

Affaire C-612/21

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

30 septembre 2021

Juridiction de renvoi :

Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne)

Date de la décision de renvoi :

16 avril 2021

Partie requérante :

Gmina O.

Partie défenderesse :

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

ORDONNANCE

Le 16 avril 2021

Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne)

[OMISSIS]

[OMISSIS] [composition de la formation de jugement]

après examen, le **16 avril 2021**,

lors d'une audience de l'**Izba Finansowa** (Chambre financière), siégeant en chambre du conseil,

du pourvoi en cassation de **Gmina O.** (commune d'O.) [...]

contre le rescrit fiscal du **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej** (directeur de l'information nationale du Trésor, ci-après l'« administration fiscale »)

du **7 août 2019** [OMISSIS]

en matière de **taxe sur les biens et services**,

ordonne :

1) En application de l'article 267 [OMISSIS][TFUE], la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « Cour ») est saisie des questions préjudicielles suivantes sur l'interprétation du droit de l'Union européenne :

1. Les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, telle que modifiée), et en particulier l'article 2, paragraphe 1, l'article 9, paragraphe 1, et l'article 13, paragraphe 1, de celle-ci, doivent-elles être interprétées en ce sens qu'une commune (une autorité publique) agit en tant qu'assujetti à la TVA lorsqu'elle met en œuvre un projet dont l'objectif est d'augmenter la part des sources d'énergie renouvelables, en s'engageant, en vertu d'un contrat de droit civil conclu avec les propriétaires de biens immeubles, à réaliser et installer des systèmes à énergies renouvelables sur leur propriété et, à l'issue d'une certaine période, à transférer la propriété de ces systèmes aux propriétaires en question ?

2. En cas de réponse affirmative à la première question, convient-il d'inclure dans la base d'imposition au sens de l'article 73 de cette directive la subvention provenant de fonds européens reçue par la commune (l'autorité publique) pour la réalisation de projets concernant les sources d'énergie renouvelables ?

2) [OMISSIS] [suspension de la procédure]

MOTIVATION

I. Le cadre juridique

Réglementation de l'Union

1. Dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347/1 telle que modifiée ; ci-après la « directive 2006/112 ») :

Article 2

1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

b) les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre :

(i) par un assujetti agissant en tant que tel, ou par une personne morale non assujettie, lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel qui ne

bénéficie pas de la franchise pour les petites entreprises prévue aux articles 282 à 292 et qui ne relève pas des dispositions prévues aux articles 33 et 36;

(ii) lorsqu'il s'agit de moyens de transport neufs, par un assujetti ou par une personne morale non assujettie, dont les autres acquisitions ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, ou par toute autre personne non assujettie ;

(iii) lorsqu'il s'agit de produits soumis à accises, au titre desquelles les droits d'accise sont exigibles sur le territoire de l'État membre en vertu de la directive 92/12/CEE, par un assujetti ou par une personne morale non assujettie, dont les autres acquisitions ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1 ;

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

d) les importations de biens.

Article 9

1. 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.

Article 13

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.

Règlementation nationale

2. Dispositions de l'ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et services (Dz. U. de 2018, point 2174, telle que modifiée, ci-après la « loi sur la TVA »).

Article 15.1. Sont considérées comme assujettis les personnes morales, les organismes n'ayant pas la personnalité juridique et les personnes physiques qui accomplissent, d'une façon indépendante, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Article 15.2. 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. Est notamment considérée comme activité économique l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

Article 15.6. Ne sont pas considérés comme assujettis les organes d'autorités publiques et les bureaux de ces organes en ce qui concerne les missions instituées par des dispositions spécifiques et pour la réalisation desquelles ils ont été désignés, à l'exclusion des actes réalisés en vertu de contrats de droit privé.

Article 29 bis, paragraphe 1. Sous réserve des paragraphes 2, 3 et 5, des articles 30bis à 30quater, de l'article 32, de l'article 119 ainsi que de l'article 120, paragraphes 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.

3. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (loi du 27 avril 2001. Droit de la protection de l'environnement (Dz. U. de 2020, position 1219, telle que modifiée, ci-après également l'« u.p.o.s. ») :

Article 400 bis, paragraphe 1 Le financement de la protection de l'environnement et de la gestion des eaux couvre :

- 21) les projets liés à la protection de l'air ;
- 22) les actions de soutien à l'utilisation de sources d'énergie renouvelables locales et à l'introduction de vecteurs énergétiques plus respectueux de l'environnement ;

Art. 403 paragraphe 2 Les missions propres des communes comprennent le financement de la protection de l'environnement dans le cadre défini à l'article 400bis paragraphe 1, points 2, 5, 8, 9, 15, 16, 21 à 25, 29, 31, 32 et 38 à

42, pour un montant qui ne peut être inférieur au montant des recettes générées par les taxes et pénalités visées à l'article 402 paragraphes 4, 5 et 6 constituant des recettes budgétaires communales, diminué de l'excédent de ces recettes transféré aux fonds des voïvodies.

