

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-616 din 2021, Gmina L. Efectuarea unor activități de eliminare a azbestului de către o comună și calitatea de persoană impozabilă din perspectiva TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

30 martie 2023

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) – Prestare de servicii efectuate cu titlu oneros – Articolul 9 alineatul (1) – Noțiunile de «persoană impozabilă» și de «activitate economică» – Comună care organizează gratuit eliminarea azbestului în beneficiul locuitorilor săi, proprietari ai unui bun imobil, care și-au exprimat dorința în acest sens – Rambursarea comunei printr-o subvenție a voievodatului competent în proporție de 40 %-100 % din costuri – Articolul 13 alineatul (1) – Neimpozitarea comunelor pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice”

În cauza C-616/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia), prin decizia din 16 aprilie 2021, primită de Curte la 5 octombrie 2021, în procedura

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

împotriva

Gmina L.,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din doamna M. L. Arastey Sahún, președintă de cameră, și domnii N. Wahl (raportor) și J. Passer, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, de B. Kołodziej, D. Pach și T. Wojciechowski;
- pentru Gmina L., de R. Majerowska, radca prawny;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de Ł. Habiak și V. Uher, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 10 noiembrie 2022,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1), a articolului 9 alineatul (1) și a articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Gmina L. (comuna L.), situată în Polonia, pe de o parte, și Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directorul Oficiului Național de Informare Fiscală, Polonia), pe de altă parte, în legătură cu o decizie fiscală anticipată adresată acestei comune privind supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) a operațiunilor de eliminare a azbestului pe care le-a dispus și dreptul de deducere a TVA-ului aplicat în amonte acestor operațiuni.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

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

[...]”

4 Articolul 9 alineatul (1) din această directivă prevede:

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

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

5 Potrivit articolului 13 alineatul (1) din directiva menționată:

(1) Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

În orice caz, organismele de drept public sunt considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile prevăzute în anexa I, cu condiția ca activitățile respective să nu fie efectuate la o scară neglijabilă.”

6 Articolul 28 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

Dreptul polonez

7 Ustawa o samorządzie gminnym (Legea privind comunele) din 8 martie 1990 (Dz. U din 1990, nr. 16, poziția 95), în versiunea aplicabilă litigiului principal, cuprinde articolul 7, al cărui alineat 1 are următorul cuprins:

„Satisfacerea nevoilor colective ale comunității este o atribuție proprie a comunelor. Atribuțiile proprii includ în special chestiuni ce țin de:

1) urbanism, gestiune imobiliară, protecția mediului și a naturii, precum și gospodărirea apelor;

[...]

5) protecția sănătății [...].”

8 Ustawa Prawo ochrony środowiska (Legea privind protecția mediului) din 27 aprilie 2001 (Dz. U din 2001, nr. 62, poziția 627), în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede la articolul 400 alineatul 2:

„Fondurile Voievodale pentru Protecția Mediului și Gospodărirea Apelor, denumite în continuare «Fondurile Voievodale», sunt persoane juridice ale administrației locale [...].”

9 Articolul 400b alineatele 2 și 2a din această lege prevede:

„2. Obiectivul activității Fondurilor Voievodale este finanțarea protecției mediului și a gospodării apelor în măsura specificată la articolul 400a alineatul 1 punctele 2, 2a, 5-9a, 11-22 și 24-42.

2a. Obiectivul activității Fondului Național și a Fondurilor Voievodale este de asemenea de a crea condiții pentru punerea în aplicare a finanțării protecției mediului și a gospodării apelor, în special prin sprijinirea și promovarea activităților care vizează o astfel de punere în aplicare, precum și prin cooperarea cu alte entități, inclusiv cu colectivități teritoriale, întreprinderi și entități stabilite în afara Republicii Polone.”

10 Ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2004, nr. 54, poziția 535), în versiunea aplicabilă litigiului principal, urmărește să transpună în dreptul polonez Directiva 2006/112.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

11 Articolul 5 din această lege prevede:

„Sunt supuse taxei pe bunuri și servicii [...]:

1) livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul național;

[...]”

