



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE

M^{ME} JULIANE KOKOTT

présentées le 10 novembre 2022¹

Affaire C-616/21

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

contre

Gmina L.

[demande de décision préjudicielle formée par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne)]

« Renvoi préjudiciel – Législation fiscale – TVA – Directive 2006/112/CE – Articles 2, 9 et 13 – Prestation de services effectuée à titre onéreux – Notion d'“assujetti” – Activité économique – Approche typologique – Organisme de droit public organisant gratuitement le désamiantage sur le territoire communal pour les résidents, mais recevant à ce titre une subvention d'un fonds – Absence de distorsions de concurrence d'une certaine importance »

I. Introduction

1. L'élimination par une commune de déchets orphelins dangereux, tels que des produits contenant de l'amiante, contribue non seulement à la protection de la santé des résidents, mais peut également soulever des questions intéressantes en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Si les résidents concernés avaient eux-mêmes chargé une entreprise de procéder à l'élimination, l'appréciation aux fins de la TVA serait claire. L'entreprise réalise pour eux une opération imposable et non exonérée. L'État perçoit la TVA correspondante. Une subvention publique représentant 100 % des coûts, versée aux résidents, ne serait pas pertinente aux fins de la TVA.

2. Toutefois, qu'en est-il lorsqu'une commune organise gratuitement, pour les résidents concernés, l'élimination de ces déchets par une entreprise qu'elle a mandatée, et qu'elle se fait ensuite rembourser en tout ou partie, par une tierce personne (en l'espèce un fonds d'État), les coûts qu'elle a initialement supportés ? L'État perçoit également à ce titre au moins une fois sa TVA de la part de l'entreprise. Toutefois, si la commune reçoit une subvention versée au moyen de ressources d'État à hauteur de 40 à 100 %, cela donne-t-il alors lieu à une nouvelle opération imposable et non exonérée réalisée par la commune pour les résidents, entraînant l'exigibilité d'une autre TVA ?

¹ Langue originale : l'allemand.

3. La conséquence de la chaîne de prestations qui en résulte (opération réalisée par l'entreprise pour le résident par l'intermédiaire de la commune) serait que la commune devrait acquitter cette TVA, mais qu'elle pourrait, en principe, déduire la TVA payée au stade antérieur. Si la subvention était égale au montant des frais supportés en amont, il s'agirait d'un jeu à somme nulle impliquant des charges administratives importantes. Si la subvention était moins élevée (ou n'entrait pas dans la base d'imposition), cela générerait un excédent de taxe en amont, qui diminuerait les recettes fiscales. Si la subvention était plus élevée, cela générerait des recettes fiscales supplémentaires provenant d'un programme de subvention étatique. Ces trois conséquences suscitent toutes un sentiment de perplexité, en particulier si l'on tient compte de l'objectif que poursuit la commune par son engagement (protection de l'environnement, protection de la santé, prévention des risques) qui profite non seulement au résident mais aussi au grand public.

4. L'appréciation aux fins de la TVA de l'élimination communale de l'amiante subventionnée par des ressources d'État soulève certaines questions essentielles en matière de TVA, auxquelles la Cour doit répondre dans le cadre du présent renvoi préjudiciel. Ainsi convient-il de préciser, entre autres, les modalités de détermination du preneur et du prestataire d'un service. La question de savoir si une commune – à supposer qu'elle soit le prestataire d'un service – exerce également une activité économique dans un tel cas est tout aussi fondamentale.

II. Le cadre juridique

A. *Le droit de l'Union*

5. L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée² prévoit :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[...]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ».

6. L'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA dispose :

« Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme "activité économique" toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. »

² Directive du Conseil du 28 novembre 2006 (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée en dernier lieu par la directive (UE) 2022/890 du Conseil, du 3 juin 2022 (JO 2022, L 155, p. 1) (ci-après la « directive TVA »).

7. En revanche, l'article 13 de la directive TVA est libellé comme suit :

« 1. Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

En tout état de cause, les organismes de droit public ont la qualité d'assujettis pour les activités figurant à l'annexe I et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables.

2. Les États membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes de droit public, lorsqu'elles sont exonérées en vertu des articles 132, 135, 136 et 371, des articles 374 à 377, de l'article 378, paragraphe 2, de l'article 379, paragraphe 2, ou des articles 380 à 390 quater. »

8. L'article 28 de la directive TVA concerne le commissionnaire de prestations de services et dispose :

« Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question. »

9. L'article 73 de la directive TVA définit la base d'imposition :

« Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. »

B. Le droit polonais

10. La République de Pologne a transposé la directive TVA par l'ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et les services), du 11 mars 2004 (Dz. U. de 2018, position 2174, telle que modifiée, ci-après la « loi sur la TVA »).

11. À cet égard, l'article 29 bis, paragraphe 1, de la loi sur la TVA porte sur la base d'imposition et prévoit :

« Sous réserve des paragraphes 2, 3 et 5, des articles 30 bis à 30 quater, de l'article 32, de l'article 119 ainsi que de l'article 120, paragraphes 1, 4 et 5, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour la vente de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les dotations, les subventions et autres versements supplémentaires de même nature reçus par le fournisseur ou le prestataire, ayant une incidence directe sur le prix des biens livrés ou des services fournis par l'assujetti. »

12. L'ustawa o samorządzie gminnym (loi sur les communes), du 8 mars 1990 (Dz.U. de 2020, position 713, telle que modifiée, ci-après la « loi sur les communes ») dispose, à son article 7, paragraphe 1 :

« La satisfaction des besoins collectifs de la communauté relève des missions propres de la commune. Les missions propres comprennent notamment les questions :

1) d'urbanisme, de gestion immobilière, de protection de l'environnement et de la nature ainsi que de gestion de l'eau ; [...]

5) de protection de la santé ; [...] »

13. L'ustawa Prawo ochrony środowiska (loi sur la protection de l'environnement), du 27 avril 2001 (Dz. U. de 2020, position 1219, telle que modifiée, ci-après la « loi sur la protection de l'environnement ») prévoit, à son article 400, paragraphe 2 :

« Les fonds de voïvodie pour la protection de l'environnement et la gestion de l'eau, ci-après les "fonds de voïvodie", sont des personnes morales agissant au niveau local au sens de l'article 9, point 14, de la loi visée au paragraphe 1 [à savoir l'ustawa o finansach publicznych (loi sur les finances publiques), du 27 août 2009 (Dz. U. de 2019, position 869, telle que modifiée)]. »

14. L'article 400 ter, paragraphes 2 et 2 bis, de la loi sur la protection de l'environnement dispose :

« 2) Les fonds de voïvodie ont pour objet de financer la protection de l'environnement et la gestion de l'eau dans le cadre défini à l'article 400 bis, paragraphe 1, points 2, 2 bis, 5 à 9 bis, 11 à 22 et 24 à 42.

2 bis) L'objectif du fonds national et des fonds de voïvodie est également de créer les conditions de mise en œuvre du financement de la protection de l'environnement et de la gestion de l'eau, notamment en soutenant et en promouvant les activités visant à cette mise en œuvre, ainsi qu'en coopérant avec d'autres entités, y compris les collectivités locales, les entreprises et les entités établies en dehors de la République de Pologne. »

15. Les dispositions relatives à l'élimination de l'amiante résultent d'une loi parlementaire³. À cet effet, il existe une résolution du conseil des ministres du 14 juillet 2009 relative à l'établissement d'un programme pluriannuel intitulé « programme de désamiantage du pays pour les années 2009-2032 »⁴. Cette résolution définit les tâches imposées par l'Union européenne dans une perspective pluriannuelle et fixe les objectifs ainsi que le cadre juridique, financier et organisationnel du programme. Celui-ci oblige les collectivités locales à élaborer des programmes en vue d'éliminer les produits contenant de l'amiante.