II. Les faits de l'affaire et la procédure devant les autorités fiscales et les juridictions nationales

Le litige au principal concerne en substance la question de savoir si la commune, dans le cadre de la mise en œuvre du projet intitulé « Installation de systèmes à énergies renouvelables », agit, dans les conditions décrites dans la demande de rescrit fiscal, en tant qu'assujetti à la TVA, auquel cas, il sera nécessaire de déterminer si la contribution propre des propriétaires et la subvention reçue par la commune en question pour la mise en œuvre dudit projet sont soumises à la TVA.

La commune d'O. [...] (ci-après « la requérante » ou « la commune ») a sollicité l'interprétation de dispositions du droit fiscal dans un cas individuel concernant la taxe sur les biens et services au sujet de sa qualité d'assujettie à la TVA de la requérante au titre de services d'installation de systèmes à énergies renouvelables.

Les faits suivants ont été exposés dans la demande de rescrit fiscal :

La commune est une collectivité territoriale enregistrée en tant qu'assujetti actif à la TVA. La commune d'O. [...], la commune urbaine de C. (Gmina-Miejska C., ci-après également « GMC »), la commune de G., la commune de S. ont conclu un accord de partenariat en vue de la réalisation du projet dénommé « Installation de systèmes à énergies renouvelables sur le territoire des communes de C., G., O. [...] et S. ».

Sur le fondement de cet accord, un partenariat a été établi entre les communes en vue de la réalisation du projet « Installation de systèmes à énergies renouvelables sur le territoire des communes de C., G., O. [...] et S. », projet réalisé dans le cadre de l'Axe prioritaire IV, transition vers une économie à faible intensité de carbone, Action 4.1. Sources d'énergies renouvelables, Type de projets : Infrastructures pour la production et la distribution d'énergie à partir de sources renouvelables dans le cadre du programme opérationnel régional de la voïvodie de [...] 2014-2020 – ci-après le « projet ». L'une des communes, en tant que chef de file du projet, a conclu, au nom de tous les partenaires, y compris également au nom de la commune requérante, la convention relative au financement du projet avec la voïvodie [...]. Sur la base de l'accord de partenariat, le financement reçu par GMC sera transféré aux partenaires à hauteur de la part qui leur revient.

L'aide financière est uniquement destinée à couvrir une partie des coûts éligibles. Chaque commune (GMC et ses partenaires) est libre de décider des modalités de financement de la partie restante des coûts du projet. La subvention reçue par la requérante porte sur les dépenses liées au projet et ne peut être utilisée que pour les dépenses nécessaires à la réalisation de celui-ci. La requérante bénéficie d'un

financement à hauteur de 75 % du total des coûts éligibles du projet (coûts subventionnés).

Compte tenu du financement obtenu, la commune sera obligée de mettre en place les indicateurs de produit et de résultat direct spécifiés dans la réglementation, tels que la capacité supplémentaire de production d'énergie renouvelable, la diminution annuelle estimée des émissions de gaz à effet de serre.

L'objectif principal du projet est d'augmenter la part des sources d'énergie renouvelables dans la production énergétique globale. Le projet est également réalisé dans le but de réduire les émissions de polluants atmosphériques, de promouvoir l'utilisation de l'énergie solaire, de stimuler le développement de l'utilisation des sources d'énergie renouvelables chez les particuliers en installant des systèmes d'énergie renouvelable écologiques et plus respectueux de l'environnement. Il s'agit essentiellement de garantir un air plus pur dans la région, d'améliorer les conditions sanitaires et de réduire le risque de maladies cardiovasculaires et respiratoires. Dans le cadre du projet, la commune d'O. [...] met en œuvre la « politique énergétique de la Pologne jusqu'en 2030 », adoptée par le Conseil des ministres le 10 novembre 2009, qui prévoit que les sources d'énergie renouvelables doivent représenter 20 % de l'énergie produite.

Le projet a pour objet d'installer des [systèmes à] énergies renouvelables sur les territoires des communes de C., G. O. [...] et S. Dans le cadre du projet, les systèmes à énergies renouvelables suivants seront installés : panneaux photovoltaïques, pompes à chaleur à air pour le chauffage de l'eau sanitaire (eau chaude sanitaire), capteurs solaires.

Afin de réduire les émissions de polluants dans la région, des systèmes à énergies renouvelables seront installés sur des biens immeubles appartenant à des particuliers résidents ainsi qu'à des personnes morales. La commune a conclu des contrats avec des personnes physiques (résidents) – ci-après également les « propriétaires ». Ces derniers participent au projet sur une base volontaire, en vertu d'un contrat conclu avec la commune, en procédant à la déclaration des biens immeubles leur appartenant qui seront équipés de systèmes à énergies renouvelables.

