



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

10 ianuarie 2019*

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) – Articolul 14 alineatul (1) – Articolul 24 alineatul (1) – Operațiuni cu titlu oneros – Operațiuni în caz de contrapartidă constituită în parte din servicii sau din bunuri – Contract de demolare – Contract de cumpărare în vederea demontării”

În cauza C-410/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă, Finlanda), prin decizia din 30 iunie 2017, primită de Curte la 7 iulie 2017, în procedura declanșată de

A Oy,

cu participarea:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din doamna K. Jürimäe, președintă de cameră, și domnii E. Juhász și C. Vajda (raportor), judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: doamna C. Strömholm, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 iulie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru A Oy, de M. Kallio și de H. Huhtala;
- pentru guvernul finlandez, de J. Heliskoski, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și de I. Koskinen, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, pronunță prezenta

* Limba de procedură: finlandeza.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c), a articolului 14 alineatul (1), precum și a articolului 24 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 unei proceduri declanșate de A Oy în legătură cu tratarea, în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA), a operațiunilor efectuate în temeiul, pe de o parte, al unui contract de demolare, care stipulează obligația de evacuare a deșeurilor de demolare de către prestator, deșeurilor care, în măsura în care conțin fier vechi, pot, în temeiul acestui contract, să fie revândute de acesta din urmă, și, pe de altă parte, al unui contract de cumpărare de bunuri în vederea demontării, cuprinzând obligația de demolare sau de demontare (în continuare, împreună, „demontare”) și de evacuare a acestor bunuri, precum și evacuarea deșeurilor rezultate, de către cumpărător.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112 prevede:
„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA-ului:
(a) livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;
[...]
(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.”
- 4 Articolul 14 alineatul (1) din această directivă are următorul cuprins:
„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”
- 5 Articolul 24 alineatul (1) din directiva menționată prevede:
„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”
- 6 Potrivit articolului 73 din aceeași directivă:
„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

7 Articolul 199 alineatul (1) literele (a) și (d) din Directiva 2006/112 prevede:

„Statele membre pot prevedea ca persoană obligată la plata TVA-ului să fie persoana impozabilă destinatară a următoarelor operațiuni:

(a) lucrări de construcții, inclusiv servicii de reparații, curățenie, întreținere, transformare și demolare legate de bunuri imobile, precum și livrarea de lucrări de construcții considerate ca o livrare de bunuri în temeiul articolului 14 alineatul (3);

[...]

(d) livrarea de materiale uzate, materiale uzate ce nu se pot reutiliza în aceeași stare, rebuturi, deșeuri industriale și neindustriale, deșeuri reciclabile, deșeuri transformate parțial și anumite bunuri și servicii, enumerate în anexa VI.”

8 Punctele 1 și 4 din anexa VI la această directivă, intitulată „Lista livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii prevăzute la articolul 199 alineatul (1) litera (d)”, sunt redactate după cum urmează:

„1. Livrarea de deșeuri, rebuturi și materiale uzate feroase și neferoase, inclusiv livrarea de produse semifinite rezultate din prelucrarea, fabricarea sau topirea metalelor feroase și neferoase și a aliajelor acestora;

[...]

4. livrarea de deșeuri feroase și neferoase, precum și talaș, pilituri, deșeuri de materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate constând în cioburi de sticlă, sticlă, hârtie, hârtie cartonată și carton, material textil, os, piele, piele artificială, pergament, piei și piei netăbăcite, tendoane și ligamente, par, funii, frânghii, cabluri, cauciuc și plastic și anumite servicii de prelucrare a acestora.”

Dreptul finlandez

9 Arvonlisäverolaki (1501/1993) [Legea privind taxa pe valoarea adăugată (1501/1993)] din 30 decembrie 1993, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală (denumită în continuare „AVL”), care a transpus în dreptul finlandez Directiva 2006/112, prevede la articolul 1 primul paragraf punctul 1:

„TVA-ul se plătește statului în conformitate cu prevederile prezentei legi:

pentru vânzarea de bunuri sau servicii efectuată în Finlanda în cadrul unei activități comerciale.”

