



## Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
DOMNUL MICHAL BOBEK  
 prezentate la 10 septembrie 2020<sup>1</sup>

**Cauza C-449/19**

**WEG Tevesstraße  
împotriva  
Finanzamt Villingen-Schwenningen**

[cerere de decizie preliminară formulată de Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg, Germania)]

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată – Scutire pentru închirierea de bunuri imobile – Dispoziție de drept național care scutește furnizarea căldurii de către o asociație de proprietari proprietari respectivi”

### I. Introducere

1. O asociație de proprietari a furnizat căldură proprietarilor respectivi și a solicitat deducerea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitată în amonte pentru cheltuielile legate de această activitate. Administrația fiscală competentă a respins această cerere. Aceasta a considerat că, în conformitate cu dreptul german, furnizarea de căldură proprietarilor de locuințe este scutită de TVA.

2. În acest context, Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg, Germania) urmărește să stabilească dacă Directiva 2006/112/CE<sup>2</sup> (denumită în continuare „Directiva TVA”) se opune unei reglementări naționale prin care furnizarea de căldură de către asociații de proprietari către proprietarii respectivi să fie scutită de TVA. Răspunzând la această întrebare, Curtea va avea ocazia de a oferi orientări cu privire la situația în care plata realizată în schimbul unei livrări de bunuri (precum căldura) este considerată a fi suficient corelată cu „beneficiul” obținut din această operațiune pentru ca aceasta să fi fost efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA.

<sup>1</sup> Limba originală: engleza.

<sup>2</sup> Directiva 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).

## II. Cadrul juridic

### A. Dreptul Uniunii

3. Considerentul (4) al Directivei TVA are următorul cuprins:

„Realizarea obiectivului privind înființarea unei piețe interne presupune aplicarea în statele membre a legislației privind impozitele pe cifra de afaceri care să nu denatureze condițiile concurenței sau să împiedice libera circulație a bunurilor și serviciilor. Prin urmare, este necesară realizarea acestei armonizări a legislației privind impozitele pe cifra de afaceri prin intermediul unui sistem privind taxa pe valoarea adăugată (TVA), astfel încât să se elimine, pe cât posibil, factorii care pot denatura condițiile concurenței, atât la nivel național, cât și la nivel comunitar.”

4. Potrivit articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

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

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.”

5. Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, care tratează noțiunea de „persoane impozabile”, are următorul cuprins:

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

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

6. Articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA definește „livrarea de bunuri” ca fiind „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”, în timp ce, potrivit articolului 15 alineatul (1) din Directiva TVA, „căldura [...] [este] considerat[ă] [bun] corporal [...]”.

7. Articolul 135 din Directiva TVA, care figurează în capitolul 3, intitulat „Scutiri pentru alte activități”, prevede un număr de scutiri de TVA. În partea sa relevantă, acesta are următorul cuprins:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(l) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.”

## ***B. Dreptul german***

### *1. Legea germană privind taxa pe valoarea adăugată*

8. Articolele 1 și 4 din Umsatzsteuergesetz (Legea germană privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „UStG”) stabilesc normele generale referitoare la perceperea TVA-ului și la scutirile de la plata acestuia, printre care figurează scutirea furnizării de căldură de către asociațiile de proprietari proprietarilor respectivi:

„Articolul 1 Operațiuni taxabile

(1) Sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri următoarele operațiuni:

1. livrările și alte prestații efectuate cu titlu oneros pe teritoriul german de către o întreprindere în cadrul activității sale economice. Impozitarea nu este exclusă de faptul că operațiunea este efectuată în temeiul unui act legal sau administrativ sau că aceasta este considerată ca efectuată în temeiul unei dispoziții legale;

[...]

Articolul 4 Scutiri pentru livrări și alte prestații

Dintre operațiunile care fac obiectul articolului 1 alineatul (1) punctul 1, sunt scutite de impozitare:

[...]

13. serviciile furnizate de asociațiile de proprietari în sensul Wohnungseigentumsgesetz (Legea privind proprietatea rezidențială și dreptul de reședință permanentă) [...] proprietarilor și coproprietarilor, în măsura în care serviciile constau în livrarea de bunuri comune în vederea utilizării, întreținerii, reparării și altor scopuri administrative, precum și în furnizarea de căldură și de servicii similare.”

### *2. Legea privind proprietatea rezidențială și dreptul de reședință permanentă*

9. Wohnungseigentumsgesetz (Legea privind proprietatea rezidențială și dreptul de reședință permanentă) reglementează principiile care stau la baza diviziunii formale a proprietății între proprietarii de locuințe. În partea relevantă, legea prevede următoarele:

„Articolul 10 Principii generale

(1) Sub rezerva unei dispoziții exprese contrare, proprietarii apartamentelor sunt titularii drepturilor și obligațiilor, incluzându-le în special pe cele aferente proprietății individuale și pe cele aferente proprietății comune, în conformitate cu dispozițiile prezentei legi.

[...]

Articolul 16 Contribuții de ordin financiar, cheltuieli și taxe

[...]

(2) Fiecare proprietar de apartament are obligația, față de ceilalți proprietari, să suporte cheltuielile aferente proprietății comune, precum și cheltuielile legate de întreținere, reparații și alte activități administrative, și pe cele legate de utilizarea proprietății comune proporțional cu cota-parte indiviză care îi revine [alineatul (1) a doua teză].

(3) Sub rezerva dispozițiilor din alineatul (2), proprietarii de apartamente pot lua o decizie cu majoritate de voturi potrivit căreia cheltuielile de exploatare [...] aferente proprietății comune sau proprietății individuale, care nu trebuie să fie decontate direct unor terțe părți, precum și cheltuielile administrative să fie contabilizate în funcție de scopul utilizării sau de proveniență și să fie repartizate în raport cu acestea sau cu un alt standard, cu condiția ca această metodă să fie conformă principiilor buneii administrări.”