12 Articolul 15 din legea menționată prevede următoarele:

„1. Sunt considerate persoane impozabile persoanele juridice, organismele fără personalitate juridică și persoanele fizice care desfășoară în mod independent una dintre activitățile economice menționate la alineatul 2, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective.

2. 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. Nu sunt considerate persoane impozabile organele autorităților publice și oficiile care sprijină aceste organe în domeniul atribuțiilor conferite prin prevederi legale speciale pentru a căror îndeplinire au fost desemnate, cu excepția activităților exercitate în temeiul unor contracte de drept privat.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

13 În cadrul programului de eliminare a azbestului din Polonia, elaborat în temeiul unei decizii a Consiliului de Miniștri al Republicii Polone din 14 iulie 2009 de stabilire a unui program multianual numit „Programul de curățare a țării de azbest pentru anii 2009-2032”, Consiliul local al comunei L. a încredințat primarului acestei comune, prin decizia 227/VI/2019 din 26 aprilie 2019, intitulată „Actualizarea programului de eliminare a azbestului din orașul L. pentru perioada 2018-2032”, sarcina de a pune în aplicare acțiuni în acest sens.

14 Potrivit anexei la această din urmă decizie, acțiunile respective constau în înlăturarea produselor și a deșeurilor care conțin azbest din imobilele rezidențiale și comerciale, cu excepția bunurilor imobile în care se desfășoară o activitate economică. În anexa menționată se prevede de asemenea că locuitorii respectivi nu vor suporta niciun cost cu ocazia operațiunii de eliminare a azbestului, întrucât comuna L. răspunde de finanțare, cu ajutorul Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (Fondul Voievodal pentru Protecția Mediului și Gospodărirea Apelor, denumit în continuare „Fondul pentru Protecția Mediului”).

15 Prin Ordinul 62/9/2019 din 23 septembrie 2019 privind stabilirea modalităților precise de punere în aplicare a acestei decizii și instituirea unei comisii însărcinate cu examinarea cererilor de eliminare a produselor și a deșeurilor care conțin azbest, primarul comunei L. a expus aspectele practice ale operațiunilor de eliminare a azbestului. Pe de o parte, această comună intenționa să organizeze o cerere de ofertă pentru realizarea acestor lucrări, ofertantul selectat trebuind să emită facturi cu includerea TVA-ului. Pe de altă parte, pe baza acestor facturi achitate de ea, comuna menționată urmărea ca în continuare să obțină de la acest fond subvenții, într-un quantum care să acopere între 40 % și 100 % din cheltuielile efectuate în funcție de respectarea condițiilor stabilite de fondul menționat.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

16 În acest context, la 7 ianuarie 2020, comuna L., care dispune de un număr de înregistrare în scopuri de TVA, a adresat directorului Oficiului Național de Informare Fiscală o cerere de emitere a unei decizii fiscale anticipate pentru a stabili dacă va fi persoană impozabilă în scopuri de TVA în cadrul acestor operațiuni, comuna menționată apreciind că nu aceasta este situația, astfel de operațiuni fiind, în opinia sa, efectuate în calitatea sa de autoritate publică.

17 În decizia fiscală anticipată din 13 martie 2020, directorul Oficiului Național de Informare Fiscală a apreciat că comuna L. va acționa în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA și că, în consecință, ar trebui să fie autorizată să deducă TVA-ul achitat în amonte.

18 Comuna menționată a contestat respectiva decizie fiscală anticipată la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Lublin, Polonia) și a obținut anularea ei. Prin hotărârea din 21 iulie 2020, această instanță a considerat în esență că comuna menționată va acționa în calitate de autoritate publică în cadrul unei misiuni instituite prin dispoziții specifice și pentru realizarea cărora fusese desemnată, iar nu în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA.

19 Directorul Oficiului Național de Informare Fiscală a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere.

20 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile Directivei [2006/112], în special articolul 2 alineatul (1), articolul 9 alineatul (1) și articolul 13 alineatul (1) din această directivă, trebuie interpretate în sensul că o comună (o autoritate publică) trebuie să fie considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA în ceea ce privește implementarea programului de eliminare a azbestului din imobilele situate pe raza comunei respective și aflate în proprietatea rezidenților care nu suportă nicio cheltuială în acest sens? Sau o astfel de activitate constituie o activitate a comunei în calitate de autoritate publică, întreprinsă în scopul îndeplinirii atribuțiilor sale care vizează protecția sănătății și a vieții locuitorilor, precum și protecția mediului, în legătură cu care comuna nu este considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA?”