10 Conform articolului 2 primul paragraf din AVL, în cazul unei vânzări în sensul articolului 1 din această lege, obligat la plata TVA-ului (și anume persoana impozabilă) este vânzătorul bunurilor sau prestatorul serviciilor, în absența unor dispoziții contrare. Printre acestea figurează în special articolul 8d din AVL.

11 Acest din urmă articol prevede că mecanismul de taxare inversă este aplicabil cumpărătorilor de fier vechi și de deșeuri atunci când este vorba despre un profesionist înscris în registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA.

12 În temeiul articolului 17 din AVL, prin „bun” se înțelege un bun corporal, precum și energia electrică, gazul, energia termică, energia pentru răcire, precum și orice produs energetic comparabil. Prin „serviciu” se înțelege orice nu reprezintă un bun și care poate fi vândut în cadrul unei activități economice.

- 13 Conform articolului 18 din AVL, „vânzarea unui bun” înseamnă transmiterea cu titlu oneros a dreptului de proprietate asupra bunului, iar „vânzarea unui serviciu” înseamnă prestarea unui serviciu sau o altă prestare efectuată cu titlu oneros.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 14 A este o societate specializată în servicii de mediu în sectorul industriei și al construcțiilor. Aceasta activează în diverse ramuri industriale, în sectorul imobiliar și al construcțiilor și prestează servicii de mediu în Finlanda și în Suedia. Domeniile sale de activitate cuprind serviciile industriale și imobiliare, serviciile de demolare și serviciile de reciclare și de tratare a deșeurilor.
- 15 În cadrul activităților sale, A furnizează, în temeiul unui contract de demolare (denumit în continuare „contractul de demolare”), lucrări de demolare clienților săi. Condițiile acestui contract se întemeiază pe condițiile contractuale generale pentru servicii de construcții stabilite împreună de către întreprinderile din domeniul construcțiilor. În temeiul acestui tip de contract, această societate se angajează să demoleze clădirile unei uzine vechi ale clientului său, precum și să își asume funcțiile de întreprindere principală și de întreprindere responsabilă de serviciile de construcție și de conducerea șantierului. În conformitate cu condițiile contractuale generale pentru serviciile de construcții, obligațiile societății A cuprind și evacuarea și valorificarea corectă a materialului care trebuie înlăturat și a deșeurilor.
- 16 O parte dintre materiale și deșeuri constituie fier vechi și deșeuri precum cele prevăzute la articolul 8d din AVL, la a căror vânzare obligația fiscală revine cumpărătorului. În parte, este vorba despre bunuri pe care A le poate revinde unor întreprinderi care cumpără fier vechi reciclabil. A se străduiește să estimeze, în prealabil, cantitatea acestor bunuri și prețul la care le va putea revinde și să țină cont de ele la stabilirea prețului în cadrul elaborării unei oferte pentru lucrările de demolare, pentru ca prețul propus clientului pentru aceste lucrări să fie cât mai competitiv. Însă prețul estimat al bunurilor menționate nu se negociază și nu se stabilește cu clientul în cadrul contractului de demolare, ci clientului i se propune întotdeauna un preț global pentru lucrările de demolare.
- 17 În plus, în cadrul activităților sale, A cumpără de la clienții săi utilaje și aparate vechi pe care, în temeiul unui contract de cumpărare în vederea demontării (denumit în continuare „contractul de cumpărare în vederea demontării”), este ținută să le demoleze sau să le demonteze (în continuare, împreună, „demontare”) și să evacueze localurile sau situl unității clientului în cauză, precum și să evacueze deșeurile rezultate, în conformitate cu condițiile stabilite în contract. Un exemplu de acest tip de contract este un contract având ca obiect cumpărarea anumitor clădiri aflate pe situl unei uzine. Acest contract prevede că A cumpără până la nivelul solului clădirile și construcțiile aflate pe sit, precum și utilajele, aparatele și restul mobilierului și demontează și înlătură personal obiectele cumpărate.
- 18 Ținând seama de natura bunurilor cumpărate, demontarea, evacuarea și tratarea corespunzătoare a acestor bunuri, precum și evacuarea deșeurilor rezultate ocazionează societății A cheltuieli pe care aceasta încearcă să le evalueze anticipat și să le ia în considerare în prețul pe care îl propune, ca factor de reducere a prețului de achiziție. Părțile contractante nu discută însă despre aceste cheltuieli în cadrul negocierilor lor și nici nu stabilesc cuantumul lor în contract, neurmărindu-se în niciun moment să se comunice acest cuantum vânzătorului.
- 19 A a solicitat o decizie prealabilă de la administrația fiscală în legătură cu calculul cuantumului TVA-ului datorat, în cadrul contractului de demolare, în temeiul furnizării lucrărilor de demolare și, în cadrul contractului de cumpărare în vederea demontării, în temeiul achiziției de fier vechi și de deșeuri metalice.