Conformément au contrat conclu avec les propriétaires, tous les systèmes à énergies renouvelables installés resteront la propriété de la commune pendant la durée de validité du projet, c'est-à-dire pendant une période de 5 ans à compter de la date de réception du dernier paiement que la commune recevra sur le fondement de la convention de subvention et de l'accord de partenariat. À l'issue de cette période, la propriété du système à énergie renouvelable sera transférée au propriétaire du bien immeuble concerné. Pendant la durée de validité du projet, le propriétaire n'est pas autorisé à vendre ni à restituer le système d'énergie renouvelable. La commune n'est pas non plus autorisée, pendant cette même durée, à vendre, donner ni démonter l'installation, car elle pourrait alors être tenue de rembourser la subvention reçue. Les propriétaires sont tenus de verser leur

contribution sur le compte bancaire de la commune à la date convenue. Les propriétaires pourront utiliser, sans frais supplémentaires, le système à énergie renouvelable conformément aux stipulations résultant du contrat. La commune a été habilitée par le propriétaire du bien immeuble concerné à agir en son nom auprès des autorités administratives compétentes pour solliciter les autorisations requises par la loi en ce qui concerne l'emplacement du dispositif installé sur sa propriété.

La commune a l'obligation de sélectionner l'entreprise [qui sera chargée des travaux d'installation, ci-après également l'« entreprise contractante »], d'établir un calendrier pour l'exécution des travaux d'installation, d'exercer les activités courantes de surveillance de l'investissement, de procéder à la réception finale et au règlement financier du projet. La contribution propre acquittée par les propriétaires constituera le seul paiement qu'ils verseront à la commune au titre de la mise en œuvre du projet. Cette contribution représente une partie des coûts éligibles du système à énergie renouvelable déterminé par l'entreprise contractante, c'est-à-dire de la rémunération due à cette entreprise pour l'installation de ce système en particulier. Cette part s'élève à 25 % des coûts éligibles, étant précisé que le contrat conclu avec le propriétaire du bien immeuble concerné détermine également la valeur maximale de la contribution propre, dont le montant est précisé. Si l'équivalent de 25 % des coûts éligibles dépasse la valeur maximale de la contribution propre, le propriétaire sera tenu d'acquitter cette valeur maximale, dont le montant est spécifié dans le contrat. Cela signifie que la contribution propre effectivement versée par le propriétaire sera alors inférieure à 25 % des coûts éligibles.

Les contributions des propriétaires ne sont pas destinées à couvrir les coûts liés à la surveillance et à la promotion du projet. La commune couvre ces coûts éligibles grâce à ses ressources propres et à la subvention. Les systèmes à énergies renouvelables seront installés par l'entreprise contractante – sélectionnée par un appel d'offres ouvert selon les dispositions applicables en matière de marchés publics résultant de l'ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówien publicznych (loi du 29 janvier 2004 sur le droit des marchés publics).

Le contrat conclu avec l'entreprise contractante liera cinq parties. Les parties contractuelles seront l'entreprise contractante et quatre entités adjudicatrices. Ces entités adjudicatrices seront les communes de C., G., O. [...] et S. Il s'agira d'un contrat unique, étant précisé que l'étendue et la nature des systèmes à énergies renouvelables devant être mis en place dans les différentes communes seront spécifiées dans le contrat. Chaque commune règlera séparément le contractant. Ce règlement couvrira l'ensemble des services fournis dans la commune en question. Le contractant établira donc des factures pour les différentes communes au titre du marché afférent à chacune d'entre elles.

Dans l'hypothèse où l'entreprise contractante proposerait un prix plus élevé que prévu, aucune majoration de la subvention n'est possible. En revanche, le montant de la subvention sera réduit si le prix facturé par l'entreprise est inférieur à

l'hypothèse retenue dans la demande de financement. La convention de subvention concernant le projet n'impose à la commune aucune obligation d'obtenir la contribution des propriétaires des biens immeubles concernés et ne mentionne pas le montant des versements de ces derniers.

Le principe d'une participation financière des propriétaires, de même que le montant de celle-ci, n'ont pas d'incidence sur la décision d'octroi de la subvention par l'institution compétente ni sur le montant de celle-ci. Les modalités financières décidées par la commune avec les propriétaires restent étrangères aux opérations de règlement des comptes avec l'institution en question. Le transfert de la propriété du système aux différents propriétaires n'est pas non plus une condition d'octroi de l'aide financière. Celle-ci est octroyée aux fins du cofinancement des coûts éligibles (notamment des coûts liés à la promotion et à la surveillance) encourus par la commune dans le cadre du projet, dont la commune rendra compte à l'institution qui accorde la subvention. Le montant de la subvention est fonction du montant des coûts éligibles encourus par la commune pour les achats liés au projet.

Compte tenu des éléments exposés, la requérante a posé la question suivante :

La contribution propre acquittée par les propriétaires de biens immeubles et la subvention reçue par la commune seront-elles exonérées de TVA dans la mesure où la commune n'agit pas en tant qu'assujetti à la TVA en ce qui concerne l'installation des systèmes à énergies renouvelables ?