Cu privire la întrebarea preliminară

21 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1), articolul 9 alineatul (1) și articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că constituie o prestare de servicii supusă TVA-ului faptul că o comună dispune ca o întreprindere să efectueze operațiuni de eliminare a azbestului și de colectare a produselor și a deșeurilor care conțin azbest, în beneficiul locuitorilor săi proprietari care și-au exprimat dorința în acest sens, atunci când o astfel de activitate nu vizează obținerea de venituri cu caracter de continuitate și nu dă naștere, din partea acestor locuitori, niciunei plăți, aceste operațiuni fiind finanțate din fonduri publice.

22 Trebuie amintit de la bun început că revine instanței de trimitere, singura competentă să aprecieze faptele, sarcina de a determina natura activităților în discuție în litigiul principal (Hotărârea din 13 ianuarie 2022, Termas Sulfurosas de Alcafache, C-513/20, EU:C:2022:18, punctul 36).

23 În aceste condiții, revine totuși Curții sarcina de a furniza acestei instanțe toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care este sesizată

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 35, precum și jurisprudența citată).

24 În această privință, pentru a intra sub incidența Directivei 2006/112, oferta de eliminare a azbestului din anumite bunuri imobile prezentată de o comună locuitorilor săi proprietari trebuie, pe de o parte, să constituie o prestare de servicii pe care această comună o efectuează cu titlu oneros pentru aceștia din urmă, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din această directivă, și, pe de altă parte, să fi fost efectuată în cadrul unei activități economice, în sensul articolului 9 alineatul (1) din directiva menționată, astfel încât comuna menționată să fi acționat de asemenea în calitate de persoană impozabilă.

Cu privire la existența unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros

25 Potrivit unei jurisprudențe constante, pentru ca o prestare de servicii să fie efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, trebuie să existe o legătură directă între această prestare de servicii, pe de o parte, și o contraprestație primită în mod real de persoana impozabilă, pe de altă parte. Se stabilește o asemenea legătură directă atunci când există între autorul livrării de bunuri sau al prestării de servicii, pe de o parte, și beneficiarul lor, pe de altă parte, un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de autorul acestor operațiuni constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat acestui beneficiar (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 36 și jurisprudența citată).

26 În speță, din precizările aduse de instanța de trimitere reiese că comuna L. intenționează să însărcineze o întreprindere cu efectuarea, pentru locuitorii săi care sunt proprietari de bunuri imobile ce conțin azbest, la cererea acestora, operațiuni de eliminare a azbestului și de colectare a produselor și a deșeurilor care conțin azbest. În această privință, trebuie precizat că aceste operațiuni constituie o prestare de servicii, în sensul articolului 24 alineatul (1) din această directivă.

27 Cu toate acestea, revine instanței de trimitere sarcina de a stabili care este autorul și care este beneficiarul acestei prestări de servicii.

28 În această privință, din decizia de trimitere rezultă că trebuie încheiat un contract între comuna L. și întreprinderea pe care aceasta o va fi selecționat, având ca obiect operațiunile menționate la punctul 26 din prezenta hotărâre, și că această comună va primi, în acest temei, de la întreprinderea menționată, o factură pe care o va achita singură, locuitorii în cauză neefectuând nicio plată în schimbul eliminării azbestului și al colectării produselor și a deșeurilor care conțin azbest.

29 Trebuie subliniat, așadar, că avantajul conferit comunei menționate în schimbul plății constă nu numai, în raport cu locuitorii vizați, în eliminarea pericolului pentru sănătatea și viața umană rezultat din expunerea la azbest, ci și, în sens mai larg, în îmbunătățirea calității vieții pe teritoriul pe care îl administrează comuna L.