- 20 Prin decizia prealabilă din 11 iunie 2015, privind perioada cuprinsă între 11 iunie 2015 și 31 decembrie 2016, administrația fiscală a declarat, pe de o parte, că, în cadrul unui contract de demolare, A trebuie considerată ca vânzând un serviciu de demolare clientului său și cumpărând fier vechi de la acesta. Această administrație a dedus că A trebuie să plătească TVA-ul pe serviciul pe care îl furnizează clientului său precum și, în cadrul mecanismului de taxare inversă, pe fierul vechi pe care l-a cumpărat de la acesta.
- 21 Pe de altă parte, administrația fiscală a declarat în aceeași decizie prealabilă că, în ceea ce privește contractul de cumpărare în vederea demontării, A este considerată ca furnizând un serviciu de demolare clientului său și cumpărând fier vechi de la acesta. Respectiva administrație a dedus că A trebuie să achite TVA-ul pe prestarea de servicii pe care o furnizează clientului său, precum și, în cadrul mecanismului de taxare inversă, pe fierul vechi pe care îl cumpără de la acesta.
- 22 În niciuna dintre cele două situații care fac obiectul deciziei prealabile, administrația fiscală nu a luat poziție cu privire la formarea prețului contrapartidei.
- 23 A a introdus o acțiune împotriva deciziei prealabile din 11 iunie 2015 la Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki, Finlanda).
- 24 Prin hotărârea din 16 decembrie 2015, instanța menționată a respins acțiunea. Ea a apreciat că, atât în cazul contractului de demolare, cât și în cazul contractului de cumpărare în vederea demontării, A trebuie considerată ca încheind un contract de schimb cu clientul său, în cadrul căruia furnizează servicii de demolare și cumpără fier vechi și, în consecință, ea este ținută să achite TVA-ul atât pe serviciul furnizat clientului, cât și pe fierul vechi pe care l-a cumpărat de la acesta.
- 25 A a declarat recurs împotriva hotărârii Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki) la Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă, Finlanda).
- 26 Instanța de trimitere consideră că, în cazul contractului de demolare, A furnizează o prestație cu titlu oneros și că, în cazul contractului de cumpărare în vederea demontării, ea dobândește un bun cu titlu oneros. Litigiul principal ar viza astfel aspectul dacă, în primul caz, A dobândește de asemenea un bun cu titlu oneros și dacă, în al doilea caz, furnizează de asemenea un serviciu cu titlu oneros. Instanța de trimitere precizează că A contestă calificarea respectivelor contracte drept contracte de schimb, pentru motivul că, în opinia acestei societăți, fierul vechi nu constituie, în cazul contractului de demolare, o contrapartidă pentru serviciul de demolare, iar serviciul de demolare nu constituie, în cazul contractului de cumpărare în vederea demontării, o contrapartidă pentru cumpărarea de fier vechi, în lipsa unei legături directe între prestarea serviciului sau livrarea respectivă a bunului și contrapartida primită.
- 27 În aceste împrejurări, Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 2 alineatul (1) litera (c) coroborat cu articolul 24 alineatul (1) din [Directiva 2006/112] trebuie interpretat în sensul că lucrările de demolare efectuate de o întreprindere în al cărei domeniu de activitate sunt incluse lucrările de demolare conțin doar o operațiune dacă întreprinderea de demolare este obligată, conform condițiilor contractului încheiat între aceasta și beneficiar, să evacueze deșeurile din demolare și – în cazul în care deșeurile din demolare conțin reziduuri metalice – poate să vândă reziduurile metalice către întreprinderi care cumpără reziduuri metalice recuperabile?

