CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 6 februarie 2020[1]

Cauza C-716/18

CT
împotriva
Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul inspecție persoane fizice, Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul soluționare contestații 1

[cerere de decizie preliminară formulată de Curtea de Apel Timișoara (România)]

„Cerere de decizie preliminară – Directiva 2006/112/CE – Articolele 287 și 288 din Directiva TVA – Regimul special pentru întreprinderile mici – Scutirea persoanelor impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește o anumită sumă – Calcularea acestei limite scutite în cazul existenței mai multor activități economice – Noțiunea de «operațiuni imobiliare» care nu au «caracterul de operațiuni accesorii», care trebuie incluse în cifra de afaceri”

I. Introducere

1. Prezenta cauză privește așa-numita scutire a întreprinderilor mici. În temeiul acestei scutiri, statele membre pot scuti de la plata taxei pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește o anumită valoare. În România, această valoare este de 65 000 de euro. Problema care se pune este de a ști cum trebuie calculat acest cuantum atunci când o persoană impozabilă efectuează mai multe activități. În speță, persoana impozabilă a obținut, în cursul anului 2012, venituri dintr-o activitate de consultanță în calitate de expert contabil, de consultant în domeniul fiscal și de avocat, în calitate de practician în insolvență, în calitate de scriitor și din închirierea unui bun imobil.

2. Întrucât România nu include în acest calcul veniturile/cifra de afaceri obținute din activitatea de avocat, limita de 65 000 de euro nu ar fi depășită decât în cazul în care sunt incluse veniturile din închiriere. Or, articolul 288 primul paragraf punctul 4 din Directiva TVA include în calcul „operațiunile imobiliare” numai atunci când acestea nu au caracterul de „operațiuni accesorii”. Curții i se oferă astfel, pentru prima dată, posibilitatea de a stabili dacă închirierea unui bun imobil trebuie calificată drept „operațiune imobiliară” și în ce situații trebuie considerată o „operațiune accesorie” nesemnificativă.

1 Limba originală: germana.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

3. Cadrul juridic al Uniunii îl constituie articolele 287 și 288 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare: Directiva TVA)[2].

4. Articolul 287 punctul 18 din Directiva TVA prevede:

„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 a următoarelor sume, la cursul de schimb din ziua aderării lor: […]

18. România: 35 000 EUR; […]”

5. Articolul 1 din Decizia de punere în aplicare a Consiliului din 26 martie 2012[3] autorizează România, prin derogare de la articolul 287 punctul 18 din Directiva 2006/112, să acorde o scutire de la plata TVA persoanelor impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în moneda națională a 65 000 de euro la cursul de schimb din data aderării sale la Uniunea Europeană.

6. 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 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.”

7. În plus, în ceea ce privește pro rata de deducere, articolul 174 alineatul (2) prevede următoarele:

„Prin derogare de la alineatul (1), următoarele sume sunt excluse de la calculul pro rata de deducere: […]

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

2 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 9/vol. 3, p. 7, în versiunea aplicabilă în anul 2012.

3 Decizia de punere în aplicare 2012/181/EU a Consiliului de autorizare a României de a introduce o măsură specială de derogare de la articolul 287 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2012, L 92, p. 26).

(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."

B. Dreptul român

8. În dreptul român, dispozițiile corespunzătoare se regăsesc în Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (denumită în continuare „Codul fiscal"). Articolul 152 din Codul fiscal prevede următoarele:

„(1) 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 euro, […] respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la articolul 126 alineatul (1) […].

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alineatului (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform articolului 145 alineatul (2) litera b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la articolul 141 alineatul (2) literele a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale […]."

9. Punctul 47 alineatul (3) din Hotărârea Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificată și completată prin Hotărârea nr. 670 din 4 iulie 2012, are următorul cuprins:

„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."

III. Situația de fapt și procedura preliminară

10. Astfel cum s-a menționat, reclamantul din litigiul principal (denumit în continuare „reclamantul") desfășoară, pe lângă activitatea de profesor universitar, mai multe profesiuni liberale, și anume cele de expert contabil, de consultant în domeniul fiscal, de practician în insolvență și de avocat. De asemenea, el obține ocazional venituri din drepturi de autor.

