

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
VERICA TRSTENJAK
prezentate la 9 decembrie 2008¹

I — Introducere

1. Prin formularea cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare în temeiul articolului 234 CE, Krajský soud v Ústí nad Labem (Tribunalul regional din Ústí nad Labem, Republica Cehă, denumit în continuare „instanța de trimitere”) adresează Curții două întrebări privind interpretarea articolului 6 și a articolului 13 secțiunea B litera (b) din Directiva 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 evaluare² (denumită în continuare „A șasea directivă”).

2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între societatea RLRE Teller Property s.r.o. (denumită în continuare „reclamanta”), pe de o parte, și administrația fiscală națională (Finanční ředitelství, denumită în continuare „pârâta”), pe de altă parte, privind quantumul scutirii de TVA aplicate pe veniturile provenind din închirierea de locuințe. Părțile din acțiunea principală se opun în special în ceea ce privește problema dacă curățenia spațiilor comune ale unui imobil închiriat, care este aferentă închirierii, reprezintă o activitate economică supusă TVA-ului.

II — Cadrul juridic

A — Dreptul comunitar

3. În temeiul articolului 2 alineatul (1) din A șasea directivă, prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării sunt în principiu supuse TVA-ului.

4. Articolul 6 alineatul (1) din A șasea directivă prevede:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5.

¹ — Limba originală: germana.

² — JO L 145, p. 1.

Aceste tranzacții pot include, între altele:

- cesiunea de bunuri necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu fac obiectul unui drept de proprietate;
 - obligația de a se abține de la o acțiune sau o situație sau de a tolera o acțiune sau o situație;
 - prestarea de servicii efectuată pe baza unui ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii.” [traducere neoficială]
- (b) leasingul sau închirierea de bunuri imobile, cu excepția:
1. prestării de servicii de cazare, definite 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;
 2. închirierii de spații pentru parcarea vehiculelor;

5. Articolul 13 secțiunea B din A șasea directivă reglementează după cum urmează scutirea de TVA pentru închirierea de locuințe:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor de mai jos și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz:

3. închirierii de echipamente și de instalații fixate definitiv;
4. închirierii de seifuri.

[...]

Statele membre pot aplica excluderi suplimentare din sfera de aplicare a acestei scutiri.”
[traducere neoficială]

B — *Dreptul național*

rate – pentru curățenia spațiilor comune efectuată de îngrijitorii imobilelor.

6. De la aderarea la Uniunea Europeană, aplicarea TVA-ului în Republica Cehă este guvernată de Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea adăugată. Articolul 56 alineatul 4 din această lege, intitulat „Cesiunea și închirierea de terenuri, de imobile, de apartamente și de localuri cu altă destinație decât cea de locuință, închirierea altor instalații”, prevede următoarele în ceea ce privește scutirea de TVA aplicabilă închirierii de bunuri:

„Închirierea de terenuri, de imobile, de apartamente și de localuri cu altă destinație decât cea de locuință este scutită de taxă. Scutirea nu se aplică închirierii pe termen scurt a imobilelor, închirierii localurilor și a spațiilor pentru parcare a vehiculelor, închirierii seifurilor sau a utilajelor și a mașinilor fixate permanent. Prin închiriere pe termen scurt se înțelege închirierea care include echipamentul interior mobilier, eventual furnizarea electricității, a încălzirii, a gazului sau a apei, pentru o perioadă de maximum 48 de ore fără întrerupere.”

8. După ce au constatat o deducere excesivă a TVA-ului, autoritățile fiscale au decis să majoreze TVA-ul datorat pentru luna mai 2006 cu 115 911 CZK pentru veniturile realizate din activitățile de curățenie. După ce Direcția fiscală din Ústí nad Labem a confirmat, la 5 februarie 2007, decizia adoptată de Biroul de finanțe din Litvínov la 20 septembrie 2006, reclamanta a introdus o acțiune la instanța de trimitere.

9. Reclamanta susține că această activitate economică este scutită de TVA. Aceasta consideră că închirierea și serviciile legate de utilizarea locuințelor constituie prestații inseparabile. În acest context, reclamanta face trimitere la dreptul comunitar, în special la jurisprudența Curții care arată că prestațiile inseparabile sunt supuse unui regim unic de TVA, în speță cel al închirierii scutite de TVA.

III — Faptele, procedura principală și întrebările preliminare

7. Reclamanta este proprietara unor imobile cu apartamente închiriate. Pe lângă chiria de bază, aceasta încasează de la locatarii săi unele sume – care fac obiectul unor facturi sepa-

10. Instanța de trimitere are dubii cu privire la interpretarea dispozițiilor juridice aplicabile, această incertitudine privind nu numai dreptul național, ci și dreptul comunitar. Prin urmare, a decis să suspende judecata și

să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

IV — Procedura în fața Curții

„1) Prevederile articolului 6 (prestarea de servicii) și ale articolului 13 (scutiri) 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 pot fi interpretate în sensul că închirierea unui apartament (respectiv a unui spațiu cu altă destinație decât cea de locuință), pe de o parte, și curățenia aferentă a părților comune, pe de altă parte, pot fi considerate operațiuni impozabile independente, disociabile una de cealaltă?

11. Ordonanța de trimitere din 17 decembrie 2007 a fost primită de grefa Curții la 24 decembrie 2007.

12. Pârâta din acțiunea principală, guvernul ceh și guvernul elen, precum și Comisia Comunităților Europene au depus observații în termenul prevăzut la articolul 23 din Statutul Curții de Justiție.

13. La ședința din 6 noiembrie 2008, avocații reclamantei din acțiunea principală, guvernul ceh și guvernul elen, precum și Comisia au fost prezenți pentru a-și prezenta observațiile.

2) În cazul în care – după cum presupune Krajský soud v Ústí nad Labem – răspunsul la prima întrebare este negativ, instanța de trimitere solicită în continuare Curții să stabilească dacă articolul 13 din directiva menționată anterior, și anume secțiunea B litera (b) impune (i), exclude (ii) sau lasă la aprecierea statului membru (iii) aplicarea taxei pe valoarea adăugată la cheltuielile de curățenie a spațiilor comune ale unei case de locuit care este închiriată?”

V — Principalele argumente ale părților

14. *Reclamanta din acțiunea principală* a explicat în cadrul ședinței care este practica actuală în materie de deducere a prestațiilor de curățenie în Republica Cehă. Pe de altă parte, aceasta a susținut că închirierea de locuințe și curățenia spațiilor comune constituie o prestație unică ce nu este supusă TVA-ului. Reclamanta a mai subliniat necesitatea unei interpretări uniforme de către Curte a noțiunii „închiriere de bunuri

imobile” pentru a evita interpretări divergente în statele membre.

