HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

4 iulie 2024*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) – Prestare de servicii efectuată cu titlu oneros – Articolul 9 alineatul (1) – Noțiunile de «persoană impozabilă» și de «activitate economică» – Asociație fără scop lucrativ care realizează proiecte finanțate din Fondul european de dezvoltare regională (FEDR) – Prestare de servicii de formare prin intermediul unor subcontractanți – Includerea în baza de impozitare a valorii subvenției – Articolul 73”

În cauza C-87/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia), prin decizia din 14 februarie 2023, primită de Curte la 15 februarie 2023, în procedura

Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija”

împotriva

Valsts ieņēmumu dienests,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, și domnii N. Wahl (raportor) și J. Passer, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija”, de A. Leškoviča, advokāte;

– pentru guvernul leton, de J. Davidoviča, K. Pommere și E. Bārdiņš, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de P. Carlin, M. Herold și L. Ozola, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: letona.

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 7 martie 2024,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește în esență interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c), a articolului 9 alineatul (1) și a articolelor 28 și 73 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija”, o asociație letonă pentru tehnologia informației și comunicațiilor (denumită în continuare „asociația”), pe de o parte, și Valsts ieņēmumu dienests (administrația fiscală, Letonia), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a permite asociației să deducă taxa pe valoarea adăugată (TVA) plătită în amonte din facturile care i-au fost trimise de întreprinderile prestatoare de servicii de formare pe care ea le subcontractase acestora din urmă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii Europene

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[…]

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

[…]”

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

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

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

5 Articolul 28 din directiva menționată prevede:

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

6 Articolul 73 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„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 Potrivit articolului 132 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[…]

(i) […] formarea și reconversia profesională, inclusiv prestarea de servicii și livrarea de bunuri strâns legate de acestea, de către organisme de drept public care au acest scop sau de alte organizații recunoscute de statul membru în cauză ca având scopuri similare;

[…]”

Dreptul leton

Legea privind taxa pe valoarea adăugată

8 Pievienotās vērtības nodokļa likums (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) din 29 noiembrie 2012 (*Latvijas Vēstnesis*, 2012, nr. 197) urmărește transpunerea Directivei 2006/112 în dreptul leton.

Legea privind asociațiile și fundațiile

9 Articolul 2 alineatul 1 din Biedrību un nodibinājumu likums (Legea privind asociațiile și fundațiile) din 30 octombrie 2003 (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, nr. 161) prevede că o asociație este o asociere voluntară de persoane constituită pentru realizarea activităților fără scop lucrativ stabilite în statutul său.

10 În temeiul articolului 7 alineatul 1 din această lege, asociațiile și fundațiile au dreptul de a desfășura, cu titlu accesoriu, activități economice legate de întreținerea sau exploatarea patrimoniului propriu, precum și de a desfășura alte activități economice în vederea realizării obiectivelor asociației sau fundației.

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 În anul 2016, asociația, care are sediul în Letonia, a încheiat două contracte cu Centrālā finanšu un līgumu aģentūra (Agenția Centrală pentru Finanțări și Contracte, Letonia) (denumită în continuare „CFLA”) privind realizarea a două proiecte de formare finanțate din Fondul european de dezvoltare regională (FEDR). Era vorba, pe de o parte, despre un proiect de formare de profesioniști în domeniul tehnologiei informației și comunicațiilor (denumit în continuare „proiectul TIC”) și, pe de altă parte, despre un proiect de formare a întreprinderilor mici și a

microîntreprinderilor (denumit în continuare „proiectul IMM”). Ofertantul în cadrul primului proiect putea fi o asociație și, în cadrul celui de al doilea proiect, o asociație sau o administrație publică.