11. Potrivit legislației din România, reclamantul a dobândit un singur cod de înregistrare fiscală, pentru „activități de contabilitate și audit financiar, consultant în domeniul fiscal", corespunzător profesiilor de consultant în domeniul fiscal și de expert contabil. În vederea exercitării acestor profesii, reclamantul a declarat diferite sedii profesionale. Ca sediu al cabinetului individual de practician în insolvență este înregistrat un imobil aflat în proprietatea reclamantului.

12. Începând cu anul 2007, reclamantul obține de asemenea venituri din închirierea bunului imobil menționat. Bunul a fost închiriat unei societăți comerciale la care reclamantul este asociat și administrator. Această societate are sediul în imobilul închiriat și desfășoară în acest loc, printre altele, activități de consultanță, de contabilitate, de audit financiar și de consultanță în domeniul fiscal. Principalul obiect de activitate declarat este „activități de consultanță pentru afaceri și management”.

13. În anul 2016, reclamantul a fost supus unei inspecții fiscale cu privire la TVA-ul datorat pentru perioada 1 ianuarie 2011-30 iunie 2016. În urma acestei inspecții, Administrația Județeană a Finanțelor Publice (denumită în continuare „AJFP”) a constatat că, în cursul anului 2012, reclamantul ar fi depășit plafonul cifrei de afaceri de 220 000 de lei românești (RON) (65 000 de euro), instituit pentru aplicarea regimului special de scutire pentru întreprinderile mici, motiv pentru care reclamantul ar fi avut obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA. În consecință, AJFP a stabilit TVA-ul pe care reclamantul ar fi trebuit să îl plătească, și anume suma de 95 184 de lei.

14. Pentru a stabili cifra de afaceri menționată, AJFP a luat în considerare atât veniturile obținute de reclamant din profesiile liberale de consultant fiscal, de expert contabil și de practician în insolvență și din drepturi de autor, cât și pe cele rezultate din închirierea imobilului deținut în coproprietate. Nu au fost incluse în calcul nici veniturile din activitatea salariată în calitate de profesor, nici cele obținute din activitatea de avocat, supuse unei impozitări specifice.

15. AJFP a constatat că, în anul 2012, 69 % din totalul veniturilor reclamantului au fost obținute din activitatea de practician în insolvență, 17 % din închirierea bunului imobil și 14 % din activitatea de expert contabil și de consultant fiscal. Prin urmare, AJFP a considerat că activitatea principală a reclamantului în anul respectiv a fost cea de practician în insolvență, dată fiind ponderea veniturilor obținute din aceasta în comparație cu totalul veniturilor obținute din întreaga activitate economică, precum și că închirierea bunului imobil nu ar putea fi calificată ca „operațiune accesorie” acelei activități, pentru a putea fi exclusă de la calculul cifrei de afaceri a anului menționat.

16. Contestația formulată împotriva deciziei de impunere a fost respinsă prin decizia din 22 august 2017. Acțiunea în contencios administrativ introdusă împotriva acestei din urmă decizii a fost respinsă de Tribunalul Timiș (România) prin hotărârea din 26 martie 2018. Reclamantul a declarat recurs împotriva acestei hotărâri în fața instanței de trimitere. Curtea de Apel Timișoara (România) a suspendat procedura și a adresat Curții, în cadrul unei proceduri preliminare în temeiul articolului 267 TFUE, următoarele trei întrebări:

„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?"

17. În procedura în fața Curții au prezentat observații scrise reclamantul, România și Comisia Europeană.

IV. Apreciere juridică

18. Prin intermediul celor trei întrebări, care - astfel cum sugerează în mod întemeiat România - pot fi analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească modul în care trebuie să fie interpretat articolul 288 primul paragraf punctul 4 din Directiva TVA. Mai precis, aceasta solicită să se stabilească modul în care ar trebui să fie apreciată existența unor „operațiuni imobiliare" care „nu au caracterul unor operațiuni accesorii".