16. Le conseil municipal de la ville de L., agissant en application de la loi sur la protection de l'environnement, a adopté, par la résolution 227/VI/2019, du 26 avril 2019, la « Mise à jour du programme de désamiantage de la ville de L. pour la période 2018 à 2032 ». Sa mise en œuvre a été confiée au maire de la ville de L. L'arrêté 62/9/2019 du maire de la ville de L., du

³ Ustawa o zakazie stosowania wyrobów zawierających azbest (loi sur l'interdiction des produits contenant de l'amiante), du 19 juin 1997 (Dz. U. de 2020, position 1680).

⁴ Uchwała Rady Ministrów z 14 lipca 2009 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą « Program Oczyszczania Kraju z Azbestu na lata 2009-2032 ». Cette résolution a été adoptée sur le fondement de l'ustawa o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (loi relative aux principes régissant la politique de développement), du 6 décembre 2006 (Dz. U. de 2009, n° 84, position 712).

23 septembre 2019, a fixé les modalités d'exécution du projet. Selon l'annexe à la résolution du conseil municipal de la ville de L., les activités dans le domaine du désamiantage consistent, entre autres, dans le retrait des produits contenant de l'amiante et dans l'élimination des déchets contenant de l'amiante.

III. Les faits et la procédure préjudicielle

17. Gmina L. (commune de L., Pologne, ci-après la « commune ») est une collectivité territoriale. Elle accomplit ses propres missions, qui sont énumérées à l'article 7 de la loi sur les communes. À celles-ci s'ajoute une série de missions qui lui ont été déléguées dans le domaine de l'administration publique. Elle est enregistrée en tant que personne assujettie à la TVA.

18. L'exécution du programme d'élimination des produits contenant de l'amiante représente la mise en œuvre des missions légales susmentionnées de la commune ainsi que la mise en œuvre du « programme de désamiantage du pays pour les années 2009-2032 » du gouvernement. Elle se déroule conformément à l'arrêté du maire de la ville de L. du 23 septembre 2019.

19. Selon cet arrêté, la commune élimine (collecte) sur son territoire les produits contenant de l'amiante qui proviennent des bâtiments à usage résidentiel ou commercial ainsi que les déchets contenant de l'amiante. Ces mesures ne concernent pas les biens immeubles servant à l'exercice d'une activité économique. La commune envisage de supporter l'ensemble des coûts liés à l'élimination de l'amiante provenant des bâtiments inclus dans le programme.

20. Elle organise ce projet en acceptant des demandes émanant de résidents souhaitant éliminer l'amiante de leurs biens immeubles. Elle sélectionne ensuite, en application de la loi sur les marchés publics, le contractant qui éliminera l'amiante. La commune conclut ensuite avec lui un contrat portant sur la fourniture de services dans les biens immeubles des résidents qui ont préalablement présenté une demande en ce sens à l'administration communale.

21. Après avoir réalisé les prestations de services, le contractant ainsi sélectionné adresse à la commune une facture du montant convenu, y compris la TVA y afférente. La commune supporte l'intégralité de la rémunération, TVA incluse, sur ses propres ressources. Par la suite, la commune demande le remboursement de tout ou partie des dépenses engagées à cette fin sous la forme d'une subvention du fonds de voïvodie pour la protection de l'environnement et la gestion de l'eau de L. Cette subvention peut être comprise entre 40 et 100 % des coûts, selon que les exigences fixées par le fonds sont respectées. Les résidents ne supportent aucun frais à ce titre, et la commune ne conclut pas non plus avec eux de contrat de désamiantage de leurs biens immeubles.

22. Le 7 janvier 2020, la commune a demandé à l'administration fiscale d'émettre un rescrit fiscal sur les questions suivantes :

- Dans le cadre de la réalisation de ce programme, agit-elle en qualité d'organe au sens de l'article 15, paragraphe 6, de la loi sur la TVA ?
- L'obtention d'une subvention du fonds de voïvodie pour la protection de l'environnement et la gestion de l'eau de L. fait-elle naître une obligation fiscale pour la commune en vertu de l'article 19 bis, paragraphe 5, point 2, de la loi sur la TVA lu en combinaison avec l'article 6 de celle-ci ?

- La commune a-t-elle le droit de déduire la taxe en amont sur la base des factures émises par le contractant sélectionné conformément à la loi sur les marchés publics, qui attestent l'élimination des produits contenant de l'amiante des bâtiments appartenant à des personnes physiques et associations de propriétaires inscrites au programme de désamiantage à L. ?

23. La commune considérait à cet égard qu'elle agissait en tant qu'organisme de droit public. En tant que collectivité territoriale, elle accomplirait les missions qui lui incombent en vertu de l'article 7, paragraphe 1, point 1, de la loi sur les communes ainsi que des programmes gouvernementaux susmentionnés. Elle financerait l'élimination gratuite de l'amiante pour les résidents, membres de la communauté locale, sans leur réclamer, à ce titre, de rémunération, de redevances, de cotisations ni de paiements. En outre, la situation décrite ne présenterait aucun risque de distorsion de concurrence au sens de l'article 13 de la directive TVA. En effet, la commune n'exécuterait pas le projet avec ses propres moyens et ressources, en ayant recours à ses agents. Elle serait au contraire tenue de sélectionner le contractant sur le fondement des dispositions de la loi sur les marchés publics, ce qui constituerait une mesure de renforcement de la concurrence.

24. Dans son rescrit fiscal du 13 mars 2020, l'administration fiscale a constaté que le projet présenté par la commune devait être considéré comme une activité soumise à la TVA. En effet, celle-ci consisterait à revendre aux résidents de la commune les prestations de désamiantage acquises auprès du contractant sélectionné. La commune acquerrait ces prestations de services en son nom propre, mais pour le compte de tiers, auprès d'un contractant sélectionné conformément à la loi sur les marchés publics. Elle agirait donc, en vertu de l'article 8, paragraphe 2 bis, de la loi sur la TVA, en tant que prestataire de services, bien qu'elle ne conclue pas de contrats avec les résidents. Les preneurs ne seraient pas tous les résidents de la commune, mais uniquement ceux ayant soumis des demandes correspondantes de désamiantage de leurs biens immeubles. À cet égard, il importerait peu que tous les résidents bénéficient indirectement des effets du projet.

25. L'administration fiscale a souligné que le contractant était sélectionné par la commune (et non par les résidents), que la commune concluait un contrat avec le contractant, que les factures lui étaient adressées et qu'elle payait la rémunération sur ses propres fonds. La commune participerait donc activement à la réalisation des prestations de services. La commune fournirait des prestations spécifiques à certains propriétaires individualisés ayant soumis une demande, et la subvention du fonds de voïvodie pour la protection de l'environnement et la gestion de l'eau accordée à L. servirait à couvrir les coûts correspondant à ces prestations spécifiques.

26. Eu égard à ce qui précède, l'administration fiscale a considéré que la commune avait la qualité d'assujettie à la TVA et a constaté que l'exercice des activités susvisées était soumis à la TVA et faisait naître une obligation fiscale portant également sur la subvention accordée par le fonds de voïvodie pour la protection de l'environnement et la gestion de l'eau à L. Parallèlement, la commune peut exercer le droit à déduction de la TVA payée en amont résultant des factures émises par le contractant.

