

Ediție provizorie

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 oikeudenvaltvontayksikkö,

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. Jokubauskaitis 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

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, deșuri 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,

de?euri industriale ?i neindustriale, de?euri reciclabile, de?euri transformate par?ial ?i anumite bunuri ?i servicii, enumerate în anexa VI.”

8 Punctele 1 ?i 4 din anexa VI la această directiv?, intitulat? „Lista livr?rilor de bunuri ?i prest?rilor de servicii prev?zute la articolul 199 alineatul (1) litera (d)”, sunt redactate dup? cum urmeaz?:

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

[...]

4. livrarea de de?euri feroase ?i neferoase, precum ?i tala?, pilituri, de?euri de materiale reciclabile ?i materiale reciclabile uzate constând în cioburi de sticl?, sticl?, hârtie, hârtie cartonat? ?i carton, material textil, os, piele, piele artificial?, pergament, piei ?i piei net?b?cite, tendoane ?i ligamente, par, funii, frânghii, cabluri, cauciuc ?i plastic ?i anumite servicii de prelucrare a acestora.”

Dreptul finlandez

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

„TVA?ul se plăte?te statului în conformitate cu prevederile prezentei legi:

pentru vânzarea de bunuri sau servicii efectuat? în Finlanda în cadrul unei activit?i comerciale.”

10 Conform articolului 2 primul paragraf din AVL, în cazul unei vânz?ri în sensul articolului 1 din această lege, obligat la plata TVA?ului (?i anume persoana impozabil?) este vânz?torul bunurilor sau prestatorul serviciilor, în absen?a unor dispozi?ii contrare. Printre acestea figureaz? în special articolul 8d din AVL.

11 Acest din urm? articol prevede c? mecanismul de taxare invers? este aplicabil cump?r?torilor de fier vechi ?i de de?euri 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 în?elege un bun corporal, precum ?i energia electric?, gazul, energia termic?, energia pentru r?cire, precum ?i orice produs energetic comparabil. Prin „serviciu” se în?elege orice nu reprezintă un bun ?i care poate fi vândut în cadrul unei activit?i 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 alt? prestare efectuat? cu titlu oneros.

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

14 A este o societate specializat? în servicii de mediu în sectorul industriei ?i al construc?iilor. Aceasta activeaz? în diverse ramuri industriale, în sectorul imobiliar ?i al construc?iilor ?i presteaz? servicii de mediu în Finlanda ?i în Suedia. Domeniile sale de activitate cuprind serviciile industriale ?i imobiliare, serviciile de demolare ?i serviciile de reciclare ?i de tratare a de?eurilor.

15 În cadrul activit??ilor sale, A furnizeaz?, în temeiul unui contract de demolare (denumit în continuare „contractul de demolare”), lucr?ri de demolare clien?ilor s?i. Condi?iile acestui contract se întemeiaz? pe condi?iile contractuale generale pentru servicii de construc?ii stabilite împreun? de c?tre întreprinderile din domeniul construc?iilor. În temeiul acestui tip de contract, această societate se angajeaz? s? demoleze cl?dirile unei uzine vechi ale clientului s?u, precum ?i s? î?i asume func?iile de întreprindere principal? ?i de întreprindere responsabil? de serviciile de construc?ie ?i de conducerea ?antierului. În conformitate cu condi?iile contractuale generale pentru serviciile de construc?ii, obliga?iile societ??ii A cuprind ?i evacuarea ?i valorificarea corect? a materialului care trebuie înl?turat ?i a de?eurilor.

16 O parte dintre materiale ?i de?euri constituie fier vechi ?i de?euri precum cele prev?zute la articolul 8d din AVL, la a c?ror vânzare obliga?ia fiscal? revine cump?r?torului. În parte, este vorba despre bunuri pe care A le poate revinde unor întreprinderi care cump?r? fier vechi reciclabil. A se str?duie?te s? estimeze, în prealabil, cantitatea acestor bunuri ?i pre?ul la care le va putea revinde ?i s? ?in? cont de ele la stabilirea pre?ului în cadrul elabor?rii unei oferte pentru lucr?rile de demolare, pentru ca pre?ul propus clientului pentru aceste lucr?ri s? fie cât mai competitiv. Îns? pre?ul estimat al bunurilor men?ionate nu se negociaz? ?i nu se stabile?te cu clientul în cadrul contractului de demolare, ci clientului i se propune întotdeauna un pre? global pentru lucr?rile de demolare.