### III. Situația de fapt, procedura națională și întrebarea preliminară

10. WEG Tevesstraße (denumită în continuare „reclamanta”) este o asociație de proprietari. Acești proprietari sunt trei persoane juridice (o societate privată, o autoritate de stat și o autoritate locală, denumite în continuare „proprietarii”). Se pare că reclamanta a fost însărcinată cu administrarea unui bun imobil cu folosință mixtă situat în Baden-Württemberg (denumit în continuare „imobilul”). Imobilul este compus din 20 de apartamente închiriate, un departament al autorității de stat și o entitate aparținând municipalității.

11. În anul 2012, reclamanta a instalat o centrală de cogenerare (denumită în continuare „CHPU”) în imobil. Ea a început să producă energie electrică cu ajutorul CHPU. Ulterior, reclamanta a comercializat energia electrică unei întreprinderi de distribuție a energiei electrice și a furnizat căldura astfel produsă către proprietari.

12. În cursul aceluiași an, reclamanta a depus declarația de rambursare a TVA-ului achitat în avans și a solicitat deducerea unei sume în cuantum de 19 765,17 euro din TVA-ul plătit în amonte din costurile de achiziționare și de exploatare aferente CHPU.

13. La 3 decembrie 2014, după ce a efectuat verificarea acestei cereri, Administrația fiscală din Villingen-Schwenningen a admis numai 28 % din cuantumul sumei solicitate cu titlu de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Potrivit calculului său, acest cuantum reprezenta partea din costurile menționate aferentă producerii de energie electrică. În ceea ce privește partea de 72 % din cuantumul solicitat cu titlu de deducere a taxei achitate în amonte aferente producerii de căldură, Administrația fiscală a respins cererea reclamantei pentru motivul că, în temeiul articolului 4 punctul 13 din UStG, furnizarea de căldură proprietarilor de locuințe este scutită de TVA.

14. După ce a contestat fără succes această decizie în fața Administrației fiscale, reclamanta a sesizat Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg, Germania). Printre altele, reclamanta consideră că articolul 4 punctul 13 din UStG este contrar dreptului Uniunii în măsura în care scutirea pe care o prevede nu decurge din Directiva TVA. Dată fiind supremația dreptului Uniunii, furnizarea de căldură proprietarilor ar trebui să fie supusă TVA-ului, astfel încât reclamanta ar avea dreptul la deducere și pentru restul de 72 % din TVA-ul achitat în amonte.

15. Având îndoieli cu privire la compatibilitatea cu dreptul Uniunii a legislației naționale aplicabile, Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg, Germania) a decis să suspende judecarea cauzei și adreseze Curții de Justiție următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile 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) 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 taxa pe valoarea adăugată?”

16. Guvernul german și Comisia Europeană au depus observații scrise. La 22 mai 2020, acestea au răspuns de asemenea la întrebările scrise adresate părților.

#### IV. Analiză

17. Prezentele concluzii sunt structurate după cum urmează: vom începe cu precizările preliminare care stabilesc o serie de ipoteze cu privire la situația de fapt din speță și la prezumțiile de la care pornim pentru a oferi instanței de trimitere un răspuns (A). Apoi, vom prezenta criteriul juridic care permite să se stabilească existența unei operațiuni taxabile în conformitate cu Directiva TVA (B). În continuare, vom examina argumentele prezentate de guvernul german și de Comisia Europeană, înainte de a aplica criteriul juridic în scenariile ipotetice deja conturate (C).

##### A. Precizări preliminare

18. Instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dispozițiile Directivei TVA se opun reglementării unui stat membru potrivit căreia furnizarea căldurii de către o asociație de proprietari proprietarilor respectivi este scutită de plata TVA-ului.

19. Dată fiind necesitatea unei baze uniforme de evaluare a TVA-ului<sup>3</sup>, o operațiune poate fi scutită de plata TVA-ului în una dintre următoarele două situații: (i) în cazul în care nu există o operațiune taxabilă sau (ii) în cazul în care se aplică una dintre scutițiile limitate enumerate în titlul IX din Directiva TVA.

20. Ambele considerații necesită o prezentare detaliată a circumstanțelor de fapt ale operațiunii în litigiu. În prezenta cauză, ordonanța de trimitere nu prezintă suficiente detalii, făcând dificil de tras niște concluzii în legătură cu oricare dintre situații în lipsa informațiilor despre mai multe variabile legate de situația de fapt. Așadar, considerăm că este necesar să prezentăm interpretarea noastră asupra situației de fapt și asupra anumitor prezumții necesare, aspecte care vor constitui în mod inevitabil contextul răspunsului pe care l-am putea da la întrebarea formulată de instanța de trimitere.

21. Concluziile noastre vor avea la bază, în mod necesar, două seturi de variabile. Acestea sunt următoarele:

##### 1. Cine, ce și cui furnizează și care este destinația căldurii?

22. Atât în ordonanța de trimitere, cât și în întrebarea preliminară, instanța de trimitere arată că reclamanta este cea care furnizează „die Wohnungseigentümer” (proprietarilor) căldura obținută din producția de electricitate. Subliniem faptul că căldura este furnizată acestor persoane juridice pentru a arăta că în dosarul cauzei nu există nicio probă care să indice că căldura este furnizată chiriașilor rezidențiali care ocupă cele 20 de apartamente închiriate (a căror proprietate este la fel de neclară), care fac de asemenea parte din imobil. De fapt, se pare că niciun chiriaș nu este implicat în această operațiune.