Sau un astfel de contract privind lucrări de demolare, luând în considerare articolul 2 alineatul (1) litera (a) coroborat cu articolul 14 alineatul (1) din [Directiva 2006/112], trebuie interpretat în sensul că acesta cuprinde două operațiuni, și anume, pe de o parte, prestarea serviciului

întreprinderii de demolare către beneficiarul lucrărilor de demolare și, de pe altă parte, cumpărarea de către întreprinderea de demolare de la beneficiarul lucrărilor de demolare a reziduurilor metalice ce trebuie revândute?

Este relevant în speță faptul că întreprinderea de demolare ia în considerare, la stabilirea prețului pentru lucrările de demolare, drept factor de diminuare a prețului, posibilitatea de a înregistra venituri și prin valorificarea deșeurilor rezultate din demolare?

Este relevant în speță faptul că valoarea și cantitatea deșeurilor valorificabile din demolare nu sunt convenite în cadrul contractului privind lucrările de demolare și nici nu s-a convenit că acestea vor fi comunicate ulterior beneficiarului lucrărilor de demolare și că valoarea și cantitatea deșeurilor din demolare vor rezulta abia în momentul în care întreprinderea de demolare le va revinde?

- 2) Într-o situație în care o întreprindere în al cărei domeniu de activitate sunt incluse lucrările de demolare convine într-un contract cu proprietarul unui obiectiv de demolat că întreprinderea de demolări cumpără obiectivul de demolat și se obligă, sub sancțiunea unei penalități contractuale, să îl demoleze într-un termen stabilit în contract și să evacueze deșeurile din demolare, articolul 2 alineatul (1) litera (a) coroborat cu articolul 14 alineatul (1) din [Directiva 2006/112] trebuie interpretat în sensul că este vorba despre o singură operațiune care cuprinde vânzarea obiectelor de către proprietarul obiectivului de demolat către întreprinderea de demolare?

Sau un astfel de contract, luând în considerare articolul 2 alineatul (1) litera (c) coroborat cu articolul 24 alineatul (1) din [Directiva 2006/112], trebuie interpretat în sensul că acesta cuprinde două operațiuni, și anume, pe de o parte, vânzarea de obiecte de către proprietarul obiectivului de demolat către întreprinderea de demolare și, pe de altă parte, serviciul de demolare prestat de către întreprinderea de demolare către vânzătorul obiectelor?

Este relevant, în speță, că întreprinderea de demolare ia în considerare, la stabilirea prețului în oferta sa de cumpărare a obiectelor, drept factor de diminuare a prețului, costurile care îi revin din demontarea și evacuarea obiectelor?

Este relevant faptul că vânzătorul obiectelor este conștient de faptul că cheltuielile pe care le are întreprinderea de demolare cu demontarea și evacuarea obiectelor sunt luate în considerare drept factor de diminuare a prețului acestor obiecte, având în vedere circumstanța că între părți nu se încheie nicio convenție cu privire la costuri, iar quantumul estimat sau real al acestor costuri nu trebuie să ajungă în niciun moment la cunoștința vânzătorului obiectelor?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 28 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112, coroborat cu articolul 14 alineatul (1) și cu articolul 24 alineatul (1) din această directivă trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care, în temeiul unui contract de demolare, prestatorul, și anume o societate de lucrări de demolare, este ținut să efectueze lucrări de demolare și poate, în măsura în care deșeurile de demolare conțin fier vechi, să revândă acest fier vechi, acest contract cuprinde o singură operațiune sau două operațiuni în scopuri de TVA.