27. Par arrêt du 21 juillet 2020, le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (tribunal administratif de voïvodie de Lublin, Pologne) a annulé le rescrit fiscal du 13 mars 2020 au motif qu'une commune, qui perçoit une subvention pour le désamiantage des biens immeubles de ses résidents sans recevoir à ce titre de rémunération de leur part, n'agit pas en tant qu'assujettie à la TVA dans le cadre de la réalisation de ce projet. En procédant à l'élimination de l'amiante sur le territoire de la commune, y compris des biens immeubles de ses résidents, elle ne réaliserait pas

un projet économique relevant du domaine du droit privé. Elle ne proposerait pas, à un nombre indéterminé de clients potentiels, des services de désamiantage (de produits et déchets contenant de l'amiante) en tant qu'entreprise opérant dans les conditions du marché libre.

28. Dans ces circonstances, la commune satisferait à son obligation de droit public consistant à éliminer l'amiante du territoire communal en tant que substance dangereuse pour la santé humaine et pour la vie humaine ainsi que pour l'environnement. L'ensemble des activités de la commune devrait être considéré exclusivement comme relevant de l'exercice, par un organisme de droit public, des missions de puissance publique découlant de l'article 7, paragraphe 1, points 1 et 5, de la loi sur les communes, qui viseraient directement à protéger la santé et la vie des résidents ainsi que l'environnement naturel sur le territoire géré par la commune.

29. Un pourvoi a été formé contre cet arrêt devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne). Celui-ci a sursis à statuer et a saisi la Cour de la question préjudicielle suivante au titre de l'article 267 TFUE :

« Les dispositions de la [directive TVA], en particulier l'article 2, paragraphe 1, l'article 9, paragraphe 1, et l'article 13, paragraphe 1, de cette directive, doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles imposent de considérer une commune (une autorité publique) comme assujettie à la TVA, dans le cadre de la mise en œuvre d'un programme de désamiantage de biens immeubles situés sur son territoire et appartenant à ses résidents, lesquels ne supportent aucune dépense à ce titre, ou cette opération constitue-t-elle une activité accomplie par la commune, en tant qu'autorité publique, en vue de réaliser ses missions visant à protéger la santé et la vie de ses résidents et à protéger l'environnement, activité pour laquelle cette commune n'est pas considérée comme assujettie à la TVA ? »

30. Dans le cadre de la procédure devant la Cour, la commune, le gouvernement polonais, l'administration fiscale polonaise et la Commission européenne ont déposé des observations écrites. La Cour a décidé de ne pas tenir d'audience de plaidoiries conformément à l'article 76, paragraphe 2, du règlement de procédure.

IV. Analyse juridique

A. Sur la question préjudicielle

31. Si l'on considère la question préjudicielle littéralement, la juridiction de renvoi semble à première vue s'interroger sur la qualification d'une situation concrète au regard de la directive TVA. La juridiction de renvoi est toutefois seule compétente pour apprécier les faits⁵. Cependant, cette juridiction se demande, en substance, comment les articles 2, 9 et 13 de cette directive doivent être interprétés afin de déterminer si, en l'espèce, ainsi que le soutient l'administration fiscale, la commune fournit aux résidents une prestation de services imposable et non exonérée.

⁵ Voir, notamment, arrêts du 13 janvier 2022, *Termas Sulfurosas de Alcafache* (C-513/20, EU:C:2022:18, point 36) ; du 8 octobre 2020, *Universitatea « Lucian Blaga » Sibiu e.a.* (C-644/19, EU:C:2020:810, point 47), et du 25 juillet 2018, *Vernaza Ayovi* (C-96/17, EU:C:2018:603, point 35).

32. Pour relever de la directive TVA, les activités accomplies par la commune dans le cadre de l'élimination de l'amiante doivent constituer une prestation de services que cette dernière fournit à ses résidents à *titre onéreux* [article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA ; voir, à ce sujet, sous B]. Cette prestation de services devrait avoir été effectuée dans le cadre d'une *activité économique* (article 9, paragraphe 1, de la directive TVA ; voir, à ce sujet, sous C) pour que la commune ait également agi en qualité d'assujettie. Toutefois, dans certaines circonstances, les communes ne sont pas considérées comme des assujetties lorsqu'elles ont exercé une activité économique *en tant qu'autorités publiques* (article 13 de la directive TVA). Il conviendra donc, dans un second temps, d'examiner cette exception (voir, à ce sujet, sous D).

B. Sur la détermination du prestataire et du preneur d'une prestation de services

33. En tant qu'impôt général sur la consommation, la TVA doit frapper la capacité financière du consommateur, que celui-ci manifeste par une dépense d'actifs en vue de se procurer un avantage consommable⁶. Par conséquent, le preneur doit avoir bénéficié d'un avantage consommable. Cela vaut tant pour une livraison que pour une prestation de services au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de la directive TVA. Le désamiantage constitue l'avantage consommable en cause en l'espèce. L'élimination de l'amiante n'est pas une livraison au sens de l'article 14 de la directive TVA et constitue donc une prestation de services au sens de l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA.

34. Il convient toutefois de déterminer qui a fourni cette prestation de services et à qui. Il peut s'agir d'un service fourni par l'entreprise de désamiantage à la commune (puisque celle-ci a attribué le mandat et assuré sa rémunération) ou au résident (parce que l'amiante a été retiré de sa propriété). Cependant, il peut aussi s'agir d'un service que la commune fournit au résident, puisque celui-ci a introduit une demande en ce sens auprès de la commune et que cette dernière (en recourant à un sous-traitant) l'a débarrassé de l'amiante situé sur sa propriété (voir, à ce sujet, sous 2). En outre, l'administration fiscale polonaise retient manifestement l'existence d'une opération de commission au sens de l'article 28 de la directive TVA (voir, à ce sujet, sous 1), dans le cadre de laquelle la commune a agi en qualité de commissionnaire pour le résident.

1. Sur l'existence d'une opération de commission

35. L'article 28 de la directive TVA précise que « [l]orsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question ». Dès lors, si la commune, en tant que commissionnaire, a chargé l'entreprise d'éliminer l'amiante, en son nom propre mais pour le compte des résidents, elle sera traitée comme si elle avait elle-même effectué le désamiantage chez les résidents.

⁶ Voir, par exemple, arrêts du 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, point 23) ; du 11 octobre 2007, KÖGÁZ e.a. (C-283/06 et C-312/06, EU:C:2007:598, point 37 – « la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit ; », et du 18 décembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, points 20 et 23 – « Seule la nature de l'engagement pris doit être prise en considération : pour relever du système commun de TVA, un tel engagement doit impliquer une consommation. »).

36. Comme la Cour le souligne dans sa jurisprudence constante⁷, ce traitement de l'opération de commission au regard de la TVA est une fiction juridique. En réalité, l'activité d'un commissionnaire constitue une simple prestation de mandat pour laquelle celui-ci perçoit une commission. Toutefois, pour des raisons liées au droit de la TVA, cette prestation de mandat est requalifiée, de sorte qu'elle est traitée comme la prestation principale. Ce point est essentiel, surtout au regard des exonérations fiscales⁸. Celles-ci sont étendues par ce biais à la prestation de mandat du commissionnaire. Cela permet, en définitive, de parvenir à une égalité de traitement entre les opérations directes et les opérations de commission.