30 Cu toate acestea, din dosarul aflat la dispoziția Curții reiese că administrația fiscală poloneză consideră că, întrucât locuitorii vizați sunt primii beneficiari ai avantajului obținut prin prestarea de servicii menționată, și anume eliminarea azbestului din bunurile lor imobile, ar trebui să se considere că acești locuitori au mandatat comuna L., care ar fi acționat în acest caz în calitate de comisionar, în sensul articolului 28 din Directiva 2006/112.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

31 În temeiul acestei dispoziții, atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că aceasta a primit și a prestat ea însăși serviciile respective. Prin urmare, dacă această comună, în calitate de comisionar, însărcinează întreprinderea în cauză să elimine azbestul, în nume propriu, dar în contul locuitorilor vizați, ea va fi tratată, în ceea ce privește TVA-ul, ca și cum ar fi efectuat ea însăși eliminarea azbestului la aceștia din urmă.

32 Or, din elementele transmise de instanța de trimitere și sub rezerva calificării faptelor de către aceasta, nu reiese că articolul 28 din Directiva 2006/112 este aplicabil în cauza principală, dat fiind că, potrivit jurisprudenței, această dispoziție impune existența unui mandat în temeiul căruia comisionarul intervine, în contul comitentului, în prestarea de servicii, ceea ce implică încheierea, între comisionar și comitent, a unui acord având ca obiect atribuirea mandatului în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punctele 51 și 52).

33 Astfel, acceptând să participe la demersul comunal privind înlăturarea azbestului din bunurile lor imobile, proprietarii în cauză se limitează să introducă o cerere la comuna L., care verifică dacă aceste bunuri sunt eligibile pentru operațiunea de eliminare a azbestului. Prin urmare, ei nu însărcinează această comună să elimine azbestul în numele lor, ci speră să beneficieze de programul de eliminare a azbestului. Prin urmare, comuna menționată, iar nu proprietarii în cauză este cea care decide cu privire la succesul acestui demers. În afara prezentării unei cereri, aceștia nu au nicio influență asupra realizării prestării de servicii.

34 În consecință, deși, având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se arate că condițiile de aplicare a articolului 28 din Directiva 2006/112 nu sunt îndeplinite într-o situație precum cea din prezenta cauză și, prin urmare, că comuna L. nu a acționat în numele locuitorilor săi vizați, rămâne totuși să se stabilească dacă aceasta poate fi considerată autorul prestării de servicii în discuție în litigiul principal, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din această directivă.

35 Pe de o parte, trebuie amintit că, pentru ca o prestare de servicii să poată fi considerată ca fiind efectuată „cu titlu oneros”, în sensul Directivei 2006/112, nu este necesar ca respectiva contrapartidă a acestei prestări de servicii să fie obținută direct de la destinatarul acesteia, contrapartida respectivă putând fi obținută și de la un terț (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 40, precum și jurisprudența citată).

36 Pe de altă parte, faptul că o prestare de servicii este realizată la un preț mai mare sau mai mic decât prețul de cost și, prin urmare, la un preț mai mare sau mai mic decât prețul normal al pieței este fără relevanță în ceea ce privește calificarea drept operațiune cu titlu oneros, iar o asemenea împrejurare nu este de natură să afecteze legătura directă care există între prestarea de servicii efectuată sau care urmează a fi efectuată și contraprestația obținută sau care urmează a fi obținută, al cărei quantum este determinat în avans și potrivit unor criterii bine stabilite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 46, precum și jurisprudența citată).

37 Prin urmare, nu este dirimant, având în vedere jurisprudența citată la punctele 25, 35 și 36 din prezenta hotărâre, faptul că comuna L. însăși preia în sarcina sa, într-o primă etapă, totalitatea costului prestării de servicii efectuate, la prețul pieței, de întreprinderea selectată și că, dacă este cazul, într-o a doua etapă, un terț, și anume voievodatul în cauză, prin intermediul Fondului pentru Protecția

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Mediului, rambursează această comună printr-o subvenție care acoperă între 40 % și 100 % din acest cost.

38 În măsura în care rambursarea comunei menționate de acest fond este condiționată de îndeplinirea operațiunii de eliminare a azbestului, care, sub rezerva aprecierii faptelor de către instanța de trimitere, nu ar fi fost avută în vedere de aceeași comună fără contribuția fondului menționat, trebuie să se considere că există, în pofida lipsei unui contract între același fond și locuitorii vizați ai comunei L., o legătură directă, în sensul jurisprudenței citate la punctul 25 din prezenta hotărâre, prestarea de servicii și contravaloarea acesteia fiind legate între ele, întrucât una nu este efectuată decât cu condiția ca cealaltă să fie de asemenea efectuată și reciproc (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 martie 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, punctul 26 și jurisprudența citată).