- 29 De la bun început trebuie arătat că, potrivit articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112, sunt supuse TVA-ului „[livrările] de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare” și, respectiv, „prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.
- 30 În această privință, articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 definește livrarea de bunuri ca fiind „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”, în timp ce articolul 24 alineatul (1) din această directivă definește prestarea de servicii ca fiind „orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri”.
- 31 În plus, reiese din jurisprudența Curții că o livrare de bunuri sau o prestare de servicii „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112, implică numai existența unei legături directe între livrarea de bunuri sau prestarea de servicii și o contrapartidă primită în mod real de persoana impozabilă. Se stabilește o asemenea legătură directă atunci când există între prestator și beneficiar un raport juridic în cadrul căruia are loc un schimb de prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 septembrie 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punctul 37 și jurisprudența citată).
- 32 În speță, din decizia de trimitere reiese că, în temeiul contractului de demolare, prestatorul, și anume o societate de lucrări de demolare, se angajează să furnizeze o prestare de lucrări de demolare, care cuprinde de asemenea evacuarea și tratarea corespunzătoare a materialelor care trebuie ridicate și a deșeurilor, în schimbul plății unui preț de către client. Reiese de asemenea din decizia de trimitere că acest prestator încearcă să evalueze anticipat cantitatea de materiale și de deșuri care trebuie evacuate, precum și prețul de revânzare a acestora, pentru a ține cont de ele la stabilirea prețului pentru lucrările de demolare. Rezultă, în plus, din decizia de trimitere că, în temeiul respectivului contract, în măsura în care deșeurile de demolare conțin fier vechi, prestatorul menționat poate revinde acest fier vechi unor întreprinderi care cumpără fier vechi reciclabil.
- 33 În cauza principală este cert că societatea de lucrări de demolare furnizează clienților săi, în schimbul unei remunerații, lucrări de demolare, pe teritoriul unui stat membru, și, prin urmare, efectuează o prestare de servicii cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112.
- 34 Problemele ridicate de instanța de trimitere privesc în esență chestiunea dacă această prestație face, în plus, obiectul unui schimb cu o livrare de bunuri, și anume livrarea de fier vechi recuperabil conținut în deșeurile și în materialele uzate, astfel încât baza impozabilă a respectivei prestații este constituită deopotrivă de prețul plătit de client și de această livrare.
- 35 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că contrapartida unei prestări de servicii poate consta într-o livrare de bunuri și poate constitui baza de impozitare a acesteia în sensul articolului 73 din Directiva 2006/112, cu condiția totuși să existe o legătură directă între prestarea de servicii și livrarea de bunuri și ca valoarea acesteia din urmă să poată fi exprimată în bani (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, punctul 36 și jurisprudența citată). Situația este identică atunci când o livrare de bunuri se efectuează în schimbul unei prestări de servicii, dacă sunt îndeplinite aceleași condiții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 septembrie 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punctul 38 și jurisprudența citată).
- 36 Din aceeași jurisprudență rezultă că contractele de schimb, în care contrapartida este, prin definiție, în natură, și operațiunile pentru care contrapartida este exprimată în bani reprezintă, din punct de vedere economic și comercial, două situații identice (Hotărârea din 26 septembrie 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punctul 39 și jurisprudența citată).