37. Il s'ensuit toutefois, selon la Cour⁹, que deux conditions doivent être remplies pour que ces dispositions puissent trouver à s'appliquer. D'une part, il doit exister un mandat, en exécution duquel le commissionnaire intervient, pour le compte du commettant, dans la prestation de services. D'autre part, il doit y avoir une identité entre les prestations des services acquises par le commissionnaire et les prestations des services vendues au commettant.

38. S'agissant de la première de ces conditions, la Cour relève¹⁰ que l'article 14, paragraphe 2, sous c), de la directive TVA utilise expressément le terme « contrat » et précise, à son article 28, que l'assujetti doit agir « pour le compte d'autrui ». Il s'ensuit qu'il doit exister, entre le commissionnaire et le commettant, un accord ayant pour objet l'attribution du marché concerné. C'est pourquoi le commettant est également appelé « mandant » dans certains ordres juridiques.

39. Or, si un tel mandat, et le pouvoir de direction qui en résulte pour le commettant (mandant) à l'égard du commissionnaire, est une caractéristique essentielle de l'opération de commission, celle-ci n'est pas avérée en l'espèce, comme la Commission le relève à juste titre. Le résident concerné ne charge pas la commune d'éliminer l'amiante pour son compte, mais soumet une demande visant à être inclus dans le programme de désamiantage financé par l'État. Ce n'est pas lui qui décide du succès de cette démarche, mais la commune. En dehors de la présentation d'une demande, le résident ne semble pas avoir d'influence sur la réalisation de la prestation. Il convient donc d'écarter l'hypothèse d'une opération de commission.

2. Prestataire et preneur du service de « désamiantage »

40. Par conséquent, la question fondamentale qui se pose est celle de savoir qui a fourni le service de désamiantage en l'espèce et à qui. Cela soulève la question de savoir comment déterminer le prestataire et le preneur du service lorsque plusieurs personnes participent à des « prestations de services, effectuées à titre onéreux » au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA.

⁷ Arrêts du 21 janvier 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, point 43) ; du 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, points 49 et 50) ; du 19 décembre 2019, Amărăști Land Investment (C-707/18, EU:C:2019:1136, points 37 et 38) ; du 16 septembre 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrat d'activité commune) (C-312/19, EU:C:2020:711, point 49) ; du 4 mai 2017, Commission/Luxembourg (C-274/15, EU:C:2017:333, points 85, 86 et 88), et du 14 juillet 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, point 35).

⁸ Voir, en ces termes, arrêt du 14 juillet 2011, Henfling e.a. (C-464/10, EU:C:2011:489, point 36).

⁹ Arrêt du 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, point 51).

¹⁰ Arrêt du 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, point 52).

a) Indices permettant de déterminer le prestataire et le preneur du service

41. Dans la mesure où la TVA vise à taxer la charge supportée par le preneur pour un bien de consommation, la *détermination du preneur* peut, en principe, être fondée sur la personne qui a payé la prestation de services. C'est effectivement celui qui a supporté la charge correspondante. Ce n'est toutefois qu'un indice. En effet, pour qu'une prestation de services puisse être considérée comme effectuée « à titre onéreux », au sens de la directive TVA, il n'est pas nécessaire, ainsi que cela découle également de son article 73, que la contrepartie de cette prestation soit obtenue directement de la part du destinataire de celle-ci. Cette contrepartie peut au contraire également être obtenue d'un tiers¹¹. Dès lors, le fait que ce ne soit pas le résident, mais un fonds ou la commune, qui l'ait financée n'exclut pas qu'il s'agisse d'une prestation de services fournie au résident.

42. Étant donné que l'entrepreneur prestataire agit comme collecteur de taxe pour le compte de l'État aux fins de la TVA¹², la *détermination du prestataire* doit, en principe, être fondée sur la personne qui reçoit la contrepartie. En effet, seule cette personne peut verser à l'État la TVA grevant ladite contrepartie. Dans cette mesure, la commune peut être considérée comme prestataire. En effet, un fonds lui rembourse une certaine somme pour le désamiantage du bien immeuble du résident. À cet égard, il importe peu que la commune n'ait pas éliminé l'amiante en utilisant son propre personnel, mais en mandatant un opérateur privé. Le recours à un sous-traitant est tout à fait courant dans la vie économique et donne lieu à la réalisation d'une prestation par le sous-traitant pour le donneur d'ordre, lequel fournit ensuite cette prestation à son client en tant que prestation propre. La Cour a déjà eu l'occasion de le préciser¹³.

43. À cet égard, le fait que la commune s'acquitte d'une mission de service public (prévention en matière de santé, de sécurité) en procédant au désamiantage n'empêche pas la réalisation par la commune d'une éventuelle prestation pour les résidents. En effet, selon la jurisprudence, les prestations de services effectuées à titre onéreux peuvent aussi consister dans l'exercice de fonctions conférées et réglementées par la loi, dans un but d'intérêt général¹⁴.

b) Rapport juridique entre le prestataire et le preneur

44. Au contraire, la Cour a explicitement indiqué que, afin d'identifier le bénéficiaire de la prestation taxable, il convient de déterminer qui est lié par un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées¹⁵. Toutefois, la Cour considère qu'un tel rapport est établi dès lors qu'il existe un lien suffisamment direct entre la prestation et le paiement¹⁶. À cet

¹¹ Arrêts du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, point 40) ; du 27 mars 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, point 34), et du 7 octobre 2010, Loyalty Management UK (C-53/09 et C-55/09, EU:C:2010:590, point 56).

¹² Selon une jurisprudence constante de la Cour : arrêts du 11 novembre 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, point 31) ; du 15 octobre 2020, E. (Taxe sur la valeur ajoutée – Réduction de la base d'imposition à la TVA) (C-335/19, EU:C:2020:829, point 31) ; du 8 mai 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, point 22) ; du 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, point 23) ; du 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, point 25), et du 1^{er} avril 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, point 39).

¹³ Arrêt du 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, points 34 et suiv.) : le distributeur de cartes téléphoniques fournit un service de télécommunications que la société de téléphonie lui a préalablement procuré (en tant que sous-traitant).

¹⁴ Arrêts du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, point 39), et du 2 juin 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, point 42).

¹⁵ Arrêt du 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, point 33), ainsi que, dans le même sens, arrêt du 16 septembre 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrat d'activité commune) (C-312/19, EU:C:2020:711, points 40 et suiv.).

¹⁶ Arrêts du 20 janvier 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, point 27) ; du 16 septembre 2021, Balgarska natsionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743, point 31) ; du 20 janvier 2021, Finanzamt Saarbrücken (C-288/19, EU:C:2021:32, point 29), et du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, point 39).

égard, les stipulations contractuelles pertinentes constituent un élément à prendre en considération dans la mesure où la situation contractuelle reflète normalement la réalité économique et commerciale des opérations¹⁷. En définitive, l'appréciation de ces rapports juridiques et des stipulations contractuelles incombe à la juridiction de renvoi.

45. Si la commune avait simplement négocié, à la demande du résident, un contrat entre ce dernier et l'entreprise de désamiantage, et n'avait payé la contrepartie qu'en tant que « tiers » au sens de l'article 73 de la directive TVA, en s'en faisant rembourser une partie par le fonds, il existerait alors une relation de prestation directe entre l'entreprise et le résident. L'identification de la personne responsable à l'égard du résident en cas de dommages éventuels causés dans le cadre de cette prestation constituerait un indice révélateur.

