune, precum și furnizarea căldurii și a unor bunuri similare, atunci când aceste operațiuni sunt efectuate de asociațiile de proprietari de locuințe în favoarea proprietarilor”.

44 În această privință, reiese dintr-o jurisprudență constantă că o declarație formulată în etapa actelor pregătitoare care conduc la adoptarea unei directive nu poate fi reținută pentru interpretarea acesteia atunci când textul dispoziției respective nu face nicio trimitere la conținutul declarației și, prin urmare, aceasta nu are efecte juridice (a se vedea printre altele Hotărârea din 22 octombrie 2009, Swiss Re Germany Holding, C-242/08, EU:C:2009:647, punctul 62 și jurisprudența citată).

45 Or, trebuie să se constate că această situație se regăsește în speță, din moment ce nici articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă, care prevede scutirea leasingului și a închirierii de bunuri imobile, nici articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA, care a înlocuit această dispoziție, nu conțin nici cel mai mic indiciu care să permită să se concluzioneze că declarația Consiliului și a Comisiei înscrisă în procesul-verbal menționat și-a găsit expresia în aceste dispoziții.

46 Prin urmare, este necesar să se concluzioneze că articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că o scutire precum cea care figurează la articolul 4 punctul 13 din UStG nu intră sub incidența acestei dispoziții.

47 Această concluzie nu este repusă în discuție de argumentul, prezentat de guvernul german și întemeiat implicit pe principiul neutralității fiscale, potrivit căruia furnizarea căldurii de către o asociație de proprietari de locuințe proprietarilor care fac parte din această asociație ar trebui să fie scutită de TVA pentru a se asigura egalitatea de tratament în ceea ce privește TVA-ul între, pe de o parte, proprietarii și locatarii de case unifamiliale, nesupuși TVA-ului, respectiv scutiți de TVA, atunci când își furnizează căldură lor înșiși în calitate de proprietari sau atunci când închiriază simultan casa și instalația de încălzire și, pe de altă parte, coproprietarii de imobile supuși TVA-ului atunci când asociația din care fac parte le furnizează căldură.

48 Astfel, este adevărat că, potrivit unei jurisprudențe consacrate, principiul neutralității fiscale, care reprezintă transpunerea de către legiuitorul Uniunii, în materie de TVA, a principiului general al egalității de tratament (Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punctul 41 și jurisprudența citată), se opune în special posibilității ca mărfuri sau prestări de servicii similare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod

diferit din punctul de vedere al TVA-ului (Hotărârea din 14 decembrie 2017, Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, punctul 52 și jurisprudența citată). În plus, din jurisprudența Curții reiese că principiul menționat trebuie să fie interpretat în sensul că o diferență de tratament cu privire la TVA între două livrări de bunuri sau între două prestări de servicii identice sau similare din punctul de vedere al consumatorului și care îndeplinesc aceleași nevoi ale acestuia este suficientă pentru a stabili o încălcare a acestui principiu (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 noiembrie 2011, The Rank Group, C-259/10 și C-260/10, EU:C:2011:719, punctul 36). Cu toate acestea, trebuie să se constate că argumentația prezentată de guvernul german se întemeiază pe compararea livrărilor de bunuri către două grupuri de consumatori clar distincte și că împrejurarea că aceste grupuri sunt potențial tratate diferit nu este decât consecința alegerii făcute de persoanele care fac parte din aceste grupuri de a fi sau de a nu fi proprietare ale unei locuințe într-un imobil aflat în proprietate comună.

49 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care scutește de TVA furnizarea căldurii de către o asociație de proprietari de locuințe proprietarilor care fac parte din această asociație.

Cu privire la cheltuielile de judecată

50 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:

Articolul 135 alineatul (1) litera (l) 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 să fie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care scutește de taxa pe valoarea adăugată furnizarea căldurii de către o asociație de proprietari de locuințe proprietarilor care fac parte din această asociație.

Semnături