- 37 În speță, din descrierea faptelor din cauza principală, care figurează la punctul 32 din prezenta hotărâre, rezultă că prestatorul, și anume o societate de lucrări de demolare, pe lângă perceperea unei remunerații monetare de la clientul său pentru prestarea de lucrări de demolare, dobândește, în temeiul contractului de demolare, fier vechi recuperabil de la acesta din urmă, pe care îl poate, ulterior, revinde. Prin urmare, există în această situație o livrare de bunuri, în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112.
- 38 Cu privire la aspectul dacă această livrare este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din această directivă, reiese dintr-o jurisprudență constantă că contrapartida care servește drept bază de impozitare pentru o operațiune constituie o valoare subiectivă. Dacă nu reprezintă o sumă de bani convenită de părți, această valoare, pentru a fi subiectivă, trebuie să fie cea pe care beneficiarul unei prestări de servicii, care reprezintă contrapartida livrării de bunuri, o atribuie serviciilor pe care intenționează să le procure și trebuie să corespundă sumei pe care acesta este dispus să o cheltuiască în acest scop (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, punctele 44 și 45, precum și jurisprudența citată).
- 39 În consecință, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, livrarea de fier vechi recuperabil este furnizată în schimbul unei contrapartide dacă cumpărătorul, și anume o societate de lucrări de demolare, atribuie o valoare acestei livrări, de care ține seama la stabilirea prețului propus pentru prestarea lucrărilor de demolare, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.
- 40 Nu se opune acestei concluzii împrejurarea potrivit căreia cantitatea și valoarea de fier vechi pe care o pot conține deșeurile de demolare nu au fost convenite în contractul de demolare.
- 41 Astfel, din jurisprudența Curții reiese că eventuale dificultăți tehnice în stabilirea cuantumului contrapartidei nu permit, numai din acest motiv, să se deducă inexistența acesteia (a se vedea prin analogie Hotărârea din 14 iulie 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, punctul 31).
- 42 În orice caz, trebuie arătat că, în cazul menționat la punctul 39 din prezenta hotărâre, este posibil să se stabilească valoarea livrării de fier vechi recuperabil. Având în vedere jurisprudența citată la punctul 38 din prezenta hotărâre, această valoare trebuie considerată egală cuantumului reducerii de către prestator a prețului prestării lucrărilor de demolare.
- 43 La fel, nu este de natură să se opună concluziei stabilite la punctul 39 din prezenta hotărâre împrejurarea că destinatarul serviciului de demolare nu cunoaște cuantumul exact al valorii fierului vechi recuperabil, astfel cum a fost evaluată de prestatorul serviciului (a se vedea prin analogie Hotărârea din 14 iulie 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, punctul 49).
- 44 Prin urmare, într-un astfel de caz, operațiuni reciproce fac obiectul schimbului, în cadrul aceluiași contract, dintre prestator și clientul său, astfel încât există o legătură directă, în sensul jurisprudenței citate la punctul 35 din prezenta hotărâre, între prestarea lucrărilor de demolare și livrarea de fier vechi recuperabil.
- 45 În ceea ce privește chestiunea dacă livrarea de fier vechi recuperabil în discuție în litigiul principal constituie o operațiune taxabilă, trebuie precizat că, în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112, o livrare de bunuri cu titlu oneros nu este supusă TVA-ului decât cu condiția ca aceasta să fie efectuată „de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.
- 46 Într-un asemenea caz, baza impozabilă a prestării de servicii care face obiectul unui contract de demolare precum cel în discuție în litigiul principal ar fi constituită de prețul efectiv plătit de client, precum și de valoarea atribuită, de prestator, fierului vechi recuperabil, astfel cum este reflectată în cuantumul reducerii prețului facturat al prestației.

- 47 Cu toate acestea, uneori, poate rezulta că această valoare nu reflectă realitatea economică și comercială care, potrivit jurisprudenței Curții, constituie totuși un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului. Într-un asemenea caz, ar reveni instanței naționale sarcina de a asigura, luând în considerare toate circumstanțele pertinente, lipsa unui abuz (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctele 39, 46 și 52).
- 48 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 14 alineatul (1) și cu articolul 24 alineatul (1) din această directivă trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care, în temeiul unui contract de demolare, prestatorul, și anume o societate de lucrări de demolare, este ținut să efectueze lucrări de demolare și poate, în măsura în care deșeurile de demolare conțin fier vechi, să revândă acest fier vechi, contractul menționat cuprinde o prestare de servicii cu titlu oneros, și anume prestarea lucrărilor de demolare, și, în plus, o livrare de bunuri cu titlu oneros, și anume livrarea fierului vechi menționat, dacă cumpărătorul, și anume această societate, atribuie o valoare acestei livrări, de care ține seama la stabilirea prețului propus pentru prestarea lucrărilor de demolare, livrarea respectivă nefiind însă supusă TVA-ului decât cu condiția ca ea să fie efectuată de o persoană impozabilă care acționează ca atare.