23. Acest fapt dă naștere unei complicații suplimentare: trebuie interpretată literal ordonanța instanței de trimitere? Această întrebare apare, deoarece folosirea articolului hotărât „die” înainte de „Wohnungseigentümer” indică utilizarea pluralului, ceea ce poate sugera posibilitatea ca Curții să i se solicite să se pronunțe cu privire la furnizarea căldurii către proprietari *în mod colectiv*, de presupus pentru a fi ulterior utilizată *în mod colectiv* în spațiile comune. Alternativ, ar trebui oare să înțelegem că, în interpretarea instanței de trimitere, căldura este furnizată în mod colectiv către „die Wohnungseigentümer”, dar pentru utilizarea, *în mod individual*, în spațiile aflate *în proprietate personală* din imobil?

<sup>3</sup> Considerentul 7 al Directivei TVA se referă la necesitatea ca sistemul comun de TVA să „conducă [...] la o neutralitate în domeniul concurenței”. A se vedea de asemenea Hotărârea din 3 mai 2001, Comisia/Franța (C-481/98, EU:C:2001:237, punctul 22).

24. Ordonanța de trimitere nu oferă nicio indicație clară în niciuna dintre direcții. Punctul 13 al articolului 4 din UStG este la fel de neclar. În partea relevantă, stipulează fără precizări suplimentare că furnizarea căldurii de către o asociație de proprietari către „die Wohnungseigentümer” este scutită de plata TVA-ului.

25. Lipsa detaliilor are drept consecință existența a două scenarii posibile. În primul rând, este vorba despre încălzirea *spațiilor comune*. În acest scenariu, reclamanta furnizează căldura proprietarilor *în mod colectiv*, în sensul că fie proprietarii, fie reclamanta (sau poate chiar reclamanta însăși, în numele proprietarilor) încălzește spațiile comune ale imobilului pentru consum și în beneficiu colectiv. În al doilea rând, este vorba despre încălzirea *spațiilor individuale*. Într-un astfel de scenariu, reclamanta ar furniza de asemenea căldură proprietarilor, dar într-un mod destul de diferit. În acest caz, proprietarii primesc direct căldură pentru părțile care le revin din imobil și o consumă *în mod individual*.

2. Care este compensația plătită (dacă este cazul) și cum este calculată aceasta?

26. După cum indică în mod just Guvernul Germaniei și Comisia, ordonanța emisă de instanța de trimitere nu lămurește nici chestiunea compensației. De fapt, nu există niciun indiciu care să arate că se plătește vreoa compensație. Nu există nici informații cu privire la modul în care ar fi calculată compensația (dacă este cazul).

27. Astfel, fără compensație, nu există o operațiune taxabilă<sup>4</sup>.

28. În scopul analizei noastre, vom presupune totuși că proprietarii îi furnizează reclamantei o anumită compensație pentru căldura furnizată, întrucât este improbabil ca instanța de trimitere să adreseze o astfel de întrebare dacă nu ar exista nici un fel de compensație.

29. În plus, contează la fel de mult modul în care este conceput și calculat sistemul de compensație. Pe de o parte, poate exista o factură specifică pentru o cheltuială specifică. Cu alte cuvinte, orice plată pentru furnizarea căldurii este individualizată și astfel alocată *în mod direct* pentru acoperirea acelei cheltuieli anume. Pe de altă parte, furnizarea căldurii poate face parte dintr-o gamă mai largă de servicii prestate de reclamantă. În această situație, proprietarii ar plăti, probabil, o sumă globală pentru a acoperi diverse cheltuieli curente, inclusiv furnizarea de căldură. În acest caz, facturarea s-ar face pentru toate (sau pentru unele) dintre aceste activități curente, posibil cu defalcarea costurilor. Plata s-ar face *indirect*, pentru a acoperi cheltuielile „generale”.

30. În rezumat, cele două variabile pe care nu le cunoaștem, dar care sunt, în opinia noastră, importante pentru analiza finală a cauzei, sunt nu doar dacă *spațiile comune* sau *spațiile individuale* din cadrul imobilului beneficiază de căldură, ci și dacă compensația pentru această furnizare este alocată pentru acoperirea unei cheltuieli specifice („*direct*”) sau a unei cheltuieli generale („*indirect*”).

## B. Criteriul juridic

31. Pentru ca o operațiune să fie taxabilă în sensul Directivei TVA, trebuie să existe o operațiune efectuată cu titlu oneros (care se încadrează în prevederile articolului 2 din Directiva TVA) pe teritoriul unui stat membru (conform cerințelor articolului 5 din directivă) de o persoană impozabilă acționând în această calitate (în sensul articolului 9 din această directivă). Astfel stau lucrurile cu excepția situației în care se aplică una dintre scutirile stabilite în titlul IX din Directiva TVA.

<sup>4</sup> Hotărârea din 5 februarie 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punctul 14), și Hotărârea din 1 aprilie 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punctul 10). Astfel cum am sugerat în alte rânduri, fără a cunoaște elementul preț nu se poate prezuma existența unei „livrări de bunuri” prestate cu titlu oneros. A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, punctul 57).



32. În cauză, criteriul sferei de aplicare teritorială este indiscutabil îndeplinit. Așadar, nu vom ține cont de acesta în continuare și ne vom concentra analiza asupra factorilor rămași.

### 1. *Livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros?*

33. Articolul 2 din Directiva TVA stabilește care sunt operațiunile supuse TVA-ului. Printre altele, clarifică faptul că „livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros” este o operațiune supusă TVA-ului. Această dispoziție a fost interpretată în sensul că legiuitorul Uniunii a urmărit să impoziteze doar consumul prestat „cu titlu oneros”, cu alte cuvinte, situația în care a existat o compensație pentru bunurile livrate<sup>5</sup>. Un astfel de „titlu oneros” este considerat a fi reprezentat de valoarea (cel puțin parțială și uneori chiar subiectivă) bunurilor în cauză, iar nu o valoare estimată conform unor criterii obiective<sup>6</sup>.