19. Aceasta depinde în mod determinant de sensul și de finalitatea scutirii prevăzute la articolul 287 din Directiva TVA (secțiunea A de mai jos). În această privință, trebuie să se stabilească dacă închirierea unui imobil este o „operațiune imobiliară" (secțiunea B de mai jos) și pe baza căror criterii această închiriere trebuie calificată drept „operațiune accesorie" în sensul articolului 288 primul paragraf punctul 4 din Directiva TVA (secțiunea C de mai jos). Dacă, în temeiul acestor criterii, închirierea din speță trebuie să fie considerată o astfel de operațiune accesorie (secțiunea D de mai jos), reclamantul nu ar depăși – în opinia instanței de trimitere – limita cifrei de afaceri pentru care se aplică scutirea prevăzută la articolul 287 din Directiva TVA.

20. Cu toate acestea, întrucât Curtea trebuie să ofere instanței de trimitere un răspuns util pentru soluționarea litigiului principal, este necesar să se arate, astfel cum susține Comisia, că din decizia de trimitere reiese că calculul scutirii pentru o întreprindere mică nu includea nici veniturile din activitatea salariată în calitate de profesor, nici veniturile din activitatea în calitate de avocat. Motivul este că acestea sunt supuse unei impozitări specifice.

21. Excluderea veniturilor dintr-o activitate salariată (în speță, cea de profesor) este explicabilă din perspectiva dreptului în materie de TVA, deoarece lipsesc operațiunile impozabile în această privință. Dat fiind însă că activitatea unui avocat independent constituie fără îndoială o activitate economică independentă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, aceasta presupune operațiuni impozabile, care, în principiu, sunt luate în calcul. Faptul că aceste operațiuni sunt sau nu sunt supuse unei alte impozitări este lipsit de relevanță. Situația ar fi diferită dacă reclamantul ar obține venituri ca avocat salariat (cu alte cuvinte, dintr-o activitate dependentă) sau dacă operațiunile nu ar fi fost realizate de el, ci de societate. Întrucât cererea de decizie preliminară nu este univocă în această privință, revine instanței naționale sarcina de a examina acest aspect.

A. Sensul și finalitatea scutirii prevăzute la articolul 287 din Directiva TVA

22. Pentru a putea aprecia dacă, în pofida operațiunilor de închiriere, reclamantul este încă susceptibil să intre sub incidența scutirii pentru întreprinderile mici[4] prevăzute la articolul 287 din Directiva TVA, trebuie să se stabilească mai întâi sensul și finalitatea acestei scutiri fiscale speciale. În măsura în care aceasta nu este legată în mod obiectiv de natura activității, ci doar de faptul că întreprinderea nu atinge personal o limită a cifrei de afaceri, articolul 287 din Directiva TVA prevede o scutire fiscală subiectivă.

4 A se vedea titlul capitolului 1 din titlul XII (Regimul special pentru întreprinderile mici).

23. Astfel cum Curtea a statuat deja [5] și cum am arătat cu altă ocazie [6], finalitatea acestei scutiri fiscale subiective constă în principal în realizarea unei simplificări administrative.

24. În lipsa unei astfel de limite, administrația fiscală ar trebui să trateze ca persoană impozabilă, începând cu primul euro, orice persoană care exercită o activitate economică în sensul articolului 9 din Directiva TVA, oricât de nesemnificativă ar fi ea. Aceasta ar genera costuri administrative nu numai pentru persoana impozabilă, ci și pentru administrația fiscală, care nu ar fi compensate de un venit fiscal corespunzător [7]. În lipsa unui venit fiscal corespunzător, această sarcină de supraveghere și costurile administrației financiare aferente acesteia ar trebui evitate, prin intermediul unei limite *de minimis*. Acest lucru este precizat de asemenea în Propunerea Comisiei privind A șasea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri din anul 1973. În cadrul acelui act se făcea deja trimitere expresă la dificultățile întâmpinate de statele membre pentru a aplica întreprinderilor mici regimul normal privind TVA-ul [8].

25. Avantajul oferit în acest sens întreprinderilor mici, cum ar fi, de exemplu, în sensul promovării noilor întreprinzători [9], este mai degrabă o reflectare decât sensul și finalitatea acestei reglementări. Acest lucru devine clar tocmai în lumina articolului 288 din Directiva TVA relevant în speță. Astfel, acesta precizează că limita *de minimis* prevăzută la articolul 287 din Directiva TVA (care poate fi stabilită de statele membre) nu privește dimensiunea întreprinderii sau durata anterioară a prezenței acesteia pe piață, ci numai dimensiunea venitului fiscal scontat.