46. Toutefois, si la commune avait conclu le contrat avec l'entreprise de désamiantage en son nom propre et pour son compte, et qu'elle avait agi également en son nom propre et pour son compte à l'égard du résident concerné – éventuellement sur le fondement du droit public –, le fonds pourrait alors également avoir payé en tant que « tiers » pour une prestation de la commune au résident.

47. Si je comprends bien la juridiction de renvoi, l'entreprise de désamiantage s'est engagée envers la commune à retirer l'amiante se trouvant sur les propriétés désignées par cette dernière. La commune s'est engagée à le financer. Il s'agit donc d'une prestation de services effectuée par l'entreprise à titre onéreux pour la commune.

48. En revanche, le propriétaire n'a manifestement aucun lien contractuel avec l'entreprise. Au contraire, il s'est adressé exclusivement à la commune pour demander le retrait de l'amiante de sa propriété. Cela montre qu'il souhaite que la commune procède au désamiantage et que cela représente donc pour lui un avantage consommable. La commune se fait ensuite rembourser par un fonds tout ou partie des frais exposés au titre de ce désamiantage chez le résident. Dans cette mesure, je considère qu'il existe un lien direct entre l'élimination de l'amiante au profit d'un résident individuel (à sa demande auprès de la commune) et le « paiement » par un tiers (fonds) d'au moins une partie de cette prestation de la commune.

49. Toutefois, on pourrait également imaginer que le refinancement par le fonds intervienne indépendamment de la personne chez qui l'amiante (celui d'un résident ou celui de la commune elle-même) a été retiré. Dans ce cas, le paiement du fonds (tiers, au sens de l'article 73 de la directive TVA) se rapporterait au service fourni par l'entreprise de désamiantage à la commune et constituerait un simple refinancement de la commune au moyen de fonds publics. Or, ce n'est pas ce qui ressort de la demande de décision préjudicielle.

50. L'argument tiré de l'absence de contrat entre la commune et le résident, qui est mis en avant dans certains mémoires, est inopérant. Certes, il n'y a pas de contrat de droit civil classique. Toutefois, comme je l'ai déjà indiqué (point 44), il suffit qu'il existe un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue¹⁸.

¹⁷ Arrêt du 18 juin 2020, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, point 66) ; voir, dans le même sens déjà, arrêt du 20 juin 2013, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, point 43).

¹⁸ Voir les références citées dans les notes 15 et 16.

51. Un tel lien direct existe dès lors que deux prestations se conditionnent mutuellement, à savoir que l'une n'est effectuée qu'à la condition que l'autre le soit également, et réciproquement¹⁹. C'est le cas en l'espèce s'il existe un tel lien entre le refinancement par le fonds au profit de la commune et le désamiantage chez un résident déterminé qui avait précédemment introduit une demande en ce sens²⁰, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

52. Il s'ensuit qu'il y a, en l'espèce, deux prestations de services. L'entreprise fournit une prestation (désamiantage) à la commune, qui est incontestablement effectuée à titre onéreux également. Pour sa part, la commune fournit à chaque résident en ayant fait la demande une prestation (désamiantage) qui est elle-même assurément effectuée à titre onéreux par un tiers (paiement du fonds).

c) Montant de la contrepartie

53. La seule question qui se pose encore est celle de savoir si la rétribution perçue par la commune constitue *la contre-valeur effective* de la prestation fournie au résident. Cela paraît douteux dans la mesure où la contrepartie versée par un tiers (en l'espèce, le fonds) ne couvre parfois qu'une partie des coûts. Il ressort de la demande de décision préjudicielle qu'elle était comprise, selon le respect des exigences, entre 40 et 100 % des coûts exposés.

54. Toutefois, la directive TVA ne fait pas du caractère approprié de la rémunération une condition. Cela ressort de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA qui prévoit qu'il peut y avoir une prestation de services à titre onéreux même en cas de gratuité. Dans ces conditions, une prestation de services effectuée contre une rémunération moindre doit, a fortiori, pouvoir être considérée comme une prestation de services à titre onéreux. C'est également ce qui ressort de l'article 80 de la directive TVA. En vertu de cette disposition, les États membres peuvent prévoir que, dans le cas de prestations de services entre personnes proches, une contrepartie trop basse soit alignée sur la valeur normale. Dans tous les autres cas, une contrepartie convenue en dessous de la valeur normale est suffisante et déterminante.

55. C'est la raison pour laquelle la Cour a déjà jugé à plusieurs reprises que le fait qu'une opération économique soit effectuée à un prix supérieur ou inférieur au prix de revient, et, partant, à un prix supérieur ou inférieur au prix normal du marché, est sans pertinence s'agissant de la qualification d'opération à titre onéreux. Cela n'est pas de nature à affecter le lien direct entre les prestations de services effectuées ou à effectuer et la contrepartie reçue ou à recevoir dont le montant est déterminé à l'avance et selon des critères bien établis²¹.

56. Il s'ensuit que le montant de la rémunération n'est pas déterminant aux fins de la qualification de prestation de services à titre onéreux au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA. Ce qui importe en revanche est de savoir si le paiement (en l'espèce, du fonds) se rapporte à une prestation de services concrète (en l'espèce, le désamiantage) effectuée par le bénéficiaire du paiement (en l'espèce, la commune). Dans l'affirmative, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, il s'agit alors également d'une prestation de services effectuée « à titre onéreux » par la commune.

¹⁹ Arrêt du 11 mars 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, point 26) ; voir, en ce sens, arrêts du 2 juin 1994, Empire Stores (C-33/93, EU:C:1994:225, point 16), et du 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, point 14).

²⁰ Voir aussi, dans cette acception large, arrêt du 20 janvier 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, points 27 et suiv.).

²¹ Arrêt du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, point 43) ; voir aussi, en ce sens, arrêt du 2 juin 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, points 45 et 46 ainsi que jurisprudence citée).

3. Conclusion intermédiaire

57. L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la détermination des parties à une prestation de services effectuée à titre onéreux dépend d'une appréciation globale des rapports juridiques existants. Si cette appréciation fait ressortir l'existence d'un lien direct entre le paiement (en l'espèce, du fonds) et la prestation de services (en l'espèce, le désamiantage chez un résident par la commune), il s'agit d'une prestation de services effectuée « à titre onéreux ».

C. Notion d'« activité économique » au sens de l'article 9 de la directive TVA

58. Pour que la commune ait agi en qualité d'assujettie, elle doit, en l'espèce, avoir exercé une activité économique en procédant au désamiantage au cas particulier. Aux termes de l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA, la notion d'« activité économique » comprend toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées.

59. Il ressort de la jurisprudence de la Cour que cette formulation met en évidence l'étendue du champ d'application couvert par la notion d'« activité économique » ainsi que le caractère objectif de cette notion, en ce sens que l'activité est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats²².

60. En ce qui concerne « l'exploitation d'un bien », l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, seconde phrase, de la directive TVA, précise que le fait de tirer des recettes ayant un caractère de permanence *est considéré* comme une activité économique. Il s'ensuit que la simple gestion de patrimoine – lorsqu'elle a un caractère de permanence – peut également avoir une incidence aux fins de la TVA. Cependant, il ne s'agit pas, en l'espèce, de « l'exploitation d'un bien »²³, de sorte que la caractéristique tirée de la permanence n'est pas déterminante en l'espèce. Au demeurant, un désamiantage planifié et durable réalisé chez un grand nombre de personnes devrait aussi remplir ce critère facilement. Le programme de désamiantage de la ville de L. prévoyait d'ailleurs une période allant de 2018 à 2032.