15. Referindu-se la dispozițiile din Codul civil al Republicii Ceha în materie de închiriere, *pârâta din acțiunea principală* a declarat că, în calitate de obiect al unui contract de închiriere, o locuință se compune dintr-un ansamblu de încăperi care îndeplinesc toate condițiile pentru a fi locuite datorită caracteristicilor lor tehnice și funcționale și a amenajării acestora. Reclamanta pretinde că din punct de vedere juridic și practic spațiile comune nu ar putea fi închiriate cu o altă destinație decât cea de locuință. Prin urmare, aceasta propune să se răspundă în mod afirmativ la prima întrebare.

16. În ceea ce privește a doua întrebare, *pârâta* ridică problema dacă este necesară o interpretare a dispozițiilor cuprinse în A șasea directivă în cadrul prezentei proceduri, în măsura în care reglementarea națională, elaborată în conformitate cu dreptul comunitar, furnizează un răspuns clar referitor la scutirea închirierii de bunuri imobile, iar nu a tuturor serviciilor furnizate în calitate de servicii independente, deși sunt în raport cu prestația scutită în cauză.

17. *Guvernul ceh* consideră că întrebările preliminare ale instanței de trimitere trebuie

interpretate în sensul că aceasta din urmă solicită Curții să aprecieze dacă, în situația în care locatorul furnizează locatarului, pe lângă închirierea propriu-zisă, o prestație sub forma efectuării curățeniei spațiilor comune ale unui imobil închiriat, prestația de curățenie în cauză și închirierea constituie împreună o prestație complexă și dacă, analizată astfel, aceasta intră în domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă.

18. Guvernul ceh amintește, în plus, că finalitatea principală a noțiunii de prestație complexă este de a evita afectarea inutilă a sistemului de TVA, ceea ce ar putea conduce la o descompunere artificială a unei prestații omogene din punct de vedere economic. Nu s-ar ține seama de această finalitate dacă în cadrul acțiunii principale s-ar folosi drept temei o astfel de prestație complexă.

19. Guvernul ceh propune, în consecință, să se răspundă la întrebările preliminare în sensul că este de competența instanței naționale să aprecieze dacă o prestație care constă în a furniza lucrări de curățenie și o prestație care constă în a închiria locuințe îndeplinesc în mod global condițiile pentru a fi calificate

drept prestație complexă în sensul jurisprudenței Curții. Luând în considerare împrejurările concrete, acesta consideră că nu se poate răspunde decât în mod negativ la această întrebare în acțiunea principală.

prestație accesorie în raport cu prestația principală, care este închirierea.

20. În cazul în care instanța națională ar ajunge la o altă concluzie, guvernul ceh este de părere că transpunerea noțiunii de prestație complexă în cadrul prezentei cauze ar fi în contradicție cu principiul neutralității fiscale și cu principiul interpretării restrictive a excepțiilor prevăzute de A șasea directivă.

22. În consecință, Comisia propune să se răspundă la întrebările preliminare în sensul că scutirea de TVA pentru închirierea locuințelor în conformitate cu articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă se aplică, desigur, în mod exclusiv activității economice de închiriere, dar că o prestație care constă în curățenia spațiilor comune ar putea intra în domeniul de aplicare al acestei scutiri în măsura în care face parte din contractul de închiriere în calitate de prestație accesorie. Este de competența instanței naționale să determine dacă curățenia spațiilor comune este o componentă a închirierii și, în acest cadru, trebuie să aprecieze în același timp cuprinsul contractului de închiriere și practica stabilită.

21. *Comisia* declară, pe de o parte, că scutirile vizate la articolul 13 din A șasea directivă sunt noțiuni autonome de drept comunitar, care ar trebui interpretate în mod autonom. În plus, întrucât aceste scutiri au un caracter derogatoriu, trebuie interpretate și în mod restrictiv. Pe de altă parte, Comisia se întreabă, în lumina Hotărârii Faaborg-Gelting Linien³, dacă curățenia spațiilor comune ale unei locuințe nu ar putea fi considerată drept o

23. *Guvernul elen* respinge orice interpretare extinsă a articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă. Acesta consideră că, în cazul în care s-ar urma poziția juridică a reclamantei, fiecare cheltuială consacrată ameliorării condițiilor de utilizare a bunului închiriat ar intra în domeniul de aplicare al dispoziției menționate anterior. Acesta propune, în consecință, să se răspundă la întrebările preliminare în sensul că închirierea unei locuințe sau a unor localuri cu altă destinație decât cea de locuință trebuie

3 — Hotărârea din 2 mai 1996 (C-231/94, Rec., p. I-2395).

considerată un serviciu distinct de curățenia spațiilor comune. Este vorba despre două prestații distincte, una – închirierea – fiind scutită de TVA, în timp ce cealaltă – curățenia spațiilor comune – este supusă taxei.

prin care, în esență, sunt urmărite obiective fiscale și de politică economică.

VI — Aprecieri juridică

A — Observații introductive

24. Extinderea Uniunii Europene cu zece noi state membre la 1 mai 2004 și cu alte două state la 1 ianuarie 2007 constituie evenimente importante în istoria acestui sistem de integrare, care au profunde consecințe geopolitice. Pe lângă obținerea statutului de stat membru și a drepturilor care însoțesc acest statut, extinderile s-au tradus și prin obligația statelor membre de a transpune în dreptul lor național „acquis-ul comunitar”, inclusiv reglementarea în materie de TVA⁴. Aderarea la Uniunea Europeană a însemnat astfel aderarea la un sistem comun de TVA, un sistem armonizat de taxare a cifrei de afaceri,

25. În timp ce primul aspect este legat de dotarea Comunității cu resurse proprii⁵, obiectivul de politică economică al armonizării este de a înlătura factorii care rezultă din sisteme diferite de TVA, care pot denatura condițiile de concurență atât la nivel național, cât și la nivel comunitar⁶. Pentru a garanta

4 — A se vedea în acest sens Albert, J.-L., *L'IVA nella prospettiva dell'ampliamento dell'Unione Europea, Fiscalità e globalizzazione*, Torino, 2007, p. 53 și următoarele, care subliniază dificultățile de adaptare a statelor aderente având în vedere multitudinea fostelor dispoziții naționale în materie de TVA, ceea ce a necesitat introducerea unor regimuri tranzitorii pentru anumite sectoare ale pieței de servicii.