Selon la commune, les services qu'elle fournit ne sont pas soumis à la TVA car ils sont réalisés sous le régime du droit public et non dans le cadre d'une activité économique. Par conséquent, la contribution propre et la subvention ne constituent pas la rémunération de prestations imposables.

L'administration fiscale a considéré, dans le rescrit fiscal du 7 août 2019, que la position de la commune était erronée.

Selon la motivation dudit rescrit, la commune agira en tant qu'assujetti à la TVA dans le cadre de ces opérations. Le fait, comme l'a souligné la commune, qu'elle assure, en participant au projet, les missions qui lui sont dévolues par la loi ne constituerait pas un élément suffisant pour estimer que les services fournis ne sont pas soumis à la TVA. De même, l'objectif du projet, tel que déclaré par la commune, consistant à augmenter la part des sources d'énergies renouvelables dans la production totale d'énergie, ne peut justifier la non-imposition à la TVA. En effet, il faudrait en outre que la mise en œuvre des différentes opérations décrites dans la demande soit soumise à des règles spécifiques de droit public impliquant l'exercice de prérogatives de la puissance publique.

Selon l'administration fiscale, les services décrits sont fournis sur le fondement de contrats de droit civil, à titre onéreux, et concernent un domaine d'activité (un type de prestations) relevant d'un marché sur lequel d'autres opérateurs sont également présents, dont l'activité n'est pas exclue du champ d'application de la

loi sur la TVA. Dans le cadre de l'opération décrite, la commune agit de la même manière que les autres opérateurs économiques soumis au droit privé et au droit commercial, de sorte qu'en vertu de l'article 15, paragraphe 6, de la loi sur la TVA et de la jurisprudence citée de la Cour, cette opération ne peut être soustraite à l'application de la TVA, et est au contraire assujettie à la TVA selon le régime normal.

De l'avis de l'administration fiscale, il existe un lien direct (équivalence) entre la prestation de la commune et les sommes versées par les propriétaires susmentionnés. Ainsi, les sommes versées par les propriétaires pour la prestation, par la commune, du service en question constitueront une rémunération.

En ce qui concerne l'imposition de la subvention reçue par la commune pour le projet, l'administration fiscale a souligné que, conformément à l'article 29 [bis], paragraphe 1, de la loi sur la TVA, la base d'imposition comprendra à la fois les contributions des propriétaires et le montant de la subvention reçue par la commune, qui constitue des fonds que la commune reçoit d'un tiers pour la prestation de services consistant en la réalisation de systèmes à énergie renouvelables et soumis à la taxe sur les biens [et] les services, conformément à l'article 5, paragraphe 1, point 1, de la loi sur la TVA.

Le tribunal de première instance a rejeté le recours de la commune.

Le tribunal n'a pas partagé la position de la commune selon laquelle elle n'exerce pas d'activité économique au sens de l'article 15, paragraphe 2, de la loi sur la TVA, car la contribution propre du propriétaire du bien concerné n'est pas équivalente à la prestation fournie par la commune. De l'avis du tribunal de première instance, cette absence d'équivalence caractérise en principe toutes les relations de droit civil dans lesquelles une subvention affectant le prix des biens ou des services est reçue. Le tribunal n'a pas non plus partagé la position de la commune selon laquelle les activités entreprises n'ont pas de but lucratif mais visent à augmenter la part des sources d'énergie renouvelables dans la production énergétique globale. De l'avis du tribunal de première instance, la réalisation du second objectif n'exclut pas la réalisation du premier. La commune reçoit des propriétaires un remboursement de 25 % des coûts éligibles encourus, l'installation n'est donc pas réalisée sans une participation financière des propriétaires. Cependant, le fait que la commune ne réalise aucun bénéfice au titre du projet susmentionné est également sans incidence sur l'appréciation de la question de savoir si les activités en question relèvent d'une activité économique.

Selon le tribunal de première instance, le fait que la commune assure ainsi une mission publique (protection de l'environnement et de la nature) n'a pas pour effet de la soustraire à l'application de la TVA.

Le tribunal ne partage pas non plus l'analyse selon laquelle la commune n'a pas l'intention de fournir des services d'installation de systèmes à énergies renouvelables sur une base régulière et continue. La commune fournit ce service à

de nombreux propriétaires et il est possible que de nouveaux propriétaires participent au projet à la place de ceux qui y renoncent. En outre, pendant une période de 5 ans, la commune sera propriétaire des systèmes à énergie renouvelable, garantissant ainsi leur utilité. Le fait que la commune cesse son activité économique d'installation de systèmes à énergies renouvelables au moment de l'achèvement du projet et à la réception du financement ne signifie pas que, pendant la durée de celui-ci, elle ne fournirait pas les services en question de manière régulière et continue, dans le cadre d'une activité économique, aux propriétaires ayant conclu un contrat avec la commune.