17 În plus, în cadrul activit??ilor sale, A cump?r? de la clien?ii s?i utilaje ?i aparate vechi pe care, în temeiul unui contract de cump?rare în vederea demont?rii (denumit în continuare „contractul de cump?rare în vederea demont?rii”), este ?inut? s? le demoleze sau s? le demonteze (în continuare, împreun?, „demontare”) ?i s? evacueze localurile sau situl unit??ii clientului în cauz?, precum ?i s? evacueze de?eurile rezultate, în conformitate cu condi?iile stabilite în contract. Un exemplu de acest tip de contract este un contract având ca obiect cump?rarea anumitor cl?diri aflate pe situl unei uzine. Acest contract prevede c? A cump?r? pân? la nivelul solului cl?dirile ?i construc?iile aflate pe sit, precum ?i utilajele, aparatele ?i restul mobilierului ?i demonteaz? ?i înl?tur? personal obiectele cump?rate.

18 ?inând seama de natura bunurilor cump?rate, demontarea, evacuarea ?i tratarea corespunz?toare a acestor bunuri, precum ?i evacuarea de?eurilor rezultate ocazioneaz? societ??ii A cheltuieli pe care aceasta încearc? s? le evalueze anticipat ?i s? le ia în considerare în pre?ul pe care îl propune, ca factor de reducere a pre?ului de achizi?ie. P?r?ile contractante nu discut? îns? despre aceste cheltuieli în cadrul negocierilor lor ?i nici nu stabilesc cuantumul lor în contract, neurm?rindu?se în niciun moment s? se comunice acest quantum vânz?torului.

19 A a solicitat o decizie prealabil? de la administra?ia fiscal? în leg?tur? cu calculul cuantumului TVA?ului datorat, în cadrul contractului de demolare, în temeiul furniz?rii lucr?rilor de demolare ?i, în cadrul contractului de cump?rare în vederea demont?rii, în temeiul achizi?iei de fier vechi ?i de de?euri metalice.

20 Prin decizia prealabil? din 11 iunie 2015, privind perioada cuprins? între 11 iunie 2015 ?i 31 decembrie 2016, administra?ia fiscal? a declarat, pe de o parte, c?, în cadrul unui contract de demolare, A trebuie considerat? ca vânzând un serviciu de demolare clientului s?u ?i cump?rând fier vechi de la acesta. Această administra?ie a dedus c? A trebuie s? pl?teasc? TVA?ul pe serviciul pe care îl furnizeaz? clientului s?u precum ?i, în cadrul mecanismului de taxare invers?,

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 considerat că 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 prelabile, administrația fiscală nu a luat poziție cu privire la formarea prețului contrapartidei.

23 A a introdus o acțiune împotriva deciziei prelabile 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 considerat că încheind un contract de schimb cu clientul său, în cadrul căruia furnizează servicii de demolare și cumpără fier vechi și, în consecință, ea este înut 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 înut să efectueze lucrări de demolare și poate, în măsura în care deeurile 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 deeurilor, 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 deuri 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 deeurile 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 deeurile 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 prestații 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 exprimat 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 prestații 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 exprimat 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 prestații 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 deeurile 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 prestației 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 evaluat 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 prestației 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 reflectat 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 înut 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 spe??, din decizia de trimitere reiese c?, în cadrul contractului de cump?rare în vederea demont?rii, cump?r?torul, ?i anume o societate de lucr?ri de demolare, cump?r? cl?diri vechi, construc?ii pân? la nivelul solului pe un sit al unei uzine, precum ?i utilaje, aparate ?i restul mobilierului, pe care este ?inut, în temeiul contractului, s? le demonteze ?i s? le evacueze, precum ?i s? evacueze de?eurile rezultate, într?un termen determinat, din localurile sau de pe situl uzinei, sub sanc?iunea unei penalit??i contractuale. Reiese, în plus, din decizia de trimitere c? cump?r?torul încearc? s? evalueze anticipat cheltuielile ocazionate de demontarea, evacuarea ?i tratarea corespunz?toare a bunurilor de demontat, pentru a le lua în considerare în pre?ul de achizi?ie propus.