5 — Terra, B., și Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to European VAT 2008*, tomul 1, capitolul 3, 3.1.1., p. 87, și Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles, 2001, p. 194 și următoarele, consideră că motivul principal al continuării armonizării în materie de TVA se găsește în Decizia 70/243/CECO, CEE, Euratom a Consiliului din 21 aprilie 1970 privind înlocuirea contribuțiilor financiare ale statelor membre cu resursele proprii ale Comunităților (JO L 94, p. 19). Această decizie prevedea că, de la 1 ianuarie 1975, bugetul Comunității este finanțat, pe lângă veniturile care provin din taxele vamale și din prelevările agricole, de o parte din TVA. Decizia referitoare la resursele proprii stabilește dispozițiile fundamentale privind finanțarea bugetului Comunităților. Decizia, adoptată ultima dată în versiunea care rezultă din Decizia 2007/436/CE, Euratom a Consiliului din 7 iunie 2007 privind sistemul de resurse proprii al Comunităților Europene (JO L 163, p. 17), este în general adoptată în unanimitate de Consiliu și este ratificată de toate statele membre. Decizia 2007/436 precizează la articolul 2 alineatul (1) litera (b) că pînă resursele proprii înscrise în bugetul general al Uniunii Europene figurează veniturile provenind din aplicarea unei cote uniforme, valabilă pentru toate statele membre, a bazelor armonizate de evaluare a TVA. Baza unitară de evaluare care trebuie luată în considerare în acest sens nu depășește 50% din venitul național brut al fiecărui stat membru, astfel cum este definit la alineatul (7). În ceea ce privește funcționarea sistemului de resurse proprii, a se vedea raportul prezentat de Comisie – Finanțarea Uniunii Europene – din 6 septembrie 2004, COM (2004) 0505 final.

6 — A se vedea în acest sens Voß, R., „Steuerrecht”, în Dausen (ed.), *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts*, tomul 2, secțiunea J, punctele 184 și 185; Communier, J.-M., op. cit. (nota de subsol 5), p. 192; Pinheira, G., *A fiscalidade directa na União Europeia*, Coimbra, 1998, p. 22; acesta din urmă identifică obiectivul de politică economică al armonizării, pe de o parte, în realizarea pieței interne prin suprimarea discriminărilor și a denaturărilor concurenței care rezultă din aplicarea sistemelor fiscale naționale și, pe de altă parte, în integrarea economiilor naționale. Reich, M., și König, B., *Europäisches Steuerrecht*, Zürich, 2006, p. 16, subliniază că noțiunea de armonizare care figurează la articolul 93 CE vizează în principal eliminarea aspectelor care obstrucționează concurența în ceea ce privește schimburile de mărfuri.

eficacitatea acestui sistem comun de TVA, este, așadar, necesar să se transpună și să se interpreteze în mod uniform directivele în materie de TVA, inclusiv scutirile prevăzute de A șasea directivă⁷, care sunt vizate în prezenta cauză.

B — Cu privire la prima întrebare

1. Noțiunea „închiriere” în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă

26. Întrebările preliminare privesc interpretarea dispozițiilor articolului 13 secțiunea B litera (b) referitoare la scutirile de TVA pentru închirierea de bunuri imobile. În acest context, prima întrebare vizează în esență să determine dacă curățenia spațiilor comune într-o locuință închiriată este cuprinsă în noțiunea „închiriere”, astfel încât remunerația pe care un locator o primește de la locator pentru realizarea acestei activități trebuie considerată ca fiind scutită de TVA în același mod precum chiria. A doua întrebare este adresată numai în ipoteza în care Curtea ar contesta existența unei astfel de legături conceptuale între cele două prestații și se solicită Curții să stabilească dacă din dreptul comunitar sau din cel național se poate deduce o obligație de impozitare.

27. Pentru a răspunde la întrebarea dacă curățenia spațiilor comune intră în domeniul de aplicare al noțiunii „închiriere”, este necesar mai întâi să se interpreteze A șasea directivă, și în special articolul 13 secțiunea B litera (b), și, în acest cadru, trebuie avute în vedere nu numai metodele de interpretare obișnuite din jurisprudența instanțelor comunitare, ci și principiile de interpretare caracteristice regimului de TVA al Comunității⁸. Calificarea exactă a unei operațiuni impozabile trebuie realizată prin examinarea tuturor

7 — Curtea a subliniat în mai multe ocazii necesitatea unei aplicări uniforme a scutirilor în materie de TVA, făcând trimitere la considerentul (11) al celei de A șasea directive, din care reiese că „ar trebui stabilită o listă comună de scutiri, astfel încât resursele proprii ale Comunității să poată fi colectate în mod unitar în toate statele membre”. Deși articolul 13 secțiunea B din această directivă trimite la condițiile de scutire stabilite de statele membre, Curtea a dedus din acest considerent că scutirile prevăzute de această dispoziție trebuie să corespundă unor noțiuni autonome de drept comunitar pentru a putea determina baza unitară de evaluare a TVA-ului în mod uniform și potrivit unor reguli comunitare (a se vedea Hotărârea din 12 septembrie 2000, Comisia/Irlanda, C-358/97, Rec., p. I-6301, punctul 51, Hotărârea din 8 martie 2001, Försäkringaktiebolaget Skandia, C-240/99, Rec., p. I-1951, punctul 23, și Hotărârea din 4 octombrie 2001, „Goed Wonen”, C-326/99, Rec., p. I-6831, punctul 47). Cornia, C., „Le locazioni di immobili ai fini Iva tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie”, *Rassegna tributaria*, 2005, nr. 2, p. 647, subliniază de asemenea necesitatea unei aplicări uniforme a scutirilor în materie de TVA.

8 — A se vedea Concluziile avocatului general Ruiz-Jarabo Colomer prezentate la 4 mai 2004 în cauza Temco Europe (Hotărârea din 18 noiembrie 2004, C-284/03, Rec., p. I-11237), punctul 1, și Concluziile avocatului general Kokott prezentate la 14 octombrie 2004 în cauza Fonden Marselisborg Lystbådehavn (Hotărârea din 3 martie 2005, C-428/02, Rec., p. I-1527, punctul 16). Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Viena, 1997, p. 47 și 49, subliniază că, atunci când interpretează dreptul comunitar, Curtea utilizează toate metodele clasice de interpretare (interpretare literală, sistematică, teleologică și istorică). Una dintre particularitățile interpretării de către Curte a directivelor în materie de TVA constă în faptul că excepțiile trebuie în principiu să fie interpretate în mod strict, întrucât constituie o derogare de la taxarea generală a consumului și, pentru acest motiv, pot conduce la denaturări ale concurenței. Această remarcă este valabilă în special în momentul aplicării scutirilor prevăzute de A șasea directivă, dar și în momentul interpretării altor dispoziții în materie de TVA care prevăd excepții de la anumite principii. În opinia autorului, interpretarea în principiu strictă a dispozițiilor derogatorii nu este decât o subcategorie a interpretării sistematice și teleologice.