S'agissant de l'examen de la question de savoir si la commune agit en tant qu'autorité publique, le tribunal a estimé que la relation entre la commune et le propriétaire concerné est une relation de droit civil découlant du contrat conclu. Par conséquent, la commune n'agit pas comme une autorité publique dans l'exercice de compétences lui permettant d'organiser souverainement la situation juridique d'autres entités en accomplissant ainsi une mission publique.

En ce qui concerne la question de la violation de l'article 29 bis, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, le tribunal de première instance a estimé qu'il ne faisait aucun doute que, dans le cas d'espèce, la subvention est octroyée afin de financer l'installation de systèmes à énergies renouvelables chez un propriétaire déterminé. Cependant, le fait même d'installer des systèmes à énergie renouvelable constitue, selon ce tribunal, une opération soumise à la TVA.

La commune a formé un pourvoi en cassation contre le jugement en question, dans lequel elle a allégué la violation des dispositions suivantes :

1. l'article 15, paragraphe 6, de la loi sur la TVA, lu en combinaison avec l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112, en raison d'une interprétation erronée de ces dispositions ayant conduit le tribunal à conclure que la commune agit en tant qu'assujetti à la TVA, alors qu'il aurait convenu de retenir que la commune n'est pas considérée, dans ce cadre, comme un assujetti à la TVA,
2. l'article 15, paragraphes 1 et 2, de la loi sur la TVA, en raison d'une interprétation erronée de ces dispositions, en ce qu'il a été jugé que l'installation de systèmes à énergies renouvelables dans des propriétés appartenant à des résidents est effectuée par la commune,
3. l'article 29 bis, paragraphe 1, de la loi sur la TVA en raison d'une interprétation erronée de cette disposition et de la conclusion selon laquelle la subvention reçue par la commune est octroyée dans le but de financer l'installation de systèmes à énergies renouvelables chez un propriétaire déterminé [.]

III. Sur les questions de la demande de décision préjudicielle

1. La juridiction de céans cherche en premier lieu à déterminer si la commune, qui, selon l'exposé des faits, est partie au contrat conclu avec l'entreprise

contractante, effectue les règlements des montants dus à celle-ci, dont elle reçoit une facture émise à son nom, exerce une activité économique, et, en second lieu, si cette opération est réalisée dans le cadre du régime de droit public.

Selon la requérante, les services qu'elle fournit ne sont pas soumis à la TVA car ils sont effectués sous le régime du droit public et non dans le cadre d'une activité économique. Par conséquent, la contribution propre et la subvention ne constitueraient pas la rémunération de prestations imposables.

2. Avant d'examiner si l'opération est réalisée dans le cadre de prérogatives de puissance publique, il est nécessaire de vérifier si la commune exerce une activité économique. Il convient de relever que, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence constante de la Cour, l'appréciation de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 à la lumière des objectifs de cette directive met en évidence que deux conditions doivent être remplies cumulativement pour que la règle du non- assujettissement joue, à savoir l'exercice d'activités par un organisme public et l'exercice d'activités accomplies en tant qu'autorité publique (voir arrêt du 25 octobre 2015, [...] C-174/14, ECLI:EU:C:2015:733, point 51 et jurisprudence citée).

Pour déterminer si la commune exerce une activité économique dans le domaine examiné, il est nécessaire de vérifier si les activités ont un caractère onéreux. La possibilité de qualifier une prestation de services d'opération à titre onéreux suppose uniquement l'existence d'un lien direct entre cette prestation et une contrepartie réellement reçue par l'assujetti. Un tel lien direct est établi lorsqu'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre- valeur effective du service fourni au bénéficiaire (voir arrêt du 25 octobre 2015, [...] C-174/14, ECLI:EU:C:2015:733, point 32 et jurisprudence citée).

Selon une jurisprudence constante, une prestation de services n'est effectuée « à titre onéreux », au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, et n'est dès lors taxable, que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire (voir, notamment, arrêt du 12 mai 2016, C-520/14, [...], point 24 et jurisprudence citée). En l'espèce, il est important que la commune ait estimé qu'elle n'exerce pas une activité économique au sens de l'article 15, paragraphe 2, de la loi sur la TVA, au motif que la contribution versée par le propriétaire du bien n'est pas équivalente au service qu'elle fournit. La Cour souligne, dans sa jurisprudence, que le fait qu'une opération économique soit effectuée à un prix supérieur ou inférieur au prix de revient est dénué de pertinence lorsqu'il s'agit de qualifier une opération d'« opération à titre onéreux ». Cette dernière notion requiert en effet uniquement l'existence d'un lien direct entre la livraison de biens ou la prestation de services et la contrepartie effectivement perçue par l'assujetti (C-520/14, [...], point 2[6]).