61. Il résulte de la jurisprudence de la Cour que, afin de déterminer si une prestation de services est effectuée contre rémunération de telle sorte que cette activité doit être qualifiée d'activité économique, il convient d'analyser *l'ensemble des conditions* dans lesquelles elle est réalisée²⁴.

62. Cette analyse est confirmée par le libellé de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA. Celui-ci décrit l'activité économique qui conduit à considérer une personne comme un assujetti en énumérant différentes professions spécifiques « ou assimilées », dont les fonctions sont considérées comme constitutives d'une activité économique.

²² Arrêt du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, point 47), semblable à l'arrêt du 25 février 2021, Gmina Wrocław (Conversion du droit d'usufruit perpétuel) (C-604/19, EU:C:2021:132, point 69) ; voir, en ce sens également, arrêt du 16 septembre 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrat d'activité commune) (C-312/19, EU:C:2020:711, point 39).

²³ Un bien faisant défaut en l'occurrence, il manque la comparabilité avec les décisions dans lesquelles la Cour a dû distinguer la gestion occasionnelle de patrimoine d'une activité économique – voir par exemple, à ce sujet, arrêt du 20 janvier 2021, AJFP Sibiu et DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, points 24 et suiv.).

²⁴ Arrêts du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, point 48), et du 12 mai 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, point 29) ; voir, en ce sens, arrêts du 19 juillet 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, point 34), et du 26 septembre 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, point 27).

63. Compte tenu de la difficulté d'élaborer une définition précise de l'activité économique, la description de la nécessaire activité économique au moyen de profils professionnels types (« toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées ») trace les contours de la notion d'« assujetti » et de l'activité économique nécessaire à cette fin.

64. Au contraire d'une notion abstraite, une description typologique est plus ouverte²⁵. L'appartenance à un type ne doit pas être déterminée au moyen d'une qualification logico-abstraite, mais peut-être selon le degré de similitude avec l'archétype (modèle). Ce classement exige une appréciation globale au cas par cas, qui tient compte de la perception du public.

65. À cet égard, il ressort de la jurisprudence de la Cour que le point de savoir si le niveau de la compensation est déterminé selon des critères qui garantissent que celui-ci est suffisant pour couvrir les frais de fonctionnement du prestataire peut être un facteur pertinent²⁶. Il en va de même en ce qui concerne le montant des recettes ainsi que d'autres éléments, comme l'importance de la clientèle²⁷. Or, la seule circonstance selon laquelle chaque prestation de services, considérée individuellement, n'est pas rémunérée selon un niveau correspondant aux coûts qu'elle a occasionnés ne saurait suffire à démontrer que l'activité dans son ensemble n'est pas rémunérée selon des critères garantissant la couverture des frais de fonctionnement du prestataire²⁸. Toutefois, la Cour a conclu à l'absence d'activité économique au motif que les contributions payées par les bénéficiaires des prestations concernées ne visaient à couvrir qu'une faible partie des frais de fonctionnement exposés par les prestataires²⁹.

66. C'est cette approche typologique qui sous-tend notamment la décision de la Cour relative à l'activité économique d'un membre d'un conseil de surveillance qui percevait une rémunération au titre de son activité de membre du conseil de surveillance d'une société de capitaux. En conclusion, la Cour a comparé cette activité à celle d'un assujetti typique et a exclu l'existence d'une activité économique en raison des particularités de l'affaire (rémunération ne dépendant pas de la participation aux réunions ni de la charge de travail, absence de risque économique, montant fixe faible et forfaitaire)³⁰. Elle avait déjà retenu cette approche typologique dans sa décision *Gemeente Borsele*³¹ et auparavant, sous une forme embryonnaire, dans la décision *Enkler*³².

²⁵ Voir, à cet égard, mes conclusions présentées dans l'affaire *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:134, point 25).

²⁶ Arrêt du 15 avril 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, point 49) ; voir, en ce sens, arrêt du 22 février 2018, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.* (C-182/17, EU:C:2018:91, point 38 et jurisprudence citée).

²⁷ Arrêt du 15 avril 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, point 49) ; voir, en ce sens, arrêts du 12 mai 2016, *Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, point 31) ; du 19 juillet 2012, *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, point 38), et du 26 septembre 1996, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, point 29).

²⁸ Arrêt du 15 avril 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, point 51).

²⁹ Arrêts du 12 mai 2016, *Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, point 33), et du 29 octobre 2009, *Commission/Finlande* (C-246/08, EU:C:2009:671, point 50). C'est ce que souligne aussi l'arrêt du 15 avril 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, point 52).

³⁰ Arrêt du 13 juin 2019, *IO (TVA – Activité de membre d'un conseil de surveillance)* (C-420/18, EU:C:2019:490, point 44).

³¹ Arrêt du 12 mai 2016, *Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, points 29 et suiv.). Cela s'expliquait par l'absence de participation au marché caractéristique de la commune – voir mes conclusions présentées dans cette affaire (C-520/14, EU:C:2015:855, points 62 et suiv.).

³² Arrêt du 26 septembre 1996, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, point 28 – « la comparaison entre [...] les conditions ») ; voir aussi, sur la base de cette position, arrêt du 19 juillet 2012, *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, points 35 et 36).

67. Si l'on examine l'activité de la commune dans la présente constellation, on constate certaines différences par rapport à un assujetti typique exerçant une profession comparable (en l'occurrence, la « profession de désamianteur »). Tout d'abord, la commune ne se livre à aucune activité propre pour fournir ces services. Elle n'emploie pas son propre personnel et ne recherche pas activement de clients. Seuls ses résidents peuvent au contraire demander à être inclus dans un programme de désamiantage élaboré conformément au droit public. C'est seulement après que la commune mandate une entreprise qui procédera au désamiantage pour elle. Cette entreprise est sélectionnée dans le cadre d'une procédure de passation de marché public. Cela ne correspond pas à la sélection classique d'un sous-traitant par une société de désamiantage.

68. L'activité de la commune consiste uniquement à organiser avec succès la réalisation du désamiantage par un opérateur privé. Ces services d'organisation ne sont précisément pas rémunérés. Le fonds rembourse tout au plus les coûts afférents au recours au « sous-traitant ». En revanche, un entrepreneur type ajouterait ces coûts d'organisation ainsi qu'une marge bénéficiaire au prix de sa prestation. En tout état de cause, la commune n'entre pas en concurrence avec d'autres prestataires privés en fournissant ses services d'organisation intermédiaires.

69. La commune choisit également à qui le service correspondant est fourni dans le cadre de ce programme. Il n'y a donc pas de mandat classique de la part d'un résident. En général, les mesures de désamiantage ne sont pas gratuites pour le bénéficiaire (en l'espèce, le résident concerné), en particulier lorsque ces services sont acquis au préalable exclusivement auprès d'un tiers. Même au regard des paiements effectués par le fonds, lequel prend en charge 40 à 100 % des coûts, il subsiste, pour un assujetti « normal », une incertitude inhabituelle liée à un paiement couvrant tout au plus les frais engagés.

70. La question de savoir si, et dans quelle mesure, le tiers rembourse les coûts induits par la prestation reste ouverte jusqu'à la décision ultérieure du tiers (en l'espèce, le fonds). La commune ne fait montre d'aucune initiative entrepreneuriale à cet égard et n'a pas non plus de perspectives de profit³³. En définitive, elle ne supporte que des risques de pertes, selon l'aménagement des modalités de remboursement d'un tiers. Aucun assujetti typique ne générerait son entreprise de telle sorte qu'il intervienne pour le compte d'un client en ne supportant toutefois que des risques de pertes, sans avoir la moindre perspective de profit, même à très long terme.