12 În cadrul proiectului TIC, asociația a încheiat contracte pentru a furniza servicii de formare unor beneficiari. În temeiul acestor contracte, beneficiarii respectivi au trebuit să plătească asociației costurile de formare și TVA-ul corespunzător, precum și, în anumite cazuri, taxa de administrare egală cu 5 % sau cu 10 % din cuantumul ajutorului acordat asociației de către CFLA și care trebuia să fie transferat beneficiarilor menționați la sfârșitul proiectului TIC, această sumă fiind majorată cu TVA. Asociația a încheiat de asemenea contracte cu prestatori de servicii de formare pentru a executa în numele său activitățile de formare în cauză. La finalizarea formărilor, prestatorii menționați i-au facturat acesteia valoarea completă a respectivelor servicii și au aplicat TVA-ul. Asociația a plătit facturile prestatorilor amintiți și a declarat TVA-ul ca fiind o taxă achitată în amonte. La sfârșitul proiectului, asociația a plătit fondurile primite de la CFLA beneficiarilor formărilor (aceste plăți având o valoare variabilă, de la 30 la 70 % din valoarea prestării de servicii efectuate) și le-a facturat acestora taxa de administrare a proiectului, în cuantum de 5 sau de 10 % din valoarea ajutorului acordat de CFLA.

13 În cadrul proiectului IMM, asociația a efectuat plata integrală a prestatorilor de servicii de formare, această plată incluzând TVA-ul. Contractul în temeiul căruia a fost efectuată plata menționată fusese încheiat între asociație, prestatorul de servicii de formare și beneficiarul acestor servicii. Potrivit contractului respectiv, beneficiarul amintit se angaja să cofinanțeze formarea, iar prestatorul de servicii era obligat să plătească asociației suma corespunzătoare acestei cofinanțări (30 % din plata totală, inclusiv TVA). Finanțarea acordată de FEDR constituia 70 % din plata totală, achitată asociației la sfârșitul proiectului de către CFLA, fără TVA.

14 În urma unui control, administrația fiscală a pus în discuție posibilitatea asociației de a deduce TVA-ul în amonte. În consecință, aceasta a adoptat, în cursul anului 2019 și al anului 2021, opt decizii prin care a impus asociației plata sumei de 87 299,37 euro cu titlu de TVA pentru perioada cuprinsă între luna ianuarie și luna octombrie 2018, a unei amenzi în cuantum de 611,96 euro și a unei penalități de întârziere în cuantum de 7 707,52 euro. Ea a refuzat de asemenea cererea de rambursare formulată de asociație privind excedentul de TVA constatat pentru lunile iulie și septembrie-decembrie 2018, precum și pentru lunile februarie, martie, mai și decembrie 2019, în cuantum total de 101 363,24 euro.

15 Potrivit administrației fiscale, proiectele TIC și IMM nu puteau fi realizate decât de o asociație sau de o administrație publică, iar nu de un operator economic. Ținând seama de inexistența scopului lucrativ al asociației și de faptul că nu este prevăzut să se obțină profit în cadrul executării acestor proiecte, realizarea proiectelor menționate nu poate fi considerată o activitate economică a asociației. Aceasta din urmă ar fi gestionat proiectele și ar fi efectuat plățile din fondurile europene în favoarea beneficiarilor serviciilor de formare, însă nu ar fi furnizat ea însăși astfel de servicii și, prin urmare, nu ar avea dreptul de deducere a TVA-ului în amonte.

16 Asociația a contestat deciziile administrației fiscale, considerând că statutul său asociativ nu avea incidență asupra dreptului său de deducere a TVA-ului în amonte. Ea a susținut că era înscrisă în registrul leton al persoanelor impozabile în scopuri de TVA și că, în cadrul proiectelor TIC și IMM, furnizase servicii de formare ca intermediar.

17 Administratīvā rajona tiesa (Tribunalul Administrativ Districtual, Letonia) a admis acțiunile în anularea acestor decizii. Administrația fiscală a declarat apel împotriva hotărârilor în cauză la Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia), instanța de trimitere, care a conexat toate cauzele cu care a fost sesizată cu privire la aceste hotărâri.

18 În aceste condiții, Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 9 alineatul (1) din Directiva [2006/112] trebuie interpretat în sensul că o asociație fără scop lucrativ, care are ca obiect de activitate executarea unor programe de ajutor de stat finanțate prin [FEDR], trebuie considerată o persoană impozabilă care desfășoară o activitate economică?

2) Articolul 28 din Directiva [2006/112] trebuie interpretat în sensul că o asociație care, în practică, nu prestează servicii de formare trebuie totuși asimilată unui prestator de servicii atunci când serviciile au fost achiziționate de la un alt operator economic pentru a executa un proiect de ajutor de stat finanțat prin [FEDR]?