26. În cifra de afaceri relevantă pentru a stabili existența unei așa-numite întreprinderi mici intră numai operațiunile impozabile (articolul 288 primul paragraf punctul 1 din Directiva TVA) și câteva operațiuni scutite (punctele 2-4) ale întreprinderii. Oricât de ridicată ar fi valoarea celorlalte operațiuni scutite, aceasta nu s-ar opune scutirii fiscale a celorlalte operațiuni impozabile. De exemplu, sunt incluse de asemenea marile spitale, în măsura în care acestea nu efectuează decât operațiuni impozabile cu valoare redusă. Aceste persoane impozabile pot trata operațiunile respective ca scutite chiar dacă, având în vedere dimensiunea lor, acestea nu pot fi desemnate, în limbajul general, drept întreprinderi mici sau, având în vedere durata lungă a activității lor pe piață, drept întreprinderi noi.

27. Faptul că această scutire nu urmărește promovarea întreprinderilor noi este de asemenea demonstrat de legătura dispoziției cu elementul național. Aceasta nu scutește decât operațiunile impozabile pe teritoriul național. Astfel, întreprinderile naționale mari, care au operațiuni impozabile de valoare ridicată în străinătate și doar operațiuni impozabile nesemnificative pe teritoriul național, nu intră totuși în domeniul de aplicare al scutirii fiscale. În plus, regimul prevăzut la articolul 287 din Directiva TVA nu prevede o marjă scutită, ci o limită în raport cu care se aplică scutirea. Odată depășită valoarea-limită, toate operațiunile devin impozabile începând cu primul euro, în timp ce marja scutită ar exista în mod permanent. Acest principiu de tip totul sau nimic nu este de natură să promoveze întreprinderile noi, întrucât defavorizează întreprinderile noi cu rezultate foarte bune în comparație cu întreprinderile noi care au rezultate mai puțin bune.

28. În concluzie, articolul 287 din Directiva TVA are ca obiect principal o simplificare administrativă în favoarea statelor membre.

5 Hotărârea din 2 mai 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punctul 37 *in fine*), și Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punctul 63).

6 Concluziile prezentate în cauza Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, punctul 33 *in fine*).

7 Acest aspect este menționat în mod expres în Hotărârea din 2 mai 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punctul 38).

8 A se vedea justificarea referitoare la articolul 25 (Întreprinderi mici) de la pagina 27 din Propunerea Comisiei din 20 iunie 1973, COM(73) 950 final.

9 A se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iulie 2019, B (Cifră de afaceri a comerciantului de autovehicule second-hand) (C-388/18, EU:C:2019:642, punctul 42 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punctele 63 și 70), precum și Concluziile noastre în cauza Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, punctele 33 și 54).

B. Cu privire la interpretarea condiției referitoare la „operațiunile imobiliare”

29. Dacă articolul 287 din Directiva TVA constituie o normă *de minimis*, care scutește operațiunile impozabile mai reduse în scopul simplificării administrative, acesta trebuie să fie interpretat în sens strict. O interpretare în sens larg nu este compatibilă cu caracterul de normă *de minimis*[10].

30. În plus, potrivit articolului 288 primul paragraf punctul 1 din Directiva TVA, pentru aplicarea limitei *de minimis*, în calculul cifrei de afaceri se include valoarea livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii, în măsura în care acestea sunt impozitate. Prin urmare, această dispoziție precizează în mod expres că *toate* operațiunile impozabile trebuie incluse în calcul.

31. În consecință, celelalte sume care trebuie incluse în calcul, menționate la punctele 2-4, nu pot privi decât operațiuni scutite. În caz contrar, menționarea separată a acestora ar fi lipsită de sens. Articolul 288 primul paragraf punctele 2 și 3 din Directiva TVA prevede de asemenea în mod expres caracterul scutit al operațiunilor în cauză.

32. De asemenea, expresia „operațiuni imobiliare” de la punctul 4 nu poate viza decât operațiunile imobiliare care intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) literele (j), (k) și (l) din Directiva TVA. Este, așadar, lipsit de relevanță faptul că legiuitorul Uniunii nu menționează în mod expres aceste norme, spre deosebire de operațiunile financiare menționate de asemenea la punctul 4.