D'autre part, il ne faut toutefois pas oublier que la commune finance le projet en grande partie grâce à la subvention reçue, de sorte que sa contribution propre n'est pas non plus équivalente aux coûts d'installation. La non-équivalence des contributions propres caractérise en principe toutes les relations de droit civil dans lesquelles une subvention affectant le prix des biens ou des services est reçue. Les coûts réels d'installation des systèmes à énergie renouvelable ne sont supportés ni par les ressources propres de la commune ni par celles du propriétaire, ce qui s'explique par la subvention reçue mais n'est pas lié au fait que l'installation des systèmes à énergie renouvelable serait un service fourni par la commune.

Dans l'affaire C-520/14, la Cour a relevé le caractère asymétrique des paiements effectués par les parents pour le transport de leurs enfants par rapport au coût du transport et le fait que le transport des enfants n'était pas assuré dans les conditions habituelles d'exercice de l'activité de transport de passagers.

La juridiction de céans se demande si cette asymétrie n'est pas également présente dans le cas d'espèce. Le montant acquitté par le propriétaire du bien concerné a été calculé comme une partie des coûts éligibles du système à énergie renouvelable déterminé par l'entreprise contractante, c'est-à-dire de la rémunération due à cette entreprise pour l'installation de ce système en particulier. Cette part s'élève à 25 % des coûts éligibles, étant précisé que le contrat conclu avec le propriétaire du bien immeuble concerné détermine également la valeur maximale de la contribution propre. Si l'équivalent de 25 % des coûts éligibles dépasse la valeur maximale de la contribution propre, le propriétaire sera tenu d'acquitter cette valeur maximale. Le mode de calcul de la contribution propre du propriétaire montre qu'elle n'est pas équivalente à la prestation fournie par la commune. En effet, le propriétaire ne paie que 25 % des coûts éligibles de l'installation. En outre, les contributions des propriétaires ne sont pas destinées à couvrir les coûts de la surveillance et de la promotion. Ces coûts éligibles sont supportés par la commune grâce à ses ressources propres et à la subvention.

La juridiction de céans attire également l'attention sur les conditions de l'opération qui diffèrent de celles du marché. La commune fournit des services selon des modalités qui diffèrent des conditions de fourniture des mêmes services par d'autres entreprises. Tous les systèmes à énergie renouvelable seront la propriété de la commune pendant la durée de validité du projet, c'est-à-dire pour une période de 5 ans à compter de la date de réception du dernier paiement que la commune recevra sur le fondement de la convention de subvention et de l'accord de partenariat. À l'issue de cette période, la propriété du système à énergie renouvelable sera transférée au propriétaire du bien immeuble concerné. Pendant la durée de validité du projet, le propriétaire n'est pas autorisé à vendre ni à restituer le système d'énergie renouvelable. La commune n'est pas non plus autorisée, pendant cette même durée, à vendre, donner ni démonter l'installation, car elle pourrait alors être tenue de rembourser la subvention reçue. Les propriétaires sont tenus de verser leur contribution sur le compte bancaire de la commune à la date convenue. Les propriétaires ont mis à la disposition de la commune la partie du bien immeuble nécessaire à l'installation du système à

énergie renouvelable afin que celui-ci puisse y être mis en place. Il résulte du contrat conclu entre la commune et le propriétaire que ce dernier pourra utiliser, sans frais supplémentaires, le système à énergie renouvelable conformément aux conditions contractuelles. La surveillance de la mise en œuvre du projet sera assurée par un inspecteur sélectionné dans le cadre d'un appel d'offres ouvert. Celui-ci est habilité à procéder à la réception finale, avec la participation de représentants des communes et de l'entreprise contractante. On peut donc se demander si le destinataire final, le consommateur, ne serait pas la commune plutôt que le propriétaire du bien immeuble concerné. Ces éléments peuvent conduire à conclure que la commune est le bénéficiaire des services et que les contributions des propriétaires ne sont qu'une source de financement supplémentaire. Sur la base de ce contrat, la commune a été habilitée par le propriétaire à agir en son nom auprès des autorités administratives compétentes pour solliciter les autorisations requises par la loi en ce qui concerne l'emplacement du dispositif installé sur sa propriété.

Il ne saurait être question dans ce cas de fixation du prix de la prestation. Aucune contrepartie ne peut être identifiée. Comme l'a jugé la Cour, l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive vise à prendre en compte la contrepartie payée pour la livraison d'un bien ou la prestation d'un service de telle sorte que soit reflétée toute la valeur réelle de la livraison ou de la prestation. À cette fin, cette disposition inclut dans la base d'imposition, en tant que contrepartie, les subventions liées directement au prix de ces opérations (arrêt du 9 octobre 2019 dans les affaires jointes C-573/18 et C-574/18, point [35]). Il ne saurait être question de prestation réciproque dès lors que le résident de la commune n'est pas le bénéficiaire de l'investissement. Il convient de relever que l'installation de l'équipement n'est pas un service fourni aux différents résidents, mais à la commune qui acquiert à ce stade, sur la base du contrat conclu avec l'entreprise, la propriété des équipements installés dans les propriétés mises à disposition par les résidents. Cependant, toute la communauté bénéficiera de la mise en œuvre du projet, et pas seulement les personnes résidant dans les biens immeubles dans lesquels des capteurs solaires seront installés [par exemple, arrêt du Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) du 15 octobre 2020, réf. n° I FSK 689/18].