34. De asemenea, trebuie să existe „o legătură directă” și imediată între „titlul oneros” și activitatea supusă impozitului în cauză<sup>7</sup>. Am interpretat jurisprudența în sensul că prescrie două condiții cumulative în această privință. Mai întâi, să existe o formă de „cauzalitate” a plății. Cu alte cuvinte, ca o persoană să poată fi percepută ca plătind pentru un anumit bun sau serviciu<sup>8</sup>. În al doilea rând, ca plata să fie efectuată în temeiul unui „raport juridic” între cele două părți participante la operațiune<sup>9</sup>.

35. Este util să evidențiem în acest moment modul nefericit în care considerăm că este utilizată sintagma „raport juridic” în jurisprudență. Pot exista operațiuni care fac obiectul unui „raport juridic”, dar care nu se încadrează în domeniul de aplicare al articolului 2 din Directiva TVA. Astfel, cauza Apple and Pear Development Council privea cu certitudine un „raport juridic” între producătorii comerciali de mere și pere din Anglia și Țara Galilor și organismul abilitat prin lege să le reprezinte interesele (calitatea de membru fiind obligatorie), chiar dacă Curtea a statuat că cotizația plătită anual de fiecare producător de mere și pere era insuficient corelată cu „beneficiul” individual rezultat din activitățile organismului<sup>10</sup>. Acest aspect implică faptul că noțiunea „raport juridic” are implicații mai largi decât cele aparente.

36. În opinia noastră, „raportul juridic” în astfel de situații se referă mai degrabă la „proporționalitatea beneficiului” asociat plății efectuate. Aceasta înseamnă că „raportul juridic” cerut există doar atunci când partea care plătește prețul primește un anumit „beneficiu” comensurabil cu prețul plătit. În cauza Apple and Pear Development Council, această „proporționalitate a beneficiului” nu exista, întrucât atribuțiile organismului vizau interesele comune ale producătorilor exercitate în mod colectiv, astfel încât orice beneficiu rezultat din aceste atribuții în favoarea producătorului individual deriva „indirect din cele revenind industriei în ansamblul său”<sup>11</sup>.

5 A se vedea în acest sens jurisprudența citată mai sus la nota de subsol 4.

6 A se vedea Hotărârea din 13 iunie 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punctul 43).

7 A se vedea de exemplu Hotărârea din 3 iulie 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559, punctul 21 și jurisprudența citată).

8 A se vedea Hotărârea din 5 februarie 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punctul 12).

9 A se vedea Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 17), și Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 28 și jurisprudența citată).

10 Hotărârea din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punctul 14).

11 *Ibidem*, punctul 14.

37. Aceeași logică se observă și în cauza Comisa/Finlanda, în care Curtea a statuat că serviciile de asistență juridică prestate în schimbul unui onorariu modic, care a fost calculat pe baza venitului beneficiarului asistenței juridice, nu prezentau o corelație comensurabilă cu contraprestația executată, chiar dacă exista un raport juridic<sup>12</sup>. Similar, în cauza Tolsma, desigur, o cauză care nu implica un „raport juridic”, Curtea a statuat că nu exista o relație de proporționalitate între donațiile acordate de trecători unui cântăreț stradal și beneficiul obținut de acesta din interpretarea muzicii pe o stradă publică<sup>13</sup>.

38. În schimb, „proporționalitatea beneficiului” a fost constatată atât în cauza Kennemer Golf, cât și în cauza Le Rayon D’Or, în care s-a considerat că plata unui tarif forfaitar în schimbul disponibilității permanente a serviciilor atunci când acestea sunt solicitate (posibilitatea utilizării terenului de golf sau de a beneficia de servicii de îngrijire la cerere) reprezintă o prestare cu „titlu oneros”, chiar dacă serviciile respective nu au fost efectiv folosite<sup>14</sup>.

39. Rezumând, criteriul existenței unui „raport juridic” pare astfel să prezinte atât aspecte de formă, cât și de fond. Dincolo de (sau în cadrul) condiției de formă a existenței unui raport juridic structurat într-un fel sau altul între părțile la o operațiune, noțiunea de raport juridic se corelează cu ideea de prestare cu titlu oneros. Aceasta urmărește să surprindă orice schimb de beneficii reciproce de o oarecare valoare economică, cel puțin, în cadrul cărora se poate identifica o relație de cauzalitate între prestațiile fiecărei părți.

## 2. Activitate economică?

40. Articolul 9 din Directiva TVA se referă la noțiunea „persoane impozabile”. Potrivit articolului 9 alineatul (1) primul paragraf, o persoană impozabilă este definită drept „orice persoană” care, în mod independent, desfășoară „în orice loc orice activitate economică”, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. Al doilea paragraf al acestei dispoziții precizează în continuare ce este o „activitate economică”.

41. Dată fiind formularea acestei dispoziții, orice persoană care se angajează în orice loc în orice activitate economică este o „persoană impozabilă”<sup>15</sup>. Similar, noțiunea „activitate economică” a fost interpretată în sens larg și are un caracter obiectiv, în sensul că activitatea este considerată în sine, indiferent de scopurile și de rezultatele sale<sup>16</sup>.

42. Întrucât am clarificat criteriul juridic care rezultă din articolele 2 și 9 din Directiva TVA, vom reveni la prezenta cauză.

## C. Prezenta cauză

43. Potrivit articolului 15 din Directiva TVA, „căldura” este considerată bun corporal.

12 Hotărârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctele 50 și 51).

13 Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 17).

14 Hotărârea din 21 martie 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punctele 40-42), precum și Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 37).

15 Astfel cum observă Terra și Kajus, în sensul Directivei privind TVA-ul, acest lucru se traduce prin faptul că „vânzătorul ambulant de satay din Jakarta” este considerat a fi persoană impozabilă în același sens ca un „magazin universal din Amsterdam”. A se vedea Terra, B. J. M., și Kajus, J., *Introduction to European VAT*, IBFD Publications 2018, p. 371.