împrejurărilor care stau la baza acestei operațiuni⁹.

28. Reiese din economia generală a celei de A șasea directive că domeniul de aplicare al TVA este foarte larg, în măsura în care, la articolul 2 din directivă, care privește operațiunile impozabile, aceasta vizează, pe lângă importurile de bunuri, livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării, și că, la articolul 4 alineatul (1), se definește persoana impozabilă ca fiind orice persoană care, în mod independent, desfășoară orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective¹⁰. Noțiunea de activitate economică acoperă, potrivit articolului 4 alineatul (2) din A șasea directivă, toate activitățile producătorilor, ale comercianților sau ale persoanelor care prestează servicii.

29. Pe de altă parte, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, termenii utilizați pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă sunt de strictă interpretare, dat fiind că aceste scutiri constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă¹¹.

30. În plus, în privința scutirilor prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă, Curtea a declarat într-o jurisprudență constantă că acestea constituie noțiuni autonome de drept comunitar, care trebuie, prin urmare, să primească o definiție comunitară¹².

31. Evident, articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă nu definește noțiunea „închiriere de bunuri imobile” și nici nu

9 — Hotărârea Faaborg-Gelting Linien, citată la nota de subsol 3, punctul 12, Hotărârea din 18 ianuarie 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Rec., p. I-493, punctul 26), și Hotărârea din 12 iunie 2003, Sinclair Collins (C-275/01, Rec., p. I-5965, punctul 26).

10 — A se vedea Hotărârea din 26 martie 1987, Comisia/Țările de Jos (235/85, Rec., p. 1471, punctul 6), Hotărârea din 15 iunie 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec., p. 1737, punctul 10), Hotărârea din 4 decembrie 1990, van Tiem (C-186/89, Rec., p. I-4363, punctul 17), Hotărârea Comisia/Irlanda (citată la nota de subsol 7, punctul 27), și Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council și alții (C-288/07, Rep., p. I-7203, punctul 28). În Concluziile prezentate la 15 martie 1988 în cauza Comisia/Italia (Hotărârea din 24 mai 1988, 122/87, Rec., p. 2685), avocatul general Vîlaça a subliniat domeniul de aplicare vast al prevederilor cuprinse în A șasea directivă. Astfel cum acesta a explicat în mod întemeiat, articolele 2 și 4 din A șasea directivă exprimă principiile generale care domină structura dreptului comunitar în materie de TVA, care este prezentată în considerentele Primei și ale celei de A șasea directive. Conform considerentului (5) al Primei directive 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301), un sistem de TVA „atinge cea mai mare simplitate și cea mai mare neutralitate atunci când taxa este percepută într-un mod cât mai general posibil și când domeniul său de aplicare include toate etapele de producție și de distribuție, precum și domeniul prestărilor de servicii”. [traducere neoficială].

11 — Hotărârea Stichting Uitvoering Financiële Acties (citată la nota de subsol 10, punctul 13), Hotărârea din 11 august 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Rec., p. I-2341, punctul 19), Hotărârea din 5 iunie 1997, SDC (C-2/95, Rec., p. I-3017, punctul 20), Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, Rec., p. I-4947, punctul 12), Hotărârea Comisia/Irlanda (citată la nota de subsol 7, punctul 52), Hotărârea Stockholm Lindöpark (citată la nota de subsol 9, punctul 25), Hotărârea „Goed Wonen” (citată la nota de subsol 7, punctul 46), și Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans (C-280/04, Rec., p. I-10683, punctul 21).

12 — Hotărârea Stichting Uitvoering Financiële Acties (citată la nota de subsol 10, punctul 11), Hotărârea Bulthuis-Griffioen (citată la nota de subsol 11, punctul 18), Hotărârea SDC (citată la nota de subsol 11, punctul 21), Hotărârea Comisia/Irlanda (citată la nota de subsol 7, punctul 51), Hotărârea din 16 ianuarie 2003, Maierhofer (C-315/00, Rec., p. I-563, punctul 25), Hotărârea Sinclair Collins (citată la nota de subsol 9, punctul 22), Hotărârea Temco Europe (citată la nota de subsol 8, punctul 16), Hotărârea Fonden Marselisborg Lystbådehavn (citată la nota de subsol 8, punctul 27).

trimite la definiția acesteia din dispozițiile legale ale statelor membre¹³. Totuși, Curtea a definit această noțiune în numeroase hotărâri, ținând seama de contextul, de obiectivele și de economia acestei directive¹⁴, în sensul că „proprietarul unui imobil cedează locatarului, în schimbul unei chirii și pe o durată determinată, dreptul de a ocupa bunul său și de a exclude alte persoane de la ocuparea acestuia”¹⁵. Totuși, Curtea a amintit cu aceeași ocazie că expresia „închirierea și leasingul” de la articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretată în continuare din punct de vedere comunitar, în același mod precum noțiunile corespunzătoare din diferitele ordini juridice¹⁶.

32. Prestațiile de curățenie pe care reclamanta le furnizează locatarilor săi nu corespund — în sens strict și luând în considerare

principiile de interpretare citate anterior — definiției „închirierii”, evocate anterior, de la articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă. Nu există niciun dubiu că activitatea de curățenie a spațiilor comune furnizată contra unei remunerații depășește simpla cesiune cu titlu oneros a spațiilor în scopul utilizării lor. Astfel, aceasta implică o activitate, în speță a locatorului însuși, care se distinge în principiu de activitatea de închiriere de bunuri imobile, pe care Curtea a calificat-o drept activitate „pasivă” în Hotărârile „Goed Wonen”¹⁷ și Temco Europe¹⁸.

2. Noțiunea de prestații legate în sensul jurisprudenței

13 — Hotărârea „Goed Wonen” (citată la nota de subsol 7, punctul 44) și Hotărârea Sinclair Collins (citată la nota de subsol 9, punctul 24).

14 — A se vedea în acest sens Hotărârile citate la nota de subsol 8, Temco Europe, punctul 18, și Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punctul 28.