39 Prin urmare, este necesar să se considere că două prestări de servicii coexistă în speță, și anume, pe de o parte, cea asigurată de întreprinderea selectată și plătită de comuna L. și, pe de altă parte, cea, *primo*, al cărei autor este această comună, *secundo*, ai cărei beneficiari sunt locuitorii vizați ai acesteia din urmă și, *tertio*, a cărei contrapartidă este subvenția plătită comunei respective de Fondul pentru Protecția Mediului.

40 Nu există nicio îndoială că prima dintre aceste prestări de servicii corespunde definiției unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112. În cazul în care, având în vedere considerațiile prezentate la punctele 35-38 din prezenta hotărâre, instanța de trimitere ar ajunge la aceeași concluzie, la capătul aprecierii sale cu privire la situația de fapt, cu privire la a doua dintre prestațiile menționate, și anume cea al cărei autor este comuna L., acesteia i-ar reveni apoi sarcina de a stabili dacă această prestare de servicii este efectuată în cadrul unei activități economice, dat fiind că, potrivit jurisprudenței, o activitate poate fi calificată drept „activitate economică”, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă, numai dacă corespunde uneia dintre operațiunile vizate la articolul 2 alineatul (1) din directiva menționată (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 32, precum și jurisprudența citată).

Cu privire la efectuarea unei prestări de servicii în cadrul unei activități economice

41 De la bun început, trebuie amintit că analiza modului de redactare a articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, evidențiind totodată întinderea domeniului de aplicare al noțiunii de „activitate economică”, precizează de asemenea caracterul obiectiv al acesteia, în sensul că activitatea este considerată ca atare, independent de scopurile sau de rezultatele sale [Hotărârea din 25 februarie 2021, Gmina Wrocław (Conversiunea dreptului de uzufruct), C-604/19, EU:C:2021:132, punctul 69 și jurisprudența citată].

42 Astfel, o activitate este în general calificată drept „economică” atunci când prezintă caracter permanent și este efectuată în schimbul unei remunerații încasate de autorul operațiunii (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 47, precum și jurisprudența citată).

43 Având în vedere dificultatea de a elabora o definiție precisă a activității economice, este necesar să se analizeze ansamblul condițiilor în care aceasta este realizată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele și Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 29, precum și jurisprudența citată), efectuându-se o apreciere de la caz la caz, prin raportare la comportamentul-tip al unui antreprenor activ în domeniul în cauză, și anume în speță o întreprindere de eliminare a azbestului.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

44 În această privință, *primo*, trebuie precizat că, în timp ce un întreprinzător urmărește obținerea unor venituri cu caracter de continuitate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 ianuarie 2021, AJFP Sibiu și DGRFP Brașov, C-655/19, EU:C:2021:40, punctele 27-29, precum și jurisprudența citată), comuna L. nu angajează personal pentru eliminarea azbestului și nu caută clienți, ci se limitează să pună în aplicare, în cadrul unui program definit la nivel național, operațiuni de eliminare a azbestului, care vor interveni după ce proprietarii de bunuri imobile situate pe teritoriul comunal și care pot fi vizați de acest program își vor fi exprimat dorința de a beneficia de ele și vor fi fost considerați eligibili. În plus, prin definiție, o operațiune de înlăturare a azbestului desfășurată într-o anumită comună nu prezintă un caracter recurent, ceea ce diferențiază prezenta cauză de cele în care prestațiile locale aveau un caracter permanent.

45 *Secundo*, din elementele furnizate de instanța de trimitere reiese că comuna L. va propune eliminarea azbestului din bunurile în cauză, precum și colectarea produselor și a deșeurilor care conțin azbest în mod gratuit, în condițiile în care ea va fi remunerat în prealabil întreprinderea în cauză la prețul pieței.