Le fait que la requérante a indiqué, dans sa demande de rescrit fiscal, ne pas avoir l'intention de fournir des services d'installation de systèmes à énergies renouvelables sur une base régulière et continue confirme également qu'elle n'exerce pas d'activité économique. Elle n'emploie pas, et n'a pas l'intention d'employer, de travailleurs pour effectuer ce type de service.

3. Considérer que l'opération décrite est effectuée dans le cadre d'une activité économique ne signifie pas pour autant qu'elle n'est pas soumise à la TVA. Selon la requérante, les services fournis par la commune ne sont pas soumis à la TVA car ils sont effectués sous le régime du droit public et non dans le cadre d'une activité économique. Par conséquent, la contribution propre et la subvention ne constitueraient pas la rémunération de prestations imposables. La requérante a

rappelé qu'en mettant en œuvre le projet, elle assure les missions qui lui sont conférées par la loi sur les communes et la loi sur la protection de l'environnement. La loi sur la protection de l'environnement précise, en son article 403, paragraphe 2, lu conjointement avec l'article 400 bis, paragraphe 1, points 21 et 22, que le financement de la protection de l'environnement en ce qui concerne les projets liés à la protection de l'air et les actions de soutien à l'utilisation de sources d'énergie renouvelables locales et à l'introduction de vecteurs énergétiques plus respectueux de l'environnement constitue une mission propre des communes. Le projet vise cependant en substance à garantir un air plus pur dans la région, améliorer les conditions sanitaires, réduire le risque de maladies cardiovasculaires et respiratoires. L'objectif principal du projet est d'augmenter la part des sources d'énergie renouvelables dans la production énergétique globale. Dans le cadre du projet, la commune met en œuvre la « politique énergétique de la Pologne jusqu'en 2030 », adoptée par le Conseil des ministres le 10 novembre 2009, qui prévoit que les sources d'énergie renouvelables doivent représenter 20 % de l'énergie produite. La nature des objectifs du projet – garantir un air plus pur et améliorer les conditions sanitaires – permet de conclure que les communes mettent en œuvre le projet dans l'intérêt général de la population résidente.

D'un autre côté, il apparaît que la réalisation des activités décrites dans la demande de rescrit n'est pas soumise à des règles spécifiques de droit public impliquant l'exercice de prérogatives de puissance publique. Il convient de relever que la relation entre la commune et le propriétaire est une relation de droit civil résultant du contrat conclu. L'administration fiscale est également d'avis que les activités décrites par la commune (installation de systèmes à énergies renouvelables sur les biens immeubles de leurs propriétaires) concernent un domaine d'activité (un type de prestations) relevant d'un marché sur lequel d'autres opérateurs sont également présents, dont l'activité n'est pas exclue du champ d'application de la loi sur la TVA. Étant donné que de telles tâches peuvent également être accomplies par des entités qui ne sont pas des collectivités territoriales autonomes, il s'ensuit qu'en substance, il n'est fait appel à aucune mesure juridique d'une autorité publique relevant de l'exercice de la puissance publique dans le cadre de l'exécution de ces tâches. En revanche, dans un souci de respect des principes de la concurrence, le fait que les tâches en question soient réalisées par des entités publiques et non publiques ne saurait justifier une appréciation différente de la nature fiscale des tâches effectuées.

4. En cas de réponse affirmative à la première question, la juridiction de céans se demande si la subvention provenant de fonds européens reçue par la commune (l'autorité publique) pour la réalisation de projets concernant les énergies renouvelables doit être incluse dans la base d'imposition au sens de l'article 73 de la directive 2006/112[.]

Dans le rescrit fiscal, s'agissant de l'imposition de la subvention reçue par la commune pour le projet, l'administration fiscale a estimé que celle-ci devait être incluse dans la base d'imposition visée à l'article 29bis, paragraphe 1, de la loi sur

la TVA car elle est directement liée à l'installation de [systèmes à] énergies renouvelables et donc directement liée aux activités soumises à la TVA effectuées par la commune. L'aide financière reçue relève donc de la qualification de fonds reçus d'un tiers (dotations, subventions et autres versements supplémentaires de même nature) qui ont une incidence directe sur le prix des prestations fournies par la requérante.

En admettant que la requérante exerce une activité économique non exonérée de TVA, cela ne signifie pas pour autant que la totalité du montant dû par les propriétaires est imposable, car la partie couverte par le financement peut ne pas être soumise à la TVA car elle ne serait pas incluse dans la base d'imposition.