16 A se vedea, *inter alia*, Hotărârea din 5 iulie 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punctul 22), și Hotărârea din 10 aprilie 2019, PSM „K” (C-214/18, EU:C:2019:301, punctele 41 și 42).



44. Prezenta cauză ar putea în esență să vizeze două scenarii: unul în care căldura este furnizată pentru *spațiile comune* din imobil și unul în care este furnizată pentru *spațiile individuale* din imobil. În ambele cazuri, presupunem că proprietarii plătesc reclamantei, sub o anumită formă, o compensație pentru furnizarea bunului (căldurii), fie *direct*, fie *indirect*<sup>17</sup>.

45. Înainte de a trece la evaluarea fiecăruia dintre cele două scenarii, trebuie să comentăm cu privire la două direcții de argumentare transversale formulate în speță și care se aplică indiferent de scenariul luat în calcul.

46. Prima direcție de argumentare se referă la natura unei „activități economice”. Guvernul german și Comisia consideră că, dată fiind *identitatea de persoane* a părților care alcătuiesc asociația de proprietari (reclamanta, care înseamnă practic proprietarii) și părțile care beneficiază de căldură (din nou, proprietarii), operațiunea nu ar putea fi considerată „activitate economică”. Conform Comisiei, această situație s-ar extinde și la activitățile de întreținere generală, reparații și alte servicii pe care reclamanta le-ar presta proprietarilor. Toate situațiile de mai sus s-ar afla în afara domeniului de aplicare al Directivei TVA.

47. Nu putem fi de acord cu acest raționament.

48. Mai întâi, în ceea ce privește natura furnizării, prima teză a articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA folosește un determinant suficient de clar – „orice” – pentru a arăta că „orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii [...] este considerată «activitate economică»”. Mai mult, interacțiunea dintre definițiile abstracte și cele literale din primul și al doilea paragraf ale acestei dispoziții denotă, în opinia noastră, că legiuitorul Uniunii a intenționat ca noțiunea „activitate economică” să cuprindă o gamă de activități cât mai largă posibil<sup>18</sup>.

49. În al doilea rând și în opinia noastră, hotărâtor, după cum arată instanța de trimitere, în conformitate cu dreptul german, reclamanta este o persoană juridică distinctă. În consecință, căldura este furnizată de o entitate cu personalitate juridică către trei alte entități cu personalitate juridică. Cu siguranță, înțelegem că, în termeni economici, reclamanta este alcătuită din unele dintre aceleași persoane juridice care beneficiază de serviciile sale. Cu toate acestea, suprapunerea intereselor economice cu greu poate fi considerată un argument pe baza căruia să fie complet ignorată o diferențiere juridică clară prezentă în dreptul național. Prin urmare, nu există o identitate de persoane și nu are loc o prestație în beneficiu propriu.

50. Prin urmare, nu vedem cum furnizarea de căldură de către o persoană juridică distinctă de beneficiarul bunurilor ar putea să nu constituie o „activitate economică” în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA. Chiar dacă ne-am referi la o altă activitate decât cea în discuție, această concluzie nu ar diferi cu nimic: dacă reclamanta, să presupunem, ar primi o compensație pentru efectuarea curățeniei în spațiile comune, întreținerea fațadei clădirii sau chiar pentru repararea interfoanelor de la intrarea principală, aceasta ar desfășura „activități economice” în același mod în care o face prin furnizarea căldurii în cauza de față. Niciuna dintre aceste activități nu se află în afara domeniului de aplicare al articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA<sup>19</sup>.

17 Situații detaliate mai sus, la punctele 22-30 din prezentele concluzii.

18 A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, punctul 25).

19 Natura *economică* a unor astfel de activități poate fi evidențiată și mai bine cu ajutorul unui experiment mental: ar fi și ar putea astfel de servicii să fie prestate de altă entitate (angajată din exterior, nu reclamanta) care să fie plătită așa cum se procedează în mod obișnuit? Răspunsul la această întrebare nu poate fi decât unul afirmativ: bineînțeles că căldura poate fi (și adesea este) furnizată contra cost de o societate externă, similar cu situația în care o societate este angajată pentru a repara un lift avariata dintr-un imobil.

51. A doua direcție de argumentare se referă la natura prevederilor punctului 13 al articolului 4 din UStG. Sub acest aspect, guvernul german avansează două observații. În primul rând, punctul 13 al articolului 4 din UStG ar reprezenta o transpunere în dreptul național a scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA cu privire la „leasingul sau închirierea de bunuri imobile”. În al doilea rând, guvernul german susține că scutirea stabilită la punctul 13 al articolului 4 din UStG ar fi susținută de o declarație a Comisiei și a Consiliului. Această declarație, cuprinsă în procesul-verbal al Consiliului privind adoptarea celei de A șasea directive 77/388/CEE a Consiliului<sup>20</sup> (denumită în continuare „A șasea directivă”), arată că statele membre pot scuti, printre altele, furnizarea căldurii de la plata TVA-ului.

52. Nu putem subscrie la niciunul dintre aceste argumente.

53. Articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA prevede una dintre activitățile pe care statele membre le pot scuti de plata TVA-ului. Acesta nu definește ce înseamnă „leasingul sau închirierea” și nici nu face trimitere la legislația națională în acest scop<sup>21</sup>. Cu toate acestea, această dispoziție reprezintă o scutire de la obligația generală de plată a TVA-ului și, ca atare, reprezintă o excepție de strictă interpretare<sup>22</sup>.