33. Cu toate acestea, nu este pe deplin clar dacă sub incidența noțiunii de „operațiune imobiliară” intră numai comercializarea de bunuri imobile scutită [articolul 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din Directiva TVA] sau și închirierea de bunuri imobile scutită [articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA]. Astfel, modul de redactare indică mai degrabă prima variantă, întrucât celelalte versiuni lingvistice se referă mai curând la tranzacții (în limba franceză, „opérations immobilières”, în limba engleză, „real estate transactions”). Totuși, aceste versiuni lingvistice nu exclud posibilitatea ca și închirierea unui bun imobil să intre, în limbajul curent, sub incidența acestei noțiuni.

34. Având în vedere acest mod larg de redactare, sensul și finalitatea articolului 287 din Directiva TVA, și anume caracterul de normă *de minimis* al regimului prevăzut pentru întreprinderile mici, sunt decisive. Astfel, considerăm că noțiunea de operațiuni imobiliare scutite trebuie să fie interpretată în sens larg și să includă, cum propune Comisia, și operațiunile de închiriere de bunuri imobile scutite, astfel încât să se delimiteze domeniul de aplicare al articolului 287 din Directiva TVA.

35. În consecință, este necesar ca operațiunea în discuție efectuată de reclamant să fi fost o operațiune de închiriere *scutită* pentru a se putea pune problema caracterului accesoriu al acestei operațiuni. Din cererea de decizie preliminară nu reiese dacă aceasta a fost situația și, prin urmare, acest aspect trebuie să fie examinat de instanța națională.

C. Condițiile necesare pentru existența unei „operațiuni accesorii”

36. De asemenea, este necesar să fie clarificate condițiile necesare pentru existența unei „operațiuni accesorii” în sensul articolului 288 primul paragraf punctul 4 din Directiva TVA. Operațiunile scutite prevăzute la acest articol trebuie incluse în calculul limitei scutirii numai în cazul în care acestea nu sunt operațiuni accesorii.

10 Hotărârea din 2 mai 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punctul 27). În mod similar, Curtea a statuat că o derogare sau o excepție de la o normă generală ar trebui interpretată în sens restrictiv – a se vedea, printre altele, Hotărârea din 28 septembrie 2006, Comisia/Austria (C-128/05, EU:C:2006:612, punctul 22).

37. Astfel, legiuitorul Uniunii se asigură că sectoarele prevăzute la acest articol, a căror activitate este, în principiu, scutită (băncile, asigurările și sectorul imobiliar), nu se vor putea prevala de scutirea pentru întreprinderile mici în cadrul operațiunilor lor impozabile care nu depășesc limita cifrei de afaceri scutite. În privința acestor sectoare, operațiunile scutite nu constituie operațiuni accesorii, ci operațiuni principale.

38. În ceea ce privește condițiile de existență a unei operațiuni accesorii, Curtea nu s-a pronunțat până în prezent.

39. Cu toate acestea, Directiva TVA utilizează, în ceea ce privește calculul pro ratei de deducere prevăzut la articolul 174 alineatul (2) literele (b) și (c), noțiunea similară de „operațiune accesorie” [11]. Este în discuție, în acest context, volumul deducerii în amonte atunci când operațiunile impozabile efectuate în amonte sunt utilizate atât pentru operațiunile impozabile, cât și pentru cele scutite efectuate în aval.

40. În această privință, Curtea a statuat deja [12] că o activitate economică nu poate fi calificată drept operațiune accesorie dacă constituie prelungirea directă, permanentă și necesară a activității taxabile a întreprinderii sau dacă implică o utilizare semnificativă de bunuri și de servicii pentru care se datorează TVA.

41. Această delimitare negativă poate fi transpusă în domeniul scutirii prevăzute la articolul 287 din Directiva TVA. Astfel, dacă există o prelungire directă, permanentă și necesară a activității taxabile a întreprinderii, atunci activitatea respectivă are o finalitate comună cu „activitatea principală”, nemaiputând fi considerată o operațiune auxiliară sau o operațiune accesorie. Pur și simplu, nu există niciun motiv obiectiv care să justifice un tratament separat al acestor operațiuni.