Cu privire la a doua întrebare

- 49 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere urmărește în esență să afle dacă articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 14 alineatul (1) și cu articolul 24 alineatul (1) din această directivă trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care, în temeiul unui contract de cumpărare în vederea demontării, cumpărătorul, și anume o societate de lucrări de demolare, cumpără un bun de demontat și se angajează, sub sancțiunea unei penalități contractuale, să demonteze și să evacueze acest bun, precum și să evacueze deșeurile rezultate într-un termen stabilit în contract, acest contract cuprinde o singură operațiune sau două operațiuni în scopuri de TVA.
- 50 În speță, din decizia de trimitere reiese că, în cadrul contractului de cumpărare în vederea demontării, cumpărătorul, și anume o societate de lucrări de demolare, cumpără clădiri vechi, construcții până la nivelul solului pe un sit al unei uzine, precum și utilaje, aparate și restul mobilierului, pe care este ținut, în temeiul contractului, să le demonteze și să le evacueze, precum și să evacueze deșeurile rezultate, într-un termen determinat, din localurile sau de pe situl uzinei, sub sancțiunea unei penalități contractuale. Reiese, în plus, din decizia de trimitere că cumpărătorul încearcă să evalueze anticipat cheltuielile ocazionate de demontarea, evacuarea și tratarea corespunzătoare a bunurilor de demontat, pentru a le lua în considerare în prețul de achiziție propus.
- 51 Este cert că, în cauza principală, un asemenea contract cuprinde livrarea unui bun cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112, pe teritoriul unui stat membru, și anume livrarea unui bun de demontat în schimbul plății unui preț de achiziție. Cu condiția ca această livrare să fie efectuată „de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”, în sensul acestei dispoziții, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, este vorba, într-o asemenea situație, de o operațiune taxabilă.
- 52 Chestionările instanței de trimitere privesc în esență aspectul dacă respectiva livrare este, în plus, efectuată în schimbul unei prestări de servicii, și anume lucrări de demontare și de evacuare, astfel încât baza impozabilă a aceleiași livrări este constituită deopotrivă de prețul de achiziție vizat la punctul anterior din prezenta hotărâre și de această prestație.
- 53 În această privință, din descrierea faptelor care figurează la punctul 50 din prezenta hotărâre pare să rezulte că cumpărătorul, și anume o societate de lucrări de demolare, pe lângă plata prețului de achiziție convenit în contract pentru livrarea bunului care trebuie demontat, este ținut, în temeiul acest

contract, să demonteze și să evacueze acest bun, precum și să evacueze deșeurile rezultate, într-un termen determinat, sub sancțiunea unei penalități contractuale. În măsura în care cumpărătorul este ținut să demonteze și să evacueze acest bun, precum și să evacueze deșeurile rezultate, răspunzând astfel în mod specific nevoilor vânzătorului, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, există, în această situație, o prestare de servicii, în sensul articolului 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

- 54 Conform jurisprudenței enunțate la punctul 38 din prezenta hotărâre, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, prestarea de lucrări de demontare și de evacuare este furnizată în schimbul unei contrapartide dacă cumpărătorul, și anume o societate de lucrări de demolare, atribuie o valoare acestei prestații de care ține seama în prețul de achiziție pe care îl propune, ca factor de reducere a acestui preț, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.
- 55 Ținând seama de considerațiile care figurează la punctele 40, 41 și 43 din prezenta hotărâre, este necesar să se precizeze că nu se opun acestei concluzii nici împrejurarea potrivit căreia costurile prestării lucrărilor de demontare și de evacuare nu au fost convenite între părți și nici cea potrivit căreia vânzătorul nu cunoaște quantumul costurilor luate în considerare la stabilirea prețului de achiziție propus.
- 56 În orice situație, în cazul menționat la punctul 54 din prezenta hotărâre, este posibil să se stabilească valoarea prestării de lucrări de demontare și de evacuare. Astfel, având în vedere jurisprudența citată la punctul 38 din prezenta hotărâre, această valoare trebuie considerată egală quantumului pe care cumpărătorul, și anume o societate de lucrări de demolare, îl ia în considerare, ca factor de reducere a prețului de achiziție a bunului care trebuie demontat.
- 57 Prin urmare, într-un astfel de caz, operațiuni reciproce fac obiectul schimbului, în cadrul aceluiași contract, dintre cumpărător, și anume o societate de lucrări de demolare, și beneficiar, și anume furnizorul bunului care trebuie demontat, astfel încât există o legătură directă, în sensul jurisprudenței citate la punctul 35 din prezenta hotărâre, între livrarea bunului care trebuie demontat și prestarea de lucrări de demontare și de evacuare.
- 58 Într-un astfel de caz, baza impozabilă a livrării bunului care trebuie demontat ar fi, așadar, constituită de prețul efectiv plătit pentru cumpărarea acestui bun, precum și de quantumul corespunzător factorului reținut de cumpărător pentru a reduce prețul de achiziție propus.
- 59 Cu toate acestea, uneori, poate rezulta că acest quantum nu reflectă realitatea economică și comercială care, potrivit jurisprudenței citate la punctul 47 din prezenta hotărâre, constituie totuși un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului, caz în care, potrivit acestei jurisprudențe, ar reveni instanței naționale sarcina de a asigura, luând în considerare toate circumstanțele pertinente, lipsa unui abuz.
- 60 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 14 alineatul (1) și cu articolul 24 alineatul (1) din această directivă trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care, în temeiul unui contract de cumpărare în vederea demontării, cumpărătorul, și anume o societate de lucrări de demolare, cumpără un bun de demontat și se angajează, sub sancțiunea unei penalități contractuale, să îl demonteze și să evacueze acest bun, precum și să evacueze deșeurile într-un termen stabilit în contract, acest contract cuprinde o livrare de bunuri cu titlu oneros, și anume livrarea unui bun de demontat, livrarea nefiind supusă TVA-ului decât cu condiția ca ea să fie efectuată de o persoană impozabilă care acționează ca atare, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere. În măsura în care cumpărătorul este ținut să demonteze și să evacueze acest bun, precum și să evacueze deșeurile rezultate, răspunzând astfel în mod specific nevoilor vânzătorului, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, acest contract cuprinde, în plus, o prestare de servicii cu titlu oneros, și anume prestarea de lucrări de demontare și