46 Or, Curtea a avut deja ocazia să statueze că, atunci când o comună nu recuperează decât o mică parte a cheltuielilor angajate, soldul fiind finanțat din fonduri publice, o asemenea diferență între aceste cheltuieli și sumele percepute în schimbul serviciilor oferite este de natură să excludă existența unei remunerații (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele și Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 33, precum și jurisprudența citată). Acest lucru este valabil cu atât mai mult atunci când, precum în speță, contraprestația plătită de beneficiarii prestării de servicii este inexistentă.

47 În consecință, chiar luând în considerare subvențiile acordate comunei L. prin Fondul pentru Protecția Mediului, care acoperă 40 %-100 % din costurile angajate, natura unei astfel de prestări de servicii nu corespunde demersului pe care l-ar fi adoptat, dacă este cazul, o întreprindere de eliminare a azbestului care s-ar fi străduit, prin stabilirea prețurilor, să absoarbă costurile și să obțină o marjă de profit. În plus, costurile legate de organizarea de către comuna respectivă a campaniei de eliminare a azbestului destinate locuitorilor săi nu sunt rambursate, fiind rambursate numai operațiunile delegate întreprinderii care a fost selectată. De asemenea, aceeași comună nu suportă decât riscuri de pierderi, fără a avea perspective de profit.

48 *Tertio*, pentru o astfel de întreprindere de eliminare a azbestului nu este viabil din punct de vedere economic ca beneficiarii prestărilor sale de servicii să nu suporte în niciun fel costuri pe care ea le-a suportat, rămânând în același timp în așteptarea unei compensări parțiale, prin subvenție, a acestor costuri. Nu numai că un astfel de mecanism i-ar plasa trezoreria într-o situație deficitară din punct de vedere structural, având în vedere, mai întâi, lipsa unei marje de profit, apoi, lipsa rambursării costurilor legate de organizarea campaniei de eliminare a azbestului și, în sfârșit, fluctuația semnificativă a procentului rambursărilor, acestea putând oscila între 40 % și 100 % din sumele plătite întreprinderii selectate, ci, în plus, acest mecanism ar crea în sarcina sa o incertitudine neobișnuită pentru o persoană impozabilă, întrucât problema dacă și în ce măsură un terț va rambursa o parte atât de importantă din costurile suportate rămâne efectiv deschisă până la decizia acestui terț, ulterioară operațiunilor în cauză.

49 În consecință, nu rezultă, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, că comuna L. desfășoară în speță o activitate cu caracter economic, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cu privire la neimpozitarea ce rezultă din efectuarea unor operațiuni în care un organism de drept public se angajează în calitate de autoritate publică

50 Întrucât, în lumina considerațiilor prezentate la punctele 41-49 din prezenta hotărâre, comuna L. nu desfășoară o activitate care intră în domeniul de aplicare al Directivei 2006/112, nu este necesar să se stabilească dacă această activitate ar fi fost de asemenea exclusă din acest domeniu de aplicare în conformitate cu articolul 13 alineatul (1) din această directivă.

51 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 2 alineatul (1), articolul 9 alineatul (1) și articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că nu constituie o prestare de servicii supusă TVA-ului faptul că o comună dispune ca o întreprindere să efectueze operațiuni de eliminare a azbestului și de colectare a produselor și a deșeurilor care conțin azbest, în beneficiul locuitorilor săi proprietari care și-au exprimat dorința în acest sens, atunci când o astfel de activitate nu vizează obținerea de venituri cu caracter de continuitate și nu dă naștere, din partea acestor locuitori, niciunei plăți, aceste operațiuni fiind finanțate din fonduri publice.

Cu privire la cheltuielile de judecată

52 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

Articolul 2 alineatul (1), articolul 9 alineatul (1) și articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretate în sensul că

nu constituie o prestare de servicii supusă taxei pe valoarea adăugată faptul că o comună dispune ca o întreprindere să efectueze operațiuni de eliminare a azbestului și de colectare a produselor și a deșeurilor care conțin azbest, în beneficiul locuitorilor săi proprietari care și-au exprimat dorința în acest sens, atunci când o astfel de activitate nu vizează obținerea de venituri cu caracter de continuitate și nu dă naștere, din partea acestor locuitori, niciunei plăți, aceste operațiuni fiind finanțate din fonduri publice.