42. Pe de altă parte, într-o decizie referitoare la articolul 174 alineatul (2) din Directiva TVA, Curtea a statuat de asemenea că cuantumul cifrei de afaceri realizate poate constitui un indiciu al faptului că operațiunile respective nu trebuie considerate accesorii. Cu toate acestea, împrejurarea că veniturile generate de aceste operațiuni sunt superioare veniturilor generate de activitatea care constituie, potrivit declarației întreprinderii în cauză, activitatea sa principală nu ar fi suficientă pentru a exclude calificarea acestora drept operațiuni accesorii în sensul acestei dispoziții [13].

43. Această afirmație poate fi corectă în ceea ce privește articolul 174 alineatul (2) din Directiva TVA și pro rata de deducere, însă nu și în ceea ce privește o scutire fiscală pentru motive de simplificare administrativă (o normă *de minimis*). Astfel, în prima situație, afirmația se referă la repartizarea TVA-ului achitat pentru serviciile prestate în amonte în funcție de prestațiile efectuate în aval (pentru acest motiv este necesar să se stabilească pro rata de deducere). A doua situație privește momentul în care ar trebui să înceteze scutirea fiscală, ca urmare a depășirii unei limite a cifrei de afaceri, care constituie o simplă limită *de minimis* (în ceea ce privește sensul și finalitatea, a se vedea punctului 22 și următoarele de mai sus).

44. În privința unei astfel de scutiri fiscale, o importanță determinantă revine cuantumului presupuselor operațiuni accesorii. Operațiunile imobiliare scutite care, de exemplu, depășesc deja, din punctul de vedere al cuantumului, limita scutită prevăzută la articolul 287 nu pot fi, în opinia noastră, niciodată operațiuni accesorii ale unei întreprinderi mici, întrucât le lipsește caracterul nesemnificativ.

11 În versiunea în limba franceză, cele două noțiuni sunt chiar identice (charactère d’opérations accessoires). Situația este aceeași în ceea ce privește versiunea în limba română (operațiuni accesorii). Totuși, această situație nu se regăsește în cazul versiunii în limba germană (Nebenumsatz *versus* Hilfsumsatz) și al versiunii în limba engleză (ancillary transactions *versus* incidental transactions).

12 Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punctul 31), care citează Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punctul 76), și Hotărârea din 11 iulie 1996, Régie dauphinoise (C-306/94, EU:C:1996:290, punctul 22).

13 Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punctul 77).

45. Considerăm că ideea pe care se întemeiază articolul 288 primul paragraf punctul 4 din Directiva TVA este următoarea: scutirea fiscală a unei întreprinderi pentru motive de simplificare administrativă nu trebuie să fie eliminată ca urmare a unor operațiuni mai mult sau mai puțin accidentale, în special a unor operațiuni imobiliare scutite unice, care nu fac parte din obiectul propriu-zis de activitate al întreprinderii și care nu influențează cuantumul venitului fiscal.

46. În Propunerea Comisiei din anul 1973 se găsește formularea potrivit căreia „operațiunile mai mult sau mai puțin ocazionale, prin care cuantumul cifrei de afaceri este majorat în mod artificial de la un an la altul" și acele operațiuni care „nu oferă o imagine conformă cu realitatea a dimensiunii întreprinderii" nu ar trebui să fie luate în considerare [14]. Acest lucru este confirmat de al doilea paragraf al articolului 288 din Directiva TVA. Aceasta exclude în mod expres cesiunea de active fixe ale întreprinderii din calculul cifrei de afaceri.

47. Motivul este, probabil, să se evite apariția, în urma unor astfel de operațiuni „excepționale", a unei diferențe de tratament (o persoană impozabilă rămâne întreprindere mică scutită, iar alta pierde acest statut) din punctul de vedere al TVA-ului între persoanele impozabile scutite (mai exact, așa-numitele întreprinderi mici).