15 — A se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Irlanda (citată la nota de subsol 7, punctele 52-57), Hotărârea din 9 octombrie 2001, Mirror Group (C-409/98, Rec., p. I-7175, punctul 31), Hotărârea „Goed Wonen” (citată la nota de subsol 7, punctul 55), Hotărârea din 9 octombrie 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Rec., p. I-7257, punctul 21), și Hotărârea Temco Europe (citată la nota de subsol 8, punctul 19). Avocatul general Ruiz-Jarabo Colomer, la punctele 20 și 21 din Concluziile prezentate la 4 mai 2004 în cauza Temco Europe, a rezumat în modul următor jurisprudența Curții privind determinarea închirierii de bunuri imobile care este scutită de TVA: „(1) cesiunea pe care proprietarul unui imobil o face către o altă persoană, (2) cu excluderea oricărei alte persoane, (3) a dreptului de uz și de folosință a acestui bun (4) pentru o durată determinată (5) și în schimbul plății unei chirii. Pentru a stabili dacă o anumită convenție este conformă acestei definiții, trebuie să se țină seama de împrejurările în care se derulează operațiunea, conținutul obiectiv al contractului având o valoare decisivă, indiferent de calificarea dată acestuia de către părți.”

16 — Acesta este motivul pentru care, în Hotărârea „Goed Wonen” (citată la nota de subsol 7, punctul 59), Curtea a constatat că articolul 13 secțiunea B litera (b) și secțiunea C litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei dispoziții naționale care, în scopul aplicării scutirii de TVA, permite să se asimileze leasingului și închirierii de bunuri imobile constituirea, pentru o durată determinată și în schimbul unei remunerații, a unui drept real care conferă titularului său dreptul de a utiliza un bun imobil (în cauza principală era vorba despre uzufruct).

33. Independent de ceea ce precedă, s-ar putea imagina, în principiu, din punct de vedere comunitar, o calificare a acestor prestații de curățenie drept „închiriere” în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă, în măsura în care este vorba pur și simplu despre o prestație accesorie în

17 — A se vedea Hotărârea „Goed Wonen” (citată la nota de subsol 7, punctul 52), în care Curtea a declarat că, deși închirierea de bunuri imobile intră în principiu în cadrul noțiunii de activitate economică în sensul articolului 4 din A șasea directivă, aceasta constituie în mod normal o activitate relativ pasivă, care nu generează o valoare adăugată semnificativă.

18 — A se vedea Hotărârea Temco Europe (citată la nota de subsol 8, punctul 27). În Concluziile prezentate la 25 septembrie 1997 în cauza Blasi (Hotărârea din 12 februarie 1998, C-346/95, Rec., p. I-481, punctul 15), avocatul general Jacobs a calificat închirierea de bunuri imobile drept activitate „pasivă”.

cadrul unei prestații globale compuse din diferite aspecte, astfel încât operațiunea care decurge din aceste activități ar trebui considerată o operațiune unică.

34. Astfel cum Curtea a considerat în mai multe ocazii, problema dacă o operațiune constituită din mai multe prestații trebuie considerată ca o operațiune unică sau ca fiind compusă din mai multe prestații distincte și independente care trebuie examinate separat prezintă o importanță deosebită, din punctul de vedere al TVA-ului, atât pentru aplicarea ratei de TVA, cât și a dispozițiilor privind scutirile prevăzute de A șasea directivă¹⁹.

35. A șasea directivă nu conține nicio dispoziție specială care să precizeze în ce condiții mai multe prestații legate trebuie tratate ca o prestație unică. Dimpotrivă, criteriile de apreciere decisive provin direct din jurisprudența Curții.

19 — Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, Rec., p. I-973, punctul 27), Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank (C-41/04, Rec., p. I-9433, punctul 18), și Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, Rep., p. I-897, punctul 49).

36. Două obiective opuse intervin atunci când trebuie stabilite caracteristicile esențiale ale unei prestații complexe. Pe de o parte, fiecare dintre diferitele prestații izolate trebuie apreciată în funcție de natura acesteia. Pe de altă parte, nu trebuie afectată funcționarea regimului de TVA prin descompunerea artificială a prestațiilor care sunt unice din punct de vedere economic²⁰. O descompunere prea marcată a unei prestații unice în mai multe prestații distincte care trebuie calificate separat complică aplicarea dispozițiilor în materie de TVA²¹. În orice caz, trebuie utilizat un criteriu obiectiv pentru această examinare, punctul de vedere subiectiv al prestatorului de servicii și/sau al clientului neavând nicio importanță.

37. Reiese din articolul 2 din A șasea directivă că fiecare prestație trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă²², însă, în anumite împrejurări, mai multe prestații care sunt formal distincte, care ar putea fi furnizate separat și astfel ar putea da loc, pentru fiecare prestație în parte, unei

20 — Hotărârea CPP (citată la nota de subsol 19, punctul 29).

21 — Aspectul referitor la previzibilitate joacă un rol esențial pentru a stabili dacă, într-o anumită speță, suntem în prezența unei prestații globale sau a unei prestații autonome. Astfel cum precizează în mod întemeiat avocatul general Kokott la nota de subsol 23 din Concluziile prezentate la 12 mai 2005 în cauza Levob Verzekeringen și OV Bank, citate la nota de subsol 19, în anumite concluzii, se distinge chiar o tendință de a da prioritate caracterului practic față de precizie. A se vedea Concluziile avocatului general Cosmas prezentate la 1 februarie 1996 în cauza Faaborg Gelting Linien (citată la nota de subsol 3), punctul 14, Concluziile avocatului general Fennelly prezentate la 25 aprilie 1996 în cauza Dudda (Hotărârea din 26 septembrie 1996, C-327/04, Rec., p. I-4595), punctul 35, precum și Concluziile acestuia prezentate la 11 iunie 1998 în cauza CPP (citată la nota de subsol 19), punctul 47 și următoarele.

22 — A se vedea Hotărârile citate la nota de subsol 19, CPP, punctul 29, Levob Verzekeringen și OV Bank și Part Service, punctul 50.

impozitări sau unei scutiri, trebuie considerate ca fiind o operațiune unică atunci când nu sunt independente²³.

procedurii principale, există puține elemente care, în opinia noastră, pledează în favoarea unei calificări a prestației în cauză drept o prestație accesorie.

38. Aceasta este situația, de exemplu, atunci când, în cursul unei analize pur obiective, se constată că una sau mai multe prestații constituie o prestație principală și că cealaltă sau celelalte prestații constituie una sau mai multe prestații accesorii cărora li se aplică același tratament fiscal precum prestației principale²⁴. În special, o prestație trebuie să fie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului²⁵. Se mai poate considera că există o prestație unică atunci când două sau mai multe elemente ori acte furnizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele, încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar fi artificială²⁶.

40. Este adevărat că, în mod cert, curățenia spațiilor comune este în general o condiție esențială a unei utilizări normale a bunului închiriat. Totuși, astfel cum guvernul elen și pârâta au subliniat în mod întemeiat, această activitate nu privește spațiile care au în mod specific destinația de locuință, care formează obiectul propriu-zis al unui contract de închiriere, ci numai spațiile comune ale imobilului închiriat, care sunt accesibile oricui și nu sunt adecvate pentru a fi locuite. Aceeași situație se aplică și închirierii spațiilor cu altă destinație, precum spațiile de birou, care nu permit desfășurarea unor activități de birou decât în spațiile care au această destinație. Astfel, se poate constata deja o limitare a prestației în litigiu atât din punct de vedere al spațiului, cât și al utilizării.