3) În cazul în care prestatorul de servicii primește de la beneficiarul serviciului doar o contrapartidă parțială pentru serviciul prestat (30 %), iar restul valorii serviciului este achitat sub forma ajutorului de la [FEDR], contrapartida impozabilă, în conformitate cu articolul 73 din Directiva [2006/112], este reprezentată de suma totală pe care prestatorul o primește atât de la beneficiarul serviciului, cât și de la un terț sub forma plății ajutorului?”

Cu privire la întrebările preliminare

19 Trebuie să se constate că prima întrebare adresată de instanța de trimitere privește interpretarea noțiunii de „activitate economică” care figurează la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, în timp ce a doua întrebare adresată de această instanță se referă în esență la noțiunea de „prestare de servicii efectuată cu titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din această directivă, în legătură cu articolul 28 din directiva menționată.

20 Or, o activitate poate fi calificată drept activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 numai dacă corespunde uneia dintre operațiunile vizate la articolul 2 din această directivă (Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele și Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 21).

21 Prin urmare, trebuie să se răspundă mai întâi la a doua întrebare. Răspunsul care va fi dat va permite ulterior, dacă este cazul, să se răspundă la a treia întrebare, stabilindu-se dacă subvenții precum cele care au fost în speță acordate de CFLA după ce FEDR a plătit el însuși respectivele subvenții acesteia din urmă intră în baza de impozitare a serviciilor precum cele furnizate de asociație în cadrul proiectelor TIC și IMM. În sfârșit, va trebui, dacă este necesar, să se analizeze prima întrebare.

Cu privire la a doua întrebare

22 În cererea de decizie preliminară, instanța de trimitere descrie prestările de servicii facturate de asociație bazându-se pe două caracteristici scoase din contextul lor, și anume recurgerea de către aceasta la subcontractare pentru realizarea respectivelor prestații și subvenționarea prestațiilor menționate din partea FEDR, prin intermediul CFLA.

23 Rezultă că, prin intermediul acestei întrebări, instanța menționată solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 28 din aceasta trebuie interpretat în sensul că constituie prestări de servicii efectuate cu titlu oneros prestările de servicii de formare facturate de o asociație fără scop lucrativ, subcontractate în cea mai mare parte unor terți și care au beneficiat de subvenții provenite din fonduri europene care se pot ridica până la 70 % din cuantumul total al acestor prestații.

24 Trebuie amintit că revine instanței de trimitere, singura competentă să aprecieze faptele, sarcina de a determina natura operațiunilor în discuție în litigiul principal (Hotărârea din 30 martie 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punctul 22 și jurisprudența citată).

25 În aceste condiții, revine totuși Curții sarcina de a furniza acestei instanțe toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care este sesizată (Hotărârea din 30 martie 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punctul 23 și jurisprudența citată).

26 În această privință, din jurisprudență reiese că o prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 și, prin urmare, nu este impozabilă decât dacă există o legătură directă între această prestare de servicii, pe de o parte, și o contrapartidă primită în mod real de persoana impozabilă, pe de altă parte. Se stabilește o asemenea legătură directă atunci când există între autorul prestării de servicii, pe de o parte, și beneficiarul lor, pe de altă parte, un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de autorul acestor operațiuni constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 martie 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punctul 25 și jurisprudența citată).

27 Pentru ca o asemenea operațiune să poată fi considerată ca fiind efectuată „cu titlu oneros” în sensul acestei directive, nu este necesar, după cum rezultă de asemenea din articolul 73 din directiva menționată, ca respectiva contrapartidă a prestării de servicii să fie obținută direct de la destinatarul acesteia, contrapartida amintită putând fi obținută și de la un terț (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 martie 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punctul 26 și jurisprudența citată).

28 Faptul că operațiunea în cauză este realizată la un preț mai mare sau mai mic decât prețul de cost și, prin urmare, la un preț mai mare sau mai mic decât prețul normal al pieței este lipsit de relevanță în ceea ce privește calificarea drept operațiune „cu titlu oneros”, o astfel de împrejurare nefiind de natură să afecteze legătura directă dintre operațiunea efectuată sau care urmează a fi efectuată și contrapartida primită sau care urmează a fi primită, al cărei cuantum este stabilit în avans și potrivit unor criterii bine stabilite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 martie 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punctul 27 și jurisprudența citată).