de evacuare, dacă acest cumpărător atribuie o valoare acestei prestații de care ține seama în prețul pe care îl propune, ca factor de reducere a prețului de achiziție a bunului care trebuie demontat, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- ⁶¹ 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 noua) declară:

- 1) **Articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu articolul 14 alineatul (1) și cu articolul 24 alineatul (1) din această directivă trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care, în temeiul unui contract de demolare, prestatorul, și anume o societate de lucrări de demolare, este ținut să efectueze lucrări de demolare și poate, în măsura în care deșeurile de demolare conțin fier vechi, să revândă acest fier vechi, contractul menționat cuprinde o prestare de servicii cu titlu oneros, și anume prestarea lucrărilor de demolare, și, în plus, o livrare de bunuri cu titlu oneros, și anume livrarea fierului vechi menționat, dacă cumpărătorul, și anume această societate, atribuie o valoare acestei livrări, de care ține seama la stabilirea prețului propus pentru prestarea lucrărilor de demolare, livrarea respectivă nefiind însă supusă taxei pe valoarea adăugată decât cu condiția ca ea să fie efectuată de o persoană impozabilă care acționează ca atare.**
- 2) **Articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 14 alineatul (1) și cu articolul 24 alineatul (1) din această directivă trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care, în temeiul unui contract de cumpărare în vederea demontării, cumpărătorul, și anume o societate de lucrări de demolare, cumpără un bun de demontat și se angajează, sub sancțiunea unei penalități contractuale, să îl demoleze sau să îl demonteze și să evacueze acest bun, precum și să evacueze deșeurile într-un termen stabilit în contract, acest contract cuprinde o livrare de bunuri cu titlu oneros, și anume livrarea unui bun de demontat, livrarea nefiind supusă taxei pe valoarea adăugată decât cu condiția ca ea să fie efectuată de o persoană impozabilă care acționează ca atare, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere. În măsura în care cumpărătorul este ținut să demoleze sau să demonteze și să evacueze acest bun, precum și să evacueze deșeurile rezultate, răspunzând astfel în mod specific nevoilor vânzătorului, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, acest contract cuprinde, în plus, o prestare de servicii cu titlu oneros, și anume prestarea de lucrări de demolare sau de demontare și de evacuare, dacă acest cumpărător atribuie o valoare acestei prestații de care ține seama în prețul pe care îl propune, ca factor de reducere a prețului de achiziție a bunului care trebuie demontat, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.**

Semnături