39. Dacă se iau în considerare faptele și dispozițiile juridice care se află la baza

23 — Hotărârea Part Service, citată anterior, punctul 51.

24 — A se vedea în acest sens Hotărârea CPP (citată la nota de subsol 19, punctul 30), Hotărârea din 15 mai 2001, Primback (C-34/99, Rec., p. I-3833, punctul 45), Hotărârea Levoob Verzekeringen și OV Bank (citată la nota de subsol 19, punctul 21), și Hotărârea Part Service (citată la nota de subsol 19, punctul 52).

25 — Hotărârile citate la nota de subsol 19, CPP, punctul 29, și Part Service.

26 — A se vedea în acest sens Hotărârile citate la nota de subsol 19, Levoob Verzekeringen și OV Bank, punctul 22, și Part Service, punctul 53.

41. Independent de acest fapt, nu există descompunere a unei prestații economice unice indivizibile atunci când se face o distincție între activitatea economică a închirierii de locuințe și activitatea de curățenie a

spațiilor comune. Cele două prestații nu sunt atât de strâns legate încât descompunerea lor să prezinte un caracter artificial, cu atât mai mult cu cât aspectul legat de persoana care trebuie să își asume în mod concret răspunderea pentru această activitate este lăsat în general în seama autonomiei contractuale a părților. Astfel cum arată Republica Cehă atunci când se referă la practica actuală pe teritoriul său²⁷, curățenia spațiilor comune poate în principiu să fie gestionată în trei moduri diferite: 1) locatarii înșiși își asumă răspunderea pentru această activitate; 2) prestațiile de curățenie sunt furnizate de un terț, care le facturează în final locatarilor; 3) curățenia spațiilor comune este asigurată de locator, fie cu propriul personal (de exemplu, îngrijitorul imobilului), fie prin recurgerea la o întreprindere prestatoare de servicii de curățenie. Multiplele aranjamente posibile arată că nici dreptul de utilizare, nici posibilitatea efectivă de a utiliza locuințele în scopurile pentru care sunt destinate nu sunt puse în pericol în mod serios atunci când prestațiile de curățenie nu sunt, în mod excepțional, asigurate de locator.

3. Cu privire la principiul neutralității TVA-ului

42. Această multitudine de variante posibile este pertinentă și din punct de vedere al neutralității taxei și al aplicării coerente a dispozițiilor prevăzute de A șasea directivă. Amintim, în acest context, că respectarea

principiului neutralității taxei joacă, printre altele, un rol esențial în aplicarea scutirilor prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă²⁸.

43. Principiul neutralității taxei, care este formulat la articolul 2 din Prima directivă²⁹ și care, de altfel, se află la baza sistemului comun al taxei, astfel cum se poate deduce și din considerentele (4) și (5) ale celei de A șasea

28 — A se vedea Hotărârea „Goed Wonen” (citată la nota de subsol 7, punctul 56), în care Curtea și-a întemeiat decizia de a asimila închirierii și leasingului acordarea unui drept precum dreptul de uzufruct din acțiunea principală, în scopul aplicării articolului 13 secțiunea B litera (b) și secțiunea C litera (a) din A șasea directivă, pe „respectarea principiului neutralității TVA-ului, precum și pe cerința aplicării coerente a dispozițiilor prevăzute de A șasea directivă, în special aplicarea corectă, simplă și uniformă a scutirilor prevăzute”. A se vedea și Hotărârea din 11 iunie 1998, Fischer (C-283/95, Rec., p. I-3369, punctul 28). Cornia, C., op. cit. (nota de subsol 7), p. 647, consideră că aplicarea uniformă a dreptului comunitar în materie de scutiri de TVA rezultă din necesitatea de a garanta neutralitatea taxei la nivel de concurență. Neutralitatea taxei impune ca operațiunile care sunt identice din punctul de vedere al consumatorului final să fie tratate în același mod în materie de TVA. Birkenfeld, W., *Mehrwertsteuer der EU*, ediția a patra, Bielefeld, 2001, p. 32 și 33, arată că, pentru motive de neutralitate a taxei, Curtea interpretează în mod larg noțiunile prin care sunt determinate bazele uniforme de impozitare (persoană impozabilă, activitate economică, furnizări, contraprestație). Pentru același motiv, Curtea interpretează în mod strict cazurile de scutire și de derogare în ceea ce privește baza unitară de evaluare a taxei. Lohse, C., „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht”, *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (editor Achat/Tumpel), Viena, 2001, p. 58 și 59, arată că principiul neutralității poate limita domeniul de aplicare al scutirilor printr-o interpretare strictă a condițiilor acestora. Dimpotrivă, acesta a declarat că trebuie făcută o interpretare largă a condițiilor care constituie temeiul domeniului de aplicare al TVA-ului.

29 — Articolul 2 primul și al doilea paragraf din această directivă prevede următoarele: „Principiul sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată este acela de a aplica bunurilor și serviciilor un impozit general pe consum direct proporțional cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul tranzacțiilor intervenite în procesul de producție și de distribuție anterior etapei impozitării. La fiecare tranzacție, taxa pe valoarea adăugată, calculată în funcție de prețul bunului sau al serviciului la cota aplicabilă acestui bun sau acestui serviciu, este exigibilă cu deducerea cuantumului taxei pe valoarea adăugată care a afectat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului.” [traducere neoficială]

27 — A se vedea p. 5 din observațiile guvernului ceh.

directive, impune ca toate activitățile economice să fie tratate în același mod³⁰. Curtea a precizat acest principiu în Hotărârile Cimber Air³¹ și Jyske Finans³², în sensul că acesta nu permite ca operatorii economici care efectuează operațiuni identice să fie tratați diferit în materie de aplicare a TVA-ului.

44. Dacă se ia în considerare prima situație evocată la punctul 41 din prezentele concluzii, se ajunge la concluzia că curățenia spațiilor comune nu poate fi supusă TVA-ului, întrucât nu este vorba nici despre o livrare de bunuri, nici despre o prestare de servicii în sensul articolului 2 din A șasea directivă.