La Cour souligne, dans sa jurisprudence, que pour être directement liée au prix de l'opération en cause, la subvention doit être spécifiquement versée à l'opérateur subventionné afin qu'il fournisse un bien ou effectue un service déterminé. Ce n'est que dans ce cas que la subvention peut être considérée comme une contrepartie de la livraison d'un bien ou de la prestation d'un service et que, partant, elle est imposable (arrêt du 15 juillet 2004, Commission/Allemagne, C- 144/02, EU:C:2004:444, points 27 et 28 ; arrêt du 9 octobre 2019, C-573/18 et C-574/18, point 31). À cet effet, il doit être vérifié que les acheteurs du bien ou les preneurs du service tirent profit de la subvention octroyée au bénéficiaire de celle-ci. En effet, il est nécessaire que le prix à payer par l'acheteur ou par le preneur soit fixé de telle façon qu'il diminue à proportion de la subvention accordée au vendeur du bien ou au prestataire du service, laquelle constitue alors un élément de détermination du prix exigé par ce dernier. Il doit ainsi être vérifié si, objectivement, le fait qu'une subvention est versée au vendeur ou au prestataire permet à celui-ci de vendre le bien ou de fournir le service à un prix inférieur à celui qu'il devrait exiger en l'absence de subvention. En outre, la contrepartie représentée par la subvention doit, à tout le moins, être déterminable (arrêt du 9 octobre 2019 dans les affaires jointes C-573/18 et C-574/18, points 32 et 33 et jurisprudence citée).

Cependant, les faits de la présente affaire déferée par la juridiction de céans ne permettent pas de conclure que la subvention octroyée aurait eu une incidence directe sur le prix fixé. Au contraire, l'analyse des faits permet de considérer que la subvention en question est rattachée aux coûts. Afin de déterminer si une subvention donnée est ou non imposable, il est important de déterminer les conditions de son octroi, qui doivent permettre de définir l'objectif de la subvention. Le critère permettant de considérer que la subvention est imposable est donc la constatation que l'objectif de la subvention est de financer une activité spécifique soumise à la TVA. En revanche, les subventions qui ne peuvent être rattachées à des activités imposables spécifiques ne constituent pas une base d'imposition au sens de l'article 73 de la directive 2006/112.

Il résulte des faits de l'espèce que le chef de file du projet, au nom de tous les partenaires, y compris de la requérante, a conclu une convention de subvention pour le projet avec la voïvodie de [...]. Sur la base de l'accord de partenariat, la

subvention reçue par GMC sera transférée aux partenaires à hauteur de la part qui leur revient. L'aide financière est destinée uniquement à couvrir une partie des coûts éligibles. Le mode de financement des autres coûts du projet relève de la décision discrétionnaire de chaque commune. La subvention reçue par la requérante couvre les dépenses liées au projet et ne peut être utilisée que pour les dépenses nécessaires à la mise en œuvre de ce projet. La commune a reçu une subvention représentant 75 % du total des coûts éligibles du projet (coûts subventionnés).

Un autre argument tendant à confirmer que la subvention ne devrait pas être incluse dans la base d'imposition du service de rénovation thermique est le fait que cela entraînerait une violation de l'article 69, paragraphe 3, sous c), du règlement (UE) n° 1303/2013 du Parlement européen et du Conseil du 17 décembre 2013. (JO 2013, L 347, p. 320, tel que modifié), qui dispose que la taxe sur la valeur ajoutée, à moins qu'elle ne soit pas récupérable en vertu de la législation nationale relative à la TVA, ne fait pas partie des coûts éligibles à une contribution des fonds EFSI, ce qui signifie qu'elle n'est pas remboursée (couverte) par la subvention.

Si la subvention devait être incluse dans la base d'imposition, cela signifierait qu'une partie de ces fonds sera affectée non pas à l'objectif pour lequel ils ont été octroyés dans le cadre d'un Fonds de l'Union européenne, mais au paiement d'une taxe versée au budget d'un État.

Compte tenu de la finalité déclarée de l'investissement, il peut en outre être souligné que ces investissements ont pour but la mise en œuvre de tâches liées à la protection de l'environnement et à l'amélioration de la qualité de l'air dans la commune, ce qui fait partie des missions propres de la commune visées à l'article 7, paragraphe 1, points 1 et 3, de la loi du 8 mars 1990 sur les communes. Cela confirme que la subvention reçue, conformément à la convention conclue avec l'institution qui octroie le financement, est une subvention ciblée, c'est-à-dire qu'elle est destinée à subventionner les coûts des investissements des collectivités locales, en tant qu'aide financière à caractère général couvrant les coûts des tâches mises en œuvre. Cette subvention n'est pas non plus calculée sur la base d'un taux unitaire, comme c'est le cas pour les subventions ayant un objet défini destinées à subventionner certains types de biens et de services.

5. Par ces motifs, en application de l'article 267 TFUE, la juridiction de céans a statué conformément au point 1 du dispositif de la présente ordonnance.

6. [OMISSIS] [sursis à statuer]

[sceau, signature]