51 Este cert c?, în cauza principal?, 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, ?i anume livrarea unui bun de demontat în schimbul pl??ii unui pre? de achizi?ie. Cu condi?ia ca această livrare s? fie efectuat? „de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare”, în sensul acestei dispozi?ii, aspect a c?rui verificare revine instan?ei de trimitere, este vorba, într?o asemenea situa?ie, de o opera?iune taxabil?.

52 Chestion?rile instan?ei de trimitere privesc în esen?? aspectul dac? respectiva livrare este, în plus, efectuat? în schimbul unei prest?ri de servicii, ?i anume lucr?ri de demontare ?i de evacuare, astfel încât baza impozabil? a aceleia?i livr?ri este constituit? deopotriv? de pre?ul de achizi?ie vizat la punctul anterior din prezenta hot?râre ?i de această presta?ie.

53 În această privin??, din descrierea faptelor care figureaz? la punctul 50 din prezenta hot?râre pare s? rezulte c? cump?r?torul, ?i anume o societate de lucr?ri de demolare, pe lâng? plata pre?ului de achizi?ie convenit în contract pentru livrarea bunului care trebuie demontat, este ?inut, în temeiul acest contract, s? demonteze ?i s? evacueze acest bun, precum ?i s? evacueze de?eurile rezultate, într?un termen determinat, sub sanc?iunea unei penalit??i contractuale. În m?sura în care cump?r?torul este ?inut s? demonteze ?i s? evacueze acest bun, precum ?i s? evacueze de?eurile rezultate, r?spunzând astfel în mod specific nevoilor vânz?torului, aspect a c?rui verificare revine instan?ei de trimitere, exist?, în această situa?ie, o prestare de servicii, în sensul articolului 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

54 Conform jurispruden?ei enun?ate la punctul 38 din prezenta hot?râre, într?o situa?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal, prestarea de lucr?ri de demontare ?i de evacuare este furnizat? în schimbul unei contrapartide dac? cump?r?torul, ?i anume o societate de lucr?ri de demolare, atribuie o valoare acestei presta?ii de care ?ine seama în pre?ul de achizi?ie pe care îl propune, ca factor de reducere a acestui pre?, aspect a c?rui verificare revine instan?ei de trimitere.

55 ?inând seama de considera?iile care figureaz? la punctele 40, 41 ?i 43 din prezenta hot?râre, este necesar s? se precizeze c? nu se opun acestei concluzii nici împrejurarea potrivit c?reia costurile prest?rii lucr?rilor de demontare ?i de evacuare nu au fost convenite între p?r?i ?i nici cea potrivit c?reia vânz?torul nu cunoa?te cuantumul costurilor luate în considerare la stabilirea pre?ului de achizi?ie propus.

56 În orice situa?ie, în cazul men?ionat la punctul 54 din prezenta hot?râre, este posibil s? se stabileasc? valoarea prest?rii de lucr?ri de demontare ?i de evacuare. Astfel, având în vedere jurispruden?a citat? la punctul 38 din prezenta hot?râre, această valoare trebuie considerat? egal? cuantumului pe care cump?r?torul, ?i anume o societate de lucr?ri de demolare, îl ia în considerare, ca factor de reducere a pre?ului de achizi?ie a bunului care trebuie demontat.

57 Prin urmare, într?un astfel de caz, opera?iuni 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 înut să efectueze lucrări de demolare și poate, în măsura în care deeurile 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 deeurile 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 înut să demoleze sau să demonteze și să evacueze acest bun, precum și să evacueze deeurile 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 preț 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

* Limba de procedură: finlandeza.