29 În speță, din indicațiile furnizate de instanța de trimitere rezultă că asociația organizează, pregătește pe plan material și controlează formări destinate profesioniștilor din domeniul tehnologiei informației și comunicațiilor (proiectul TIC) și întreprinderilor mici și microîntreprinderilor (proiectul IMM), dar că ea deleagă unor subcontractanți executarea acestor formări.

30 În cadrul proiectului TIC par să coexiste, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, două prestări de servicii. Prima creează obligații în sarcina beneficiarului formării față de asociație, căreia acest beneficiar îi plătește integral prețul solicitat. După primirea subvenției de la CFLA, asociația transferă suma care revine fiecărui beneficiar al serviciului de formare, ceea ce are ca efect reducerea prețului plătit inițial de acesta asociației. A doua rezultă din contractul încheiat între asociație și întreprinderea de formare, pe care o remunerează pentru serviciul prestat.

31 Prin urmare, este clar că asociația trebuie să fie considerată autorul prestării de servicii de formare față de beneficiarul formării. În această privință, este nerelevant că asociația a ales să recurgă la serviciile unui subcontractant, mai degrabă decât să își recruteze propriul personal.

32 Articolul 28 din Directiva 2006/112, al cărui text impune ca persoana impozabilă să acționeze în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, nu este, așadar, pertinent în cadrul unui proiect precum proiectul TIC, întrucât, pe de o parte, asociația a acționat în nume propriu și pe seama sa facturând beneficiarilor formării prețul acesteia din urmă și, pe de altă parte, întreprinderea de formare a acționat în numele și în contul altei persoane, și anume al asociației, prestând serviciile de formare în cauză, care au fost ulterior remunerate de aceasta.

33 În cadrul proiectului IMM, tot sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, lucrurile par ușor diferite, întrucât, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 13 din prezenta hotărâre, există, precum în cazul proiectului TIC, un contract între asociație și un subcontractant în vederea furnizării serviciului de formare beneficiarilor acesteia, însă relația cu aceștia din urmă este ea însăși definită într-un alt contract, tripartit, între asociație, întreprinderea de formare și fiecare beneficiar al formării. Acest alt contract prevede că beneficiarul respectiv suportă 30 % din costul prestației, suma corespunzătoare acestui procent părând a fi facturată de asociație însăși. Acordarea subvenției de către CFLA, în cuantum de 70 % din prețul prestării serviciilor de formare, permite, așadar, asociației să obțină integralitatea acestui preț.

34 Prin urmare, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere a lipsei unui contract de mandat între asociație și întreprinderea de formare, se pare că, în pofida diferenței față de proiectul TIC referitoare în special la existența unui contract tripartit, asociația a furnizat de asemenea, în nume propriu și pe seama sa, prin intermediul unui subcontractant, serviciile de formare în cauză, aceste servicii nefiind prestate de subcontractant în nume propriu și pentru sine. Prin urmare, având în vedere cererea de decizie preliminară, articolul 28 din Directiva 2006/112 nu este aplicabil.

35 Trebuie adăugat cu privire la cele două proiecte, în primul rând, că împrejurarea că finanțarea prestărilor de servicii de formare provine, chiar în mare parte, de la un organism precum CFLA, aceasta din urmă primind ea însăși sumele în cauză de la FEDR, nu se opune calificării acestor prestații drept prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, astfel cum reiese în mod explicit din jurisprudența amintită la punctul 27 din prezenta hotărâre, potrivit căreia contrapartida prestării de servicii poate fi obținută de la un terț.

36 În al doilea rând, nici împrejurarea că venitul constituit, pe de o parte, din plata ajutorului care provine de la FEDR, prin intermediul CFLA, și, pe de altă parte, din remunerația plătită de beneficiarii serviciilor de formare acoperă integral costurile asociației, dar nu îi permite să obțină profit, în conformitate cu statutul acesteia de asociație fără scop lucrativ, nu este de natură să împiedice calificarea prestărilor de servicii în discuție în litigiul principal drept prestări efectuate cu titlu oneros, după cum rezultă în mod expres din jurisprudența menționată la punctul 28 din prezenta hotărâre, potrivit căreia o operațiune, chiar realizată la un preț inferior prețului de cost, poate fi calificată drept operațiune efectuată cu titlu oneros.