54. În primul rând, examinând textul la prima vedere, nu identificăm niciun argument care să susțină punctul de vedere al guvernului german, potrivit căruia furnizarea căldurii sau, de fapt, furnizarea oricăror articole care nu constituie bunuri imobile, de către o asociație de proprietari către proprietarii respectivi, ar trebui să se încadreze în această scutire. Nu înțelegem cum „furnizarea căldurii pentru consum în imobil” ar putea vreodată, prin orice interpretare rezonabilă (și cu siguranță nu printr-o interpretare în sens restrâns), să fie subsumată noțiunii „leasingul sau închirierea de bunuri imobile”. Cea din urmă este pur și simplu o activitate diferită, care, într-adevăr, are ceva de-a face cu „bunurile”, dar nu mult mai mult de atât.

55. În al doilea rând, dacă proprietarii ar fi luat în leasing sau ar fi închiriat bunuri imobile de la reclamantă (ceea ce nu este cazul în situația de fapt din cauză) și reclamanta ar declara că consumul de căldură făcea parte din „pachetul de închiriere” obligatoriu, s-ar putea susține argumentul că furnizarea căldurii face parte din operațiunea de închiriere. Cu toate acestea, jurisprudența scutește o prestație „auxiliară” de la plata TVA-ului doar în măsura în care acesteia i se aplică același regim fiscal ca prestației „principale” și nu constituie un scop pentru clienți sau un serviciu căutat pentru el însuși, ci un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal<sup>23</sup>. Aceasta impune evaluarea caracteristicilor esențiale ale operațiunii<sup>24</sup>.

20 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 de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1).

21 Potrivit unei jurisprudențe constante, termenii unei dispoziții a dreptului Uniunii care nu conține nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre în scopul stabilirii sensului și sferei sale de aplicare trebuie în mod normal să primească o interpretare autonomă și uniformă, care să țină seama de contextul acelei dispoziții și de obiectivul urmărit de reglementarea în cauză [a se vedea de exemplu Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punctul 38 și jurisprudența citată)].

22 A se vedea cel mai recent Hotărârea din 2 iulie 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punctul 22).

23 A se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 34 și jurisprudența citată).

24 A se vedea Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punctul 30 și jurisprudența citată).

56. În timp ce sarcina de a se pronunța sub acest aspect revine instanței naționale, observăm că în prezenta cauză nu există niciun indiciu că activitatea „auxiliară” de furnizare a căldurii face parte din operațiunea de „leasing sau închiriere”, dacă aceasta există, operațiune care constituie de fapt activitatea „principală” în sensul scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA<sup>25</sup>. Chiar dacă ar exista un astfel de indiciu, am avea îndoieli serioase că, în general, o astfel de grupare a activităților ar fi posibilă în temeiul Directivei TVA. Ar fi, așadar, oarecum dificil ca furnizarea căldurii să se încadreze în noțiunea de aspect specific al acestei activități „principale” scutite<sup>26</sup>.

57. În al treilea rând și fără a aduce atingere aspectului dacă furnizarea căldurii ar putea, în anumite împrejurări, să fie considerată ca având o natură auxiliară, este vorba, în orice caz, despre o operațiune „activă”. Astfel cum a statuat Curtea, articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA a intenționat doar să scutească de TVA așa-numitele operațiuni „pasive” de leasing sau închiriere de bunuri imobile<sup>27</sup>. Astfel cum arată în mod întemeiat Comisia, Hotărârea în cauza Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie stabilește în mod clar că operațiunile „active”, precum „furnizarea de apă, de electricitate și de energie pentru încălzire, precum și colectarea deșeurilor care însoțesc această închiriere trebuie, în principiu, să fie considerate ca reprezentând mai multe prestații distincte și independente care trebuie apreciate în mod individual din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată”<sup>28</sup>.

58. Cu privire la declarația Comisiei și a Consiliului referitoare la A șasea directivă, răspunsul este și mai simplu. Jurisprudența arată clar că asemenea instrumente sunt lipsite de valoare juridică și nu pot fi utilizate decât atunci când conținutul lor este menționat în textul dispoziției în cauză<sup>29</sup>. Aceasta deoarece persoanele vizate de reglementarea în cauză trebuie să se poată baza pe conținutul ei<sup>30</sup>.

59. Articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA nu face nicio referire la furnizarea căldurii. La fel stau lucrurile și în cazul dispoziției corespunzătoare anterioare din A șasea directivă, și anume articolul 13 secțiunea B litera (b) din aceasta, la care face referire declarația. Prin urmare, aceasta nu poate fi invocată în speță.

60. După ce am tratat argumentele transversale, de ordin general, ne vom îndrepta acum atenția spre cele două scenarii care se pot materializa în speță.

### 1. Scenariul 1: încălzirea spațiilor comune

61. Amintim că primul scenariu pornește de la prezumția că reclamanta furnizează proprietarilor căldura *în mod colectiv*. Astfel, căldura este furnizată în beneficiul comun al proprietarilor și este consumată în același mod. Proprietarii plătesc reclamantei, fie *direct*, fie *indirect*, pentru furnizarea căldurii.

25 A se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punctele 7-10 și 31), Hotărârea din 27 septembrie 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punctul 23), Hotărârea din 27 iunie 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, punctul 24), precum și Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 40).

26 A se vedea în același sens Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța (C-94/09, EU:C:2010:253, punctul 34).

27 Hotărârea din 4 octombrie 2001, „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, punctul 52), precum și Hotărârea din 28 februarie 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punctul 19). A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Trstenjak prezentate în cauza RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2008:697, punctul 32).

28 Hotărârea din 16 aprilie 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punctul 47).

29 A se vedea printre altele Hotărârea din 14 martie 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, punctul 52).

30 A se vedea Hotărârea din 17 octombrie 1996, Denkvit și alții (C-283/94, C-291/94 și C-292/94, EU:C:1996:387, punctul 29).

62. După ce am sugerat că furnizarea de căldură poate constitui o activitate economică, următoarea chestiune ar fi dacă aceasta este sau nu furnizată cu titlu oneros în sensul articolului 2 din Directiva TVA. Neavând la dispoziție informații despre modalitățile de plată sau de facturare între reclamantă și proprietari, nu putem decât să formulăm câteva indicații, mai curând vagi, cu privire la criteriile care pot fi pertinente pentru instanța națională.