45. În schimb, dacă se ia în considerare a doua situație, trebuie constatat că această activitate economică este supusă TVA-ului ca toate serviciile. Nu are, în sine, nicio legătură cu închirierea și, în cadrul principiului menționat anterior, în temeiul căruia fiecare prestație trebuie în mod normal considerată distinctă și independentă³³, trebuie tratată diferit din punct de vedere fiscal, și anume în sensul că scutirea de TVA în temeiul articolului 13

secțiunea B litera (b) din A șasea directivă nu îi poate fi aplicată. Este ceea ce susțin în mod întemeiat atât instanța de trimitere în ordonanța sa³⁴, cât și guvernul ceh³⁵.

46. În urma unei analize obiective, a treia situație care face obiectul acțiunii principale nu se distinge de a doua variantă decât în măsura în care persoana care furnizează prestația de curățenie este în același timp locatorul. În acest caz, se pune întrebarea dacă este justificat să se plece *a priori* de la ideea că există o prestație accesorie care nu este autonomă pentru singurul motiv că există o identitate de persoane între locator și furnizorul prestației. Astfel cum Curtea indică în Hotărârea Henriksen³⁶, această împrejurare poate în anumite cazuri să indice existența unei operațiuni economice unice, însă nu este determinantă în sine. Faptul că reclamanta din acțiunea principală facturează separat

34 — A se vedea punctul 6 din ordonanța de trimitere.

35 — A se vedea punctul 13 din observațiile guvernului ceh.

36 — Hotărârea din 13 iulie 1989 (173/88, Rec., p. 2763, punctul 16). În această cauză trebuia stabilit dacă noțiunea „închirieri de spații pentru parcare vehiculelor” de la articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă, care introduce o excepție de la scutirea prevăzută la această dispoziție în favoarea închirierii și a leasingului de bunuri imobile, vizează închirierea tuturor spațiilor pentru parcare vehiculelor, inclusiv a garajelor închise. Curtea a constatat că această închiriere nu poate fi exclusă de la scutire atunci când prezintă o legătură strânsă cu închirierea, ea însăși scutită, a unui imobil cu o altă destinație. Potrivit Curții, există o operațiune economică unică „dacă, pe de o parte, spațiul pentru parcare vehiculelor și imobilul cu o altă destinație fac parte din același ansamblu imobiliar și dacă, pe de altă parte, aceste două bunuri sunt închiriate aceluiași locator de același proprietar”.

30 — A se vedea Hotărârea din 20 iunie 1996, Wellcome Trust (C-155/94, Rec., p. I-3013, punctul 38), și Hotărârea din 3 decembrie 1998, Belgocodex (C-381/97, Rec., p. I-8153, punctul 18).

31 — Hotărârea din 16 septembrie 2004 (C-382/02, Rec., p. I-8379, punctele 23 și 24).

32 — Hotărârea citată la nota de subsol 11, punctul 39.

33 — A se vedea punctul 37 din prezentele concluzii.

prestațiile de curățenie, și nu aplică un preț unic care să includă și chiria, poate fi de asemenea citat ca indicând existența unei prestații autonome. Astfel cum Curtea a constatat în Hotărârea CPP³⁷, faptul că un prestator furnizează prestații compuse fie în schimbul plății unui preț unic, fie printr-o facturare distinctă este un indiciu. În consecință, facturarea separată a prestațiilor de curățenie în acțiunea principală pledează în defavoarea existenței unei prestații unice.

anterior să fie tratate diferit, după cum locatorul sau un terț furnizează prestația de curățenie în cauză. Incertitudinea legată de fiecare caz individual ar complica în mod inutil³⁹ aplicarea dispozițiilor în materie de TVA și, în mod corespunzător, ar face ca deciziile adoptate de autoritățile fiscale naționale să fie mai puțin previzibile pentru contribuabil.

47. Trebuie dat curs opiniei exprimate de guvernul ceh, potrivit căreia această a treia situație poate eventual fi completată cu alte elemente, astfel încât devine mai dificil de adoptat o decizie într-un anumit caz. De exemplu, se poate imagina o situație în care un locator furnizează prestații de curățenie și în alte imobile, care nu sunt închiriate direct de către acesta. Totuși, prestația sa ar fi în esență aceeași ca cea din acțiunea principală. Prin urmare, considerăm că ar fi contrar principiului neutralității fiscale³⁸ și coerenței sistemului comun de TVA ca situațiile menționate

4. Interpretare istorică și teologică a scutirii de TVA

48. Considerentele de politică socială invocate de instanța de trimitere nu pot, în sine, să afecteze concluziile de mai sus. Acestea nu pot fi invocate pur și simplu ca argument pentru a scuti de TVA curățenia spațiilor comune. Împărtășim opinia instanței de trimitere,

37 — Hotărârea citată la nota de subsol 19. La punctul 31 din această hotărâre, Curtea a declarat că facturarea unui preț unic nu are în mod cert o importanță decisivă, însă aceasta poate pleda în favoarea existenței unei prestații unice atunci când un prestator furnizează clienților săi o prestare de servicii compusă din mai multe elemente în schimbul plății unui preț unic. În caz contrar, trebuie dedus în mod necesar că facturarea separată a unei părți dintr-o prestație compusă pledează în defavoarea existenței unei prestații unice.

38 — A se vedea punctul 42 din prezentele concluzii.

39 — Ibáñez García, I., „Las exenciones en el IVA: Pecado original del impuesto comunitario”, *Noticias de la Unión Europea*, 2003, nr. 226, p. 103 și următoarele; Ibáñez García este și autorul articolului „El IVA en la actividad inmobiliaria: cuestiones pendientes”, *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, 2008, nr. 4, p. 43 și următoarele, în care critică insecuritatea juridică generată de lista de excepții și scutiri de TVA, având în vedere aplicarea complexă a acesteia. Autorul vede în această listă o restricționare a principiului neutralității fiscale. Considerațiile teoretice ale lui Scholsem, J.-C., *La TVA européenne face au phénomène immobilier*, Liège 1976, punctul 55, p. 93 și 94, sunt deosebit de interesante pentru cazul care stă la baza acțiunii principale. Autorul examinează diferite modele teoretice de impozitare a contractelor de închiriere. Potrivit unui model, toate operațiunile care prezintă legătură cu închirierea, inclusiv închirierea însăși, ar putea fi supuse TVA-ului. În opinia sa, această soluție ar răspunde mai bine principiului neutralității fiscale. O altă soluție, care ar fi în mod dificil compatibilă cu cea prevăzută de A șasea directivă, scutește închirierea de bunuri imobile de TVA pentru motive de politică socială, ceea ce, în opinia autorului, deși este în mod cert contrar neutralității fiscale, este totuși justificat. Cu toate acestea, „costurile de întreținere și de reparație” ar fi excluse de la această scutire, autorul invocând punctul de vedere al „simplicității administrative” pentru a motiva această restricție.

potrivit căreia, fără a supune la plata TVA curățenia spațiilor comune, o locuință este mai ieftină. Astfel, dispoziția derogatorie de la articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă pare să fie întemeiată, și din perspectivă istorică, pe considerente de politică socială. În orice caz, în majoritatea statelor membre, închirierea de locuințe nu era supusă TVA-ului înainte de armonizarea efectuată prin A șasea directivă⁴⁰. Acest principiu trebuia păstrat în A șasea directivă pentru a evita o creștere a chirilor.

la serviciile care, în urma unei examinări obiective, fac parte dintr-o prestație globală care trebuie considerată tot „închiriere”. Totuși, aceste condiții nu sunt îndeplinite în toate situațiile și, astfel cum am văzut deja, nu sunt îndeplinite nici în speță.