37 Prin urmare, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că constituie prestări de servicii efectuate cu titlu oneros prestările de servicii de formare facturate de o asociație fără scop lucrativ, subcontractate în cea mai mare parte unor terți și care au beneficiat de subvenții provenite din fonduri europene, care se pot ridica până la 70 % din cuantumul total al acestor prestări, fără a fi aplicabil articolul 28 din această directivă, în lipsa unui contract expres de mandat care să permită stabilirea existenței unei prestări de servicii realizate de o persoană impozabilă în nume propriu și în contul unei alte persoane.

Cu privire la a treia întrebare

38 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 73 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, atunci când prestatorul unui serviciu primește de la beneficiarul acestui serviciu doar o contrapartidă parțială pentru serviciul menționat, contrapartida valorii rămase a aceluiași serviciu luând forma unei plăți a unui ajutor prin intermediul unor resurse care provin de la FEDR, baza de impozitare corespunde totuși cuantumului total primit de prestatorul serviciului.

39 Atât din jurisprudența citată la punctul 27 din prezenta hotărâre, cât și din considerațiile expuse la punctul 35 din această hotărâre rezultă că trebuie să se răspundă afirmativ la această întrebare. Prin urmare, articolul 73 din această directivă trebuie interpretat în sensul că subvențiile plătite unui prestator de servicii dintr-un fond european pentru o prestare de servicii concretă sunt incluse în baza de impozitare, în conformitate cu această dispoziție, ca plată obținută din partea unui terț.

Cu privire la prima întrebare

40 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că o asociație fără scop lucrativ ale cărei activități urmăresc executarea unor programe de ajutoare de stat finanțate prin FEDR trebuie să fie considerată o persoană impozabilă care desfășoară o activitate economică.

41 În această privință, în primul rând, trebuie amintit că, sub rezerva aprecierii care trebuie efectuată de instanța de trimitere cu privire la situația de fapt din cauza principală, din răspunsul la a doua întrebare rezultă că prestările de servicii de formare în discuție îndeplinesc criteriile care permit calificarea lor drept prestări de servicii efectuate cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, astfel încât această condiție necesară, dar nu suficientă, pentru a constata desfășurarea unei activități economice este îndeplinită.

42 În al doilea rând, analiza modului de redactare a articolului 9 alineatul (1) din această directivă, evidențiind totodată întinderea domeniului de aplicare al noțiunii de „activitate economică”, precizează de asemenea caracterul obiectiv al acesteia, în sensul că activitatea este considerată ca atare, independent de scopurile sau de rezultatele sale (Hotărârea din 30 martie 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punctul 33 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 30 martie 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punctul 41 și jurisprudența citată).

43 Prin urmare, faptul că, din cauza formei sale sociale, o persoană juridică nu poate desfășura o activitate economică sub forma unei profesii care generează un venit decât cu titlu complementar nu are impact asupra existenței unei activități economice prin care se urmărește realizarea de venituri cu caracter de continuitate, ceea ce constituie criteriul activității economice în sensul articolului 9 alineatul (1) din directiva menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 35 și jurisprudența citată).

44 În consecință, în cauza principală, administrația fiscală a considerat, pe baza unei interpretări eronate a acestei dispoziții, că simplul statut de asociație fără scop lucrativ al reclamantei din litigiul principal se opunea desfășurării de către aceasta a unei activități economice în sensul dispoziției menționate.

45 În al treilea rând, împrejurarea că formările în cauză au fost finanțate în mare parte prin ajutoare provenite de la FEDR nu poate influența natura economică sau neeconomică a activității desfășurate de asociație, întrucât noțiunea de „activitate economică”, ca urmare a caracterului său obiectiv amintit la punctul 42 din prezenta hotărâre, se aplică independent de modul de finanțare ales de operatorul în cauză, inclusiv atunci când este vorba despre subvenții publice (Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 38 și jurisprudența citată).