63. În primul rând, în funcție de modalitatea de compensare și de facturare, este probabil să existe o anumită legătură de cauzalitate cu contraprestația efectuată<sup>31</sup>, evident, cu excepția cazului în care reclamanta se regăsește în ipoteza destul de improbabilă în care proprietarii nu plătesc absolut nimic pentru căldura care le este furnizată.

64. În al doilea rând, există un „raport juridic” în temeiul căruia există un schimb structurat cu titlu oneros? Un astfel de „raport juridic” presupune nu numai un „acord de voință”, ci și un „beneficiu” comensurabil pentru plătitor<sup>32</sup>. Aceasta înseamnă, în speță, următoarele.

65. Prin însăși natura sa, reclamanta nu acționează în interesul sau conform instrucțiunilor unui proprietar individual. Atunci când furnizează căldură în vederea încălzirii spațiilor comune ale imobilului, reclamanta își exercită atribuțiile *în beneficiul și în interesul comun al imobilului, în ansamblul său*. Contraprestația percepută pentru îndeplinirea activităților sale (precum furnizarea căldurii) este lipsită de orice corelație reală cu „beneficiul” comensurabil prin raportare la *cota individuală* pe care proprietarul o deține în „contraprestația” globală prevăzută pentru acea operațiune<sup>33</sup>. Orice „beneficiu” pentru proprietarul individual ar fi obținut indirect din beneficiul de care se bucură în mod colectiv proprietarii, chiar dacă nu se poate exclude posibilitatea ca, în anumite împrejurări, unii dintre acești proprietari să beneficieze în mai mare măsură de furnizarea căldurii față de alții<sup>34</sup>.

66. Cu alte cuvinte, „beneficiul” individual este, așadar, insuficient corelat cu plata efectuată. Astfel, legătura dintre contraprestația achitată și operațiunea prestată nu este suficient de directă pentru a intra în domeniul de aplicare al articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA<sup>35</sup>.

67. Este adevărat că, cel puțin în conformitate cu dreptul german și sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, proprietarii au obligația legală de a-și acoperi cota-parte care le revine din cheltuielile și taxele generale suportate de reclamantă<sup>36</sup>. Cu toate acestea, nu considerăm că existența unei obligații legale de a deveni parte a unei entități distincte (precum în cauza Apple and Pear Development Council) sau, de fapt, obligația de a plăti proporțional cota-parte din cheltuielile globale ale organismului respectiv (astfel cum s-ar impune în speță în conformitate cu dreptul german aplicabil) constituie factorul determinant cu privire la stabilirea existenței sau inexistenței „comensurabilității beneficiului”. Desigur, din toate punctele de vedere, absența controlului și lipsa oricărui element consensual pot fi considerate un „indiciu” că operațiunea nu constituie *„realmente o plată pentru o anumită activitate”*<sup>37</sup>, însă nu caracterizează raportul dintre activitatea în cauză și plata efectuată.

31 Astfel cum s-a arătat mai sus, punctele 26-30 din prezentele concluzii.

32 Astfel cum s-a arătat mai sus, punctele 34-39 din prezentele concluzii.

33 A se vedea de asemenea Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 14), care denumeste această situație ca fiind absența unei „prestații reciproce”.

34 Un bun exemplu în acest sens ar fi cel al unei grădini comune bine întreținute, de care proprietarul unui apartament de la parter ar beneficia indirect într-o măsură mai mare decât proprietarul unui apartament de la ultimul etaj. A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punctul 14).

35 Interpretarea în acest sens, într-adevăr, este împărtășită de decizia Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța) din 7 decembrie 2001 în cauza nr. 212273, ECLI:FR:CEORD:2001:212273.20011207, citată de instanța de trimitere.

36 Deducem această interpretare din articolul 16 alineatul (2) din Wohnungseigentumsgesetz (Legea privind proprietatea rezidențială și dreptul de reședință permanentă).

37 Concluziile avocatului general Slynn prezentate în cauza Apple and Pear Development Council (102/86, nepublicate, EU:C:1987:466, p. 1461).

68. Din acest motiv, în opinia noastră, furnizarea căldurii potrivit primului scenariu, dacă aceasta era destinată spațiilor comune din imobil, poate fi caracterizată în egală măsură de lipsa „comensurabilității beneficiului” în cazul în care proprietarii nu au obligația legală de a acoperi cheltuielile și taxele suportate de reclamantă. În aceste condiții, furnizarea căldurii servește interesului comun al proprietarilor și nu este, așadar, prestată „cu titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA.

69. În consecință, dacă aceasta ar fi situația de fapt din cauză, am considera că dispozițiile Directivei TVA nu se opun dispozițiilor cuprinse în articolul 4 punctul 13 din UStG. Într-adevăr, într-o astfel de situație și în această măsură, articolul 4 punctul 13 din UStG ar putea fi considerat o simplă clarificare în dreptul național a unei activități care, în orice caz, nu este supusă TVA-ului.

## 2. Scenariul 2: încălzirea spațiilor individuale

70. În al doilea scenariu, reclamanta furnizează căldură proprietarilor *în mod individual*, pentru uzul lor personal în interiorul spațiilor pe care aceștia le dețin în imobil. În această situație, căldura este furnizată în interesul individual al proprietarului. Căldura nu este consumată în spațiile comune ale imobilului. Proprietarii o plătesc pe reclamantă *direct* sau *indirect*.