49. Astfel cum reiese dintr-o interpretare a dispozițiilor relevante din A șasea directivă, întemeiată pe cuprinsul acestora⁴¹, pe economia lor generală⁴² și care ia în considerare principiul neutralității fiscale⁴³, legiuitorul comunitar a dorit să limiteze în mod expres scutirea de TVA prevăzută la articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă la „închiriere” în sensul cel mai strict al termenului și să îi extindă aplicarea numai

50. Cu toate acestea, nu poate fi ignorat faptul că există un alt motiv pentru a scuti închirierea de bunuri imobile. Astfel cum a explicat avocatul general Jacobs în Concluziile prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Blasi⁴⁴, un imobil deja utilizat nu este rezultatul unui proces de producție. După amenajarea unui bun imobil și construirea unei clădiri, acest bun imobil este în general utilizat mai degrabă în mod pasiv, fără a avea o valoare adăugată. Acesta este motivul pentru care numai prima livrare a unui teren de construit amenajat și livrarea unei clădiri înainte de a fi ocupată pentru prima dată sunt supuse TVA-ului, în timp ce cesiunile ulterioare ale unei clădiri care a fost deja ocupată și închirierea acesteia nu sunt supuse TVA-ului. Această justificare a scutirii nu poate totuși fi aplicată în cazul unei prestații active⁴⁵ precum curățenia spațiilor comune.

40 — A se vedea Propunerea Comisiei pentru A șasea directivă (*Bulletin des Communautés européennes*, nr. 11/73, p. 17). A se vedea în această privință Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Fonden Marselisborg Lystbådehavn (citate la nota de subsol 8, punctul 46). Communier, J.-M., op. cit. (nota de subsol 5), p. 230, subliniază că scutirile vizate la articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă se explică prin considerente politice generale care sunt comune statelor membre ale Comunității Europene. În opinia exprimată de Scholsem, J.-C., op. cit. (nota de subsol 39), punctul 163, p. 264, articolul 13 secțiunea B litera (b) reflectă legislația care era deja aplicabilă în toate statele membre înainte ca A șasea directivă să intre în vigoare.

41 — A se vedea punctul 32 din prezentele concluzii.

42 — A se vedea punctele 28 și 29 din prezentele concluzii.

43 — A se vedea punctele 42-47 din prezentele concluzii.

44 — Concluziile citate la nota de subsol 18, punctele 15 și 16.

45 — A se vedea punctul 32 din prezentele concluzii.

5. Concluzie

C — Cu privire la a doua întrebare

51. Având în vedere considerațiile de mai sus, considerăm că operațiunea pe care un locator o realizează prin curățenia spațiilor comune trebuie în principiu să nu intre în domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă și să fie supusă TVA-ului, dar nu dorim să excludem *a priori* că dispozițiile contractului de închiriere, regulamentul interior al bunului închiriat sau practica juridică dintr-un anumit stat membru pot determina o altă apreciere decât cea propusă în mod abstract în prezentele concluzii. Este de competența instanței naționale, care trebuie să aplice răspunsurile în litigiul cu care a fost sesizată, să examineze în ce măsură această abordare se aplică în speța concretă, eventual ținând seama de considerațiile care precedă.

52. Prin urmare, trebuie răspuns la prima întrebare preliminară că articolele 6 și 13 din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că închirierea unei locuințe (sau eventual a unui spațiu cu altă destinație decât cea de locuință), pe de o parte, și curățenia aferentă a spațiilor comune, pe de altă parte, trebuie în principiu să fie considerate operațiuni autonome și disociabile una de cealaltă. Este totuși de competența instanței naționale să verifice în ce măsură dispozițiile contractului de închiriere, regulamentul interior al bunului închiriat sau practica juridică din statul membru în cauză permit în mod excepțional o apreciere diferită.

53. Având în vedere răspunsul propus la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare decât în ipoteza în care instanța de trimitere, după ce a apreciat toate împrejurările din litigiul principal, ar considera că închirierea locuințelor și curățenia aferentă a spațiilor comune nu pot în mod excepțional să fie considerate operațiuni autonome, disociabile una de cealaltă.

54. În acest caz, ar trebui plecat de la ideea că există o prestație globală care ar corespunde „închirierii de bunuri imobile” în temeiul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă. Această dispoziție din directivă ar exclude, în consecință, aplicarea TVA-ului la remunerația plătită pentru curățenia spațiilor comune ale unui imobil cu destinația de locuință care este închiriat.

55. Prin urmare, trebuie răspuns la a doua întrebare preliminară că, în măsura în care instanța națională pleacă de la ideea că închirierea locuințelor și curățenia aferentă a spațiilor comune pot în mod excepțional să nu fie considerate operațiuni autonome, disociabile una de cealaltă, curățenia spațiilor comune trebuie considerată ca fiind o parte din „închirierea de bunuri imobile” în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă, astfel încât aplicarea TVA-ului la suma plătită pentru această activitate este exclusă.

VII — Concluzie

56. Luând în considerare cele de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare după cum urmează:

„1) Articolele 6 și 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 trebuie interpretate în sensul că închirierea unei locuințe (sau eventual a unui spațiu cu altă destinație decât cea de locuință), pe de o parte, și curățenia aferentă a spațiilor comune, pe de altă parte, trebuie în principiu să fie considerate operațiuni autonome și disociabile una de cealaltă.

Este totuși de competența instanței naționale să verifice în ce măsură dispozițiile contractului de închiriere, regulamentul interior al bunului închiriat sau practica juridică din statul membru în cauză permit în mod excepțional o apreciere diferită.

2) În măsura în care instanța națională pleacă de la ideea că închirierea locuințelor și curățenia aferentă a spațiilor comune pot în mod excepțional să nu fie considerate operațiuni autonome, disociabile una de cealaltă, curățenia spațiilor comune trebuie considerată ca fiind o parte din «închirierea de bunuri imobile» în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă, astfel încât aplicarea TVA-ului la suma plătită pentru această activitate este exclusă.”