71. La raison de l'intervention de la commune n'est pas non plus économique. Il ne s'agit pas de générer davantage de recettes ou de maximiser les profits existants, voire de réaliser des excédents. Ce sont au contraire des raisons d'intérêt général (protection de l'environnement, prévention des risques, protection de la santé, etc.) en faveur de la collectivité ou des particuliers qui prévalent. L'assujetti typique agit différemment.

72. Les conditions dans lesquelles la prestation en cause au principal est fournie se distinguent donc de celles dans lesquelles les activités de désamiantage sont habituellement accomplies. La commune ne propose pas non plus en l'espèce de prestations sur le marché général du désamiantage, mais apparaît davantage comme consommateur final des prestations de désamiantage. Elle acquiert ces prestations auprès des entreprises de désamiantage avec

³³ Concernant l'acceptation d'un risque économique, voir aussi arrêt du 16 septembre 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrat d'activité commune) (C-312/19, EU:C:2020:711, point 41).

lesquelles elle traite et les met à la disposition des résidents de son territoire communal dans le cadre de la prévention en matière de santé et de sécurité (ou de son activité de service public et de protection de l'environnement)³⁴.

73. L'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA doit donc être interprété en ce sens qu'il requiert, dans le cadre d'une appréciation globale, une comparaison de l'activité concrètement concernée avec celle d'un assujetti typique de la catégorie professionnelle en cause. Les circonstances décrites ci-dessus suscitent des doutes quant à l'existence d'une activité économique de la commune. Cependant, la décision concrète incombe à la juridiction de renvoi.

D. À titre subsidiaire : sur les opérations accomplies par un organisme de droit public « en tant qu'autorité publique »

74. Si l'on considérait néanmoins qu'il y a une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, il conviendrait de déterminer si l'article 13 de cette directive est applicable. Celui-ci prévoit que, dans certaines circonstances, les organismes de droit public ne sont pas considérés comme assujettis, même s'ils accomplissent des activités économiques au sens de l'article 9 de ladite directive.

1. Nature et finalité de l'article 13 de la directive TVA

75. L'article 13 de la directive TVA ne constitue pas une exonération³⁵, car tant l'assujettissement qu'une exonération impliquent l'exercice d'une activité économique par *un assujetti* (voir uniquement le régime des exonérations prévues aux articles 131 et suivants de cette directive). Ce n'est pas le cas des opérations visées à cet article 13, qui ne sont dès lors pas imposables. Elles ne relèvent pas de la directive TVA.

76. Il faut pour cela que des « opérations [soient accomplies] » par un organisme de droit public (en l'espèce, la commune) en tant qu'autorité publique (paragraphe 1 dudit article 13), à moins que cela ne conduise à des distorsions de concurrence d'une certaine importance (deuxième alinéa de ce paragraphe).

77. Ce régime dérogatoire applicable aux organismes de droit public est, à mon avis, fondé sur la prémisse selon laquelle les activités accomplies par l'État, créancier fiscal, en tant qu'autorité publique, n'ont pas à être taxées une nouvelle fois par ces derniers pour préserver la neutralité concurrentielle³⁶. En règle générale, d'après l'analyse typologique requise, de telles « fonctions » ne constituent pas des activités économiques au sens de l'article 9 de la directive TVA. Si c'est néanmoins le cas, l'article 13 de cette directive, entendu dans le sens d'une *règle simplificatrice*, empêche que cela génère des obligations fiscales (obligations d'enregistrement, de déclaration et de paiement) dans le chef de l'État. Toutefois, cela est difficilement conciliable avec la logique qui

³⁴ Voir le libellé presque identique dans l'arrêt du 12 mai 2016, *Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, point 35).

³⁵ Contrairement à ce qui découle de certaines décisions de la Cour – par exemple : arrêts du 10 avril 2019, *PSM « K »* (C-214/18, EU:C:2019:301, point 38) ; du 29 octobre 2015, *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:733, points 71 et 75), et du 13 décembre 2007, *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, point 41), ou de certaines conclusions – par exemple, conclusions de l'avocat général Poiares Maduro présentées dans l'affaire *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, EU:C:2008:345, points 10, 12, 16, 18, 30).

³⁶ Voir, concernant l'« auto-imposition » des pouvoirs publics, mes conclusions présentées dans l'affaire *Gemeente Borsele* (C-520/14, EU:C:2015:855, points 23 et suiv.).

sous-tend l'impôt sur la consommation de la directive TVA, qui a été décrite ci-dessus (point 33)³⁷, car l'imposition correcte du consommateur final ne saurait dépendre de la question de savoir si le prestataire l'approvisionne en tant qu'autorité publique.

78. Cela étant, la directive TVA prévoit un traitement particulier des organismes de droit public en ce qui concerne les opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques. Celui-ci repose peut-être sur l'idée que, dans le cadre de l'exercice de l'autorité publique moyennant une taxe (par exemple, de la délivrance d'un passeport contre un droit de timbre – à supposer que cela constitue une activité économique au sens de l'article 9 de la directive TVA), il n'y a généralement pas lieu de protéger la concurrence, et qu'une auto-imposition de l'État n'a alors guère de sens. S'il devait néanmoins y avoir des distorsions de concurrence d'une certaine importance, parce que des opérateurs privés pourraient fournir la même prestation, la contre-exception prévue à l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de cette directive empêcherait qu'il soit porté atteinte à la neutralité concurrentielle entre les prestataires de services comparables.

2. Opérations accomplies en tant qu'autorités publiques

79. Selon la jurisprudence de la Cour, les activités accomplies en tant qu'autorités publiques au sens de l'article 13 de la directive TVA sont celles accomplies par les organismes de droit public dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier, à l'exclusion des activités qu'ils exercent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés³⁸. Le seul critère permettant de distinguer avec certitude ces deux catégories d'activités est, par conséquent, le régime juridique applicable en vertu du droit national³⁹. À cet égard, compte tenu de la nature de l'analyse à effectuer, c'est au juge national qu'il appartient de qualifier l'activité en cause au principal au regard du critère dégagé ci-dessus⁴⁰.

80. À cet égard, la jurisprudence de la Cour semble se référer principalement à la nature publique ou privée de la base juridique. Cependant, une prise en compte purement formelle de la base juridique est toujours douteuse lorsque le droit de l'État membre permet aux organismes de droit public de nouer des relations contractuelles sur le fondement du droit public également. Le champ d'application de la directive TVA devrait dépendre non pas du choix des modalités formelles (contrat de droit public ou civil), mais plutôt de critères matériels. Toutefois, dans la mesure où l'activité économique d'un organisme de droit public est évaluée au regard d'une comparaison typologique (voir, à cet égard, section C ci-dessus), la plupart des problèmes pourraient déjà se régler au niveau de l'article 9 de la directive TVA.

81. En l'occurrence, il semble – sous réserve d'une appréciation de la juridiction de renvoi – que la commune ait agi dans le cadre d'un régime de droit public qui lui est particulier au sens de la jurisprudence. La demande du résident (preneur) s'inscrit dans le cadre d'un programme relevant du droit public, qui vise à retirer les produits contenant de l'amiante et qui a été adopté par le conseil municipal de la ville de L. En vertu d'un arrêté (de droit public) du maire, la commune

³⁷ Concernant l'analyse de l'article 13 de la directive TVA, voir mes conclusions dans l'affaire *Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2015:855, points 24 et suiv.).