71. În această ipoteză, criteriul „cauzalității” pentru stabilirea existenței unei prestări cu titlu oneros poate fi cu atât mai ușor identificat față de primul scenariu. Într-adevăr, atunci când fiecare proprietar trebuie să își achite în mod regulat cota-parte din încălzirea părților comune, se pot concepe o serie întreagă de tipuri de rate forfetare, sume globale sau alte forme hibride de plată, însă devine destul de dificil de imaginat că același tip de aranjament s-ar aplica și în cazul a ceea ce reprezintă, în fond, un consum individual.

72. Acestea fiind spuse, factorul distinctiv al scenariului 2 este, în opinia noastră, existența unui „beneficiu” comensurabil pentru proprietarul individual. Astfel, în cazul în care proprietarii beneficiază și achită o compensație reclamantei pentru furnizarea căldurii pentru *uzul lor individual*, atunci compensația achitată este alocată în mod specific unei activități de care beneficiază în mod comensurabil și suficient de direct proprietarul. Nu sugerăm nicidecum că beneficiul trebuie să fie corelat cu valoarea *monetară* a plății efectuate. Directiva TVA nu interzice deciziile economice păguboase. Mai degrabă, chestiunea care trebuie stabilită este dacă beneficiul este suficient de direct pentru a fi prestat „cu titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA. În caz afirmativ, acesta va fi efectuat „cu titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA.

73. Aceste concluzii se mențin indiferent de modul de plată. În mod evident, atunci când furnizarea de căldură beneficiază de o contraprestație prin intermediul unei plăți *directe* alocate stingerii unei anumite facturi, nu există nicio îndoială că aceasta este proporțională cu beneficiul recepționat prin intermediul acelei călduri. Modul în care se efectuează compensația se poate schimba, însă, cel mai probabil, această concluzie va rămâne neschimbată. O tranzacție pentru furnizarea căldurii în care o contraprestație este efectuată *indirect* de proprietar, de exemplu, prin intermediul unei plăți forfetare efectuate în mod regulat, este în continuare proporțională cu beneficiul primit și, este, așadar, realizată „cu titlu oneros”, întrucât aceasta acoperă, cel puțin în parte, o activitate prestată în *beneficiul individual* al proprietarului.

74. După cum subliniază hotărârile Curții în cauzele Kennemer Golf și Le Rayon d’Or, acest lucru este valabil chiar dacă nu este posibilă asocierea acestei sume cu fiecare utilizare individuală a căldurii<sup>38</sup>. Elementul de „proporționalitate a beneficiului” este, așadar, prezent și într-o operațiune care angajează „cheltuieli combinate”. Cu alte cuvinte, într-o situație în care reclamanta îndeplinește o serie de

<sup>38</sup> A se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punctul 40), precum și Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 37).



activității pentru proprietari, *în mod colectiv*, și, în plus, le furnizează proprietarilor căldura, *în mod individual*. În acest caz, cel puțin o parte din compensația acordată este alocată în mod specific acoperirii unei cheltuieli *individuale*. Operațiunea devine astfel parțial proporțională și, în aceeași măsură, prestată „cu titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA și se supune taxei pe valoarea adăugată.

75. În aceste condiții, articolul 4 punctul 13 din UStG ar scuti o operațiune de la obligația generală de plată a TVA-ului în Germania, în timp ce aceeași operațiune ar fi supusă taxei pe valoarea adăugată în alte state membre sau, posibil, chiar și pe teritoriul Germaniei<sup>39</sup>, cu încălcarea principiului neutralității fiscale<sup>40</sup>. Prin urmare, Directiva TVA s-ar opune dispozițiilor articolului 4 punctul 13 din UStG, care prevăd scutirea de TVA pentru furnizarea de căldură.

76. În lumina celor de mai sus, revine instanței naționale sarcina de a aprecia detaliile înțelegerii existente între reclamantă și proprietari, ținând seama în mod corespunzător de considerațiile de mai sus cu privire la „proporționalitatea beneficiului” în cazul plăților efectuate, dacă este cazul, pentru furnizarea căldurii. În măsura în care este prezent un element de proporționalitate în operațiunea cu care este sesizată instanța de trimitere, elementul „cu titlu oneros” potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA este probabil să fie prezent, iar operațiunea va fi supusă taxei pe valoarea adăugată.

## V. Concluzie

77. Propunem Curții să răspundă la întrebarea adresată de Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg, Germania) după cum urmează:

Dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că nu se opun dispozițiilor de drept național potrivit cărora furnizarea căldurii de către o asociație de proprietari proprietarilor respectivi este scutită de taxa pe valoarea adăugată, în măsura în care compensația primită de asociație în schimbul furnizării căldurii ține seama numai de cheltuielile și taxele suportate pentru furnizarea de căldură în spațiile comune ale imobilului.

În schimb, Directiva 2006/112/CE trebuie interpretată în sensul că se opune aceluiași dispoziții ale dreptului național, în măsura în care compensația primită de asociație în schimbul furnizării căldurii are în vedere, în tot sau în parte, furnizarea de căldură în spațiile din imobil aflate în proprietate individuală.

Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica în ce condiții este efectuată compensația pentru furnizarea de căldură în litigiul principal.

<sup>39</sup> Reiterăm, căldura consumată individual (ca, de altfel, și consumul de electricitate sau de apă) în unitățile locative închiriate sau aflate în proprietate individuală este furnizată în mod normal de un terț și se supune TVA-ului. Prin urmare, numai în situația de fapt mai degrabă singulară survenită în prezenta cauză se poate întâmpla ca o asociație de proprietari să înceapă furnizarea unor alte prestații (individualizate), într-adevăr, în scop comercial, dincolo de atribuțiile sale normale (care țin de părțile comune), creând astfel în mod efectiv o disonanță între natura sa juridică declarată ca fiind generală, pe de o parte, și activitatea specifică, cu caracter efectiv economic, pe de altă parte.

<sup>40</sup> A se vedea de exemplu Hotărârea din 19 decembrie 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punctul 36 și jurisprudența citată).