48. Un exemplu ar putea fi închirierea pe termen lung a unor active private. Dacă articolul 288 primul paragraf punctul 4 din Directiva TVA nu ar proceda la excluderea acestei operațiuni din calculul cifrei de afaceri, întreprinderea respectivă ar trebui să plătească impozitul pe cifra de afaceri anuală rezultată din exercitarea celorlalte activități ale sale. În schimb, o întreprindere comparabilă, care nu închiriază asemenea active private, ar putea beneficia în continuare de scutire. În concurența dintre întreprinderi, împrejurarea mai mult sau mai puțin accidentală a utilizării altor active nu afectează însă statutul propriu-zis de „întreprindere mică". Lipsește o legătură suficientă cu activitatea economică propriu-zisă a așa-numitei întreprinderi mici. În concluzie, acceptarea operațiunilor accesorii este totuși o chestiune de calificare [15].

49. Prin urmare, considerăm că noțiunea de operațiune accesorie nu include decât acele operațiuni care nu prezintă o legătură mai strânsă cu activitatea (propriu-zis) impozabilă a persoanei impozabile. Această legătură lipsește atunci când aceste operațiuni: (1) constituie un act unic, efectuat cu titlu excepțional, în afara obiectului de activitate propriu-zis al întreprinderii, sau (2) nu necesită o utilizare semnificativă de bunuri și de servicii în cadrul întreprinderii, ci trebuie luate în considerare izolat de întreprindere și nu prezintă, în raport cu aceasta din urmă, decât un caracter *de minimis* (un exemplu ar putea fi închirierea de valoare redusă – a se vedea punctul 44 – a unor active private).

D. Cu privire la aplicarea la situația din speță

50. În speță trebuie, așadar, să se stabilească dacă închirierea bunului imobil în care reclamantul desfășoară o activitate economică în calitate de practician în insolvență este lipsită de vreo legătură strânsă cu activitatea impozabilă propriu-zisă a reclamantului.

51. Ne îndoim de acest lucru. În speță, închirierea bunului imobil nu este nici accidentală, nici separată de activitatea impozabilă (de furnizare de consultanță) propriu-zisă a reclamantului. Pe de o parte, acesta utilizează el însuși bunul imobil ca sediu al activității sale impozabile în calitate de practician în insolvență. Prin urmare, nu există o închiriere independentă de activitatea întreprinderii.

14 A se vedea justificarea referitoare la articolul 25 (Întreprinderi mici) de la pagina 29 din Propunerea Comisiei din 20 iunie 1973, COM(73) 950 final.

15 Ideea se regăsește deja în Stadie, H., în Rau/Dürrwächter, *UStG* [Umsatzsteuergesetz, Legea privind impozitul pe cifra de afaceri], capitolul 19, nota 112 (versiune: 183 – iulie 2019).

52. Pe de altă parte, potrivit instanței de trimitere, reclamantul închiriază imobilul unei societăți în cadrul căreia este el însuși asociat și administrator și în cadrul căreia exercită el însuși o activitate de consultanță. Aceasta nu este un act unic, care nu ar trebui să denatureze calculul cifrelor de afaceri anuale (a se vedea în acest sens punctul 45 de mai sus). Dimpotrivă, există o legătură solidă (a se vedea în acest sens punctul 48 de mai sus) cu activitatea propriu-zisă impozabilă (oferirea de consultanță) a reclamantului.

53. Prin urmare, dată fiind legătura materială și personală strânsă și în acord cu susținerile Comisiei și ale României, nu se mai poate considera că această activitate este una nesemnificativă, în afara activității economice propriu-zise a reclamantului (oferirea de consultanță).

54. Cu toate acestea, Curtea are în principal competența de a interpreta dreptul Uniunii. Aplicarea principiilor de interpretare menționate mai sus și calificarea aferentă acestora constituie o sarcină ce revine instanței de trimitere.

V. Concluzie

55. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Curtea de Apel Timișoara (România) după cum urmează:

„Noțiunea de operațiuni imobiliare, care nu au caracterul de operațiuni accesorii, include toate operațiunile scutite în sensul articolului 135 alineatul (1) literele (j), (k) și (l) din Directiva 2006/112/CE care nu au o legătură strânsă cu activitatea impozabilă (propriu-zisă) a întreprinderii și care au un caracter nesemnificativ, cu alte cuvinte care nu depășesc, prin ele însele, limita de scutire. O astfel de legătură strânsă lipsește atunci când acestea fie reprezintă un act unic în afara obiectului de activitate propriu-zis al întreprinderii, fie nu implică o utilizare semnificativă de bunuri și de servicii ale întreprinderii.”