³⁸ Arrêts du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, point 21), et du 14 décembre 2000, *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, point 17 et jurisprudence citée).

³⁹ Arrêts du 15 mai 1990, *Comune di Carpaneto Piacentino e.a.* (C-4/89, EU:C:1990:204, point 10), et du 17 octobre 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino e.a.* (231/87 et 129/88, EU:C:1989:381, point 15).

⁴⁰ Jurisprudence constante de la Cour – voir arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, point 22, entre autres références).

collecte les produits contenant de l'amiante. La demande d'inclusion dans le programme de désamiantage et l'approbation de cette demande ont, par conséquent, dû suivre les règles du droit public. Même le refinancement par le fonds pour la protection de l'environnement et la gestion de l'eau a dû être effectué conformément au droit public. Il s'agit donc d'une activité accomplie en tant qu'autorité publique au sens de la jurisprudence. Dès lors, la commune n'est pas considérée comme assujettie en vertu de l'article 13, paragraphe 1, de la directive TVA.

3. *Absence de distorsions de concurrence d'une certaine importance*

82. Aux termes de l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA, même lorsqu'il accomplit des opérations en tant qu'autorité publique, un organisme de droit public est néanmoins de nouveau considéré comme assujetti dans la mesure où son non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. En vertu des dispositions du troisième alinéa de ce paragraphe 1, il a en tout état de cause la qualité d'assujetti pour les activités figurant à l'annexe I de cette directive, à moins que celles-ci ne soient négligeables. Cette annexe I mentionne les services d'approvisionnement typiques fournis aux résidents d'un État membre. Ils comprennent la distribution d'eau, de gaz, etc., mais pas l'enlèvement des déchets.

83. Cette contre-exception s'explique par le fait qu'un organisme de droit public peut être chargé, en vertu du droit national, de l'exercice de certaines activités de nature essentiellement économique dans le cadre d'un régime juridique qui lui est particulier, ces mêmes activités pouvant également être exercées en parallèle par des opérateurs privés, de telle sorte que le non-assujettissement à la TVA dudit organisme peut avoir pour résultat la survenance de certaines distorsions de concurrence⁴¹. En outre, certains consommateurs supporteraient la TVA, et d'autres, non, bien qu'ils bénéficient tous du même service (du même avantage consommable). La forme juridique du prestataire (organisme de droit privé ou de droit public) ne saurait justifier cette différence de charge de TVA entre les preneurs.

84. C'est ce résultat indésirable que le législateur cherche à éviter en prévoyant, à l'article 13, paragraphe 1, troisième alinéa, de la directive TVA, que les activités précisément énumérées à l'annexe I de cette directive sont, « en tout état de cause », à moins qu'elles ne soient négligeables, assujetties à la TVA, quand bien même elles sont exercées par les organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques⁴². Les deuxième et troisième alinéas de l'article 13, paragraphe 1, de la directive TVA sont, par conséquent, étroitement liés dans la mesure où ils poursuivent le même objectif, qui vise à faire supporter au consommateur la charge de la TVA, même lorsque son fournisseur agit en tant qu'autorité publique.

85. Ces alinéas sont ainsi soumis à la même logique, selon laquelle toute activité de nature économique qui procure au consommateur un avantage consommable est, en principe, soumise à la TVA⁴³. Par conséquent, il convient d'interpréter les deuxième et troisième alinéas de l'article 13, paragraphe 1, de la directive TVA dans leur ensemble⁴⁴. Dans le cadre de cette interprétation d'ensemble, les distorsions de concurrence d'une certaine importance auxquelles

⁴¹ Arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, point 33).

⁴² Arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, point 34) ; voir aussi, en ce sens, arrêt du 19 janvier 2017, *National Roads Authority* (C-344/15, EU:C:2017:28, point 39).

⁴³ Arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, point 38).

⁴⁴ Arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, point 39).

conduirait le non-assujettissement des organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques doivent être évaluées par rapport à l'activité en cause, en tant que telle, sans que cette évaluation porte sur un marché local particulier⁴⁵.

86. Malgré cette précision apportée par la Cour, cet élément constitutif indéterminé (absence de distorsions de concurrence d'une certaine importance) continue, en pratique, à soulever des problèmes. À cet égard, je comprends la Cour en ce sens qu'il y a lieu, en définitive, d'examiner si, et dans quelle mesure, les activités d'un organisme de droit public excluent les opérateurs économiques privés de l'approvisionnement des consommateurs, même lorsque cet organisme agit uniquement dans le cadre d'un régime juridique qui lui est particulier. Toutefois, il me semble en l'espèce que les circonstances particulières des modalités du programme de désamiantage excluent les distorsions de concurrence d'une certaine importance.

87. L'un des aspects essentiels à cet égard est le fait que – comme cela a été indiqué dans la section C ci-dessus – la commune ne se présente justement pas comme une entreprise classique sur le marché, qui fournit des prestations, mais agit au contraire elle-même uniquement en tant que preneur. Cette analyse est corroborée par le fait qu'elle sélectionne et recourt à un opérateur privé en application du droit des marchés publics pour fournir ces prestations. Ce faisant, la commune n'évince, en l'espèce, aucun concurrent privé du marché du désamiantage, mais intervient uniquement – pour des raisons d'intérêt général (protection de l'environnement, prévention en matière de sécurité, protection de la santé, activité de service public) – entre l'entreprise de désamiantage et le consommateur final (en l'espèce, le résident concerné) et se refinance en partie au moyen de ressources d'État provenant d'un autre organisme de droit public.

88. Dans une telle situation, les distorsions de concurrence, à tout le moins d'une certaine importance, peuvent, à mon avis, être exclues. À cet égard, le fait que le produit de la TVA soit le même que si le propriétaire avait fait appel à l'entreprise de désamiantage à ses propres frais (plutôt qu'à ceux de la commune) plaide également en faveur de l'application de l'article 13 de la directive TVA aux activités exercées par la commune dans le cadre du programme de désamiantage en cause.

4. Conclusion intermédiaire

89. L'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que les distorsions de concurrence d'une certaine importance peuvent être exclues lorsque les modalités d'exercice des activités de droit public garantissent que les opérateurs économiques privés ne sont pas exclus de l'approvisionnement des consommateurs, mais – comme en l'espèce – qu'ils y participent.

⁴⁵ Arrêts du 19 janvier 2017, Revenue Commissioners (C-344/15, EU:C:2017:28, point 41), et du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, point 53).

V. Conclusion

90. Par conséquent, eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, je suggère à la Cour de répondre à la question préjudicielle posée par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne) en ces termes :

- 1) L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive (UE) 2022/890 du Conseil, du 3 juin 2022, doit être interprété en ce sens que la détermination des parties à une prestation de services effectuée à titre onéreux dépend essentiellement d'une appréciation globale des rapports juridiques existants. Si cette appréciation fait ressortir l'existence d'un lien direct entre le paiement d'un tiers et la prestation de services, il s'agit d'une prestation effectuée « à titre onéreux ».
- 2) L'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2022/890, doit être interprété en ce sens qu'il requiert une comparaison de l'activité concrètement concernée avec celle d'un assujetti typique de la catégorie professionnelle en cause.
- 3) L'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2022/890, doit être interprété en ce sens que l'existence de distorsions de concurrence d'une certaine importance est écartée lorsque les modalités d'exercice de l'autorité publique garantissent que les opérateurs économiques privés ne sont pas exclus de l'approvisionnement des consommateurs, mais qu'ils y participent.