46 În al patrulea rând, ținând seama de dificultatea de a elabora o definiție precisă a activității economice, este necesar să se analizeze toate condițiile în care aceasta este realizată, efectuând o apreciere de la caz la caz, prin raportare la comportamentul-tip al unui antreprenor activ în domeniul în cauză (Hotărârea din 30 martie 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punctul 35 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 30 martie 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punctul 43 și jurisprudența citată), cu alte cuvinte în speță o întreprindere care își desfășoară activitatea în domeniul organizării și al furnizării de servicii de formare.

47 În această privință, este adevărat că faptul că, prin stabilirea prețului prestărilor de servicii de formare pe care le facturează beneficiarilor acestor servicii, asociația urmărește numai să își acopere cheltuielile de funcționare pentru a atinge echilibrul financiar pare să nu corespundă comportamentului-tip al oricărui antreprenor, care este de a căuta profitabilitatea întreprinderii sale.

48 Totuși, această analiză nu corespunde textului articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și nici nu este confirmată de elementele de fapt care figurează în decizia de trimitere.

49 Mai întâi, din modul de redactare a acestei dispoziții reiese că persoană impozabilă înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective. Rezultă că scopul care constă în atingerea doar a echilibrului conturilor sale urmărit de asociație nu poate fi suficient pentru a înlătura posibilitatea ca aceasta din urmă să desfășoare o activitate economică. Pentru același motiv, o întreprindere care ar urmări să obțină profit, dar a cărei activitate s-ar dovedi în mod continuu deficitară, de exemplu din cauza contraperformanțelor, ar rămâne totuși o persoană impozabilă

în cazul în care analiza tuturor condițiilor în care se desfășoară această activitate, amintită la punctul 46 din prezenta hotărâre, conduce la considerarea activității menționate ca fiind de natură economică.

50 În continuare, asociația se comportă ca o întreprindere care organizează și asigură cursuri de formare atunci când execută proiectele de formare finanțate de FEDR, prin intermediul CFLA. În special, ea caută proiecte, clienți, precum și formatori, ale căror servicii le achiziționează în cadrul unei subcontractări. Ea se asigură că plata unei părți a prețului este efectuată de beneficiarii prestărilor de servicii de formare, evaluează nivelul lor de cunoștințe și primește comentariile acestora cu privire la formare, ceea ce corespunde unui sondaj tipic de calitate.

51 Nu se contestă nici faptul că asociația dispune de personal propriu pentru organizarea proiectelor sale, în plus față de subcontractanții la care apelează. Este necesar să se amintească, în această din urmă privință, că subcontractarea este foarte curentă în cadrul vieții economice.

52 Rezultă că, față de exterior, asociația apare ca fiind un prestator de servicii de formare sau de organizare a unor astfel de servicii, comparabil cu orice alt operator economic prezent pe aceeași piață, cu care intră, așadar, în concurență.

53 În sfârșit, chiar dacă faptul că o mare parte a finanțării sale rezultă din subvenții publice pare să creeze o incertitudine cu privire la viabilitatea economică a asociației, trebuie subliniat că aceste subvenții și cuantumul lor previzibil constituie elemente în funcție de care asociația își stabilește planul de lucru și căutarea de clienți.

54 Din toate aceste considerații rezultă că o entitate fără scop lucrativ precum asociația trebuie să fie considerată o persoană impozabilă care desfășoară o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, astfel încât prestările de servicii de formare pe care le facturează intră în domeniul de aplicare al respectivei dispoziții.

55 În aceste condiții, va reveni totuși instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă asemenea prestări de servicii nu intră în domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din această directivă, privind „formarea și reconversia profesională”, întrucât Curtea nu a fost sesizată cu această chestiune și nu dispune de elemente în dosar care să permită soluționarea acesteia.

56 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că statutul de asociație fără scop lucrativ de care beneficiază o asociație nu se opune ca, în urma unei analize care ia în considerare toate împrejurările activității acesteia și în special faptul că respectiva activitate este comparabilă cu comportamentul-tip al unui operator economic din același sector, asociația menționată să poată fi considerată o persoană impozabilă care desfășoară o activitate economică în sensul acestei dispoziții.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

1) **Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată**

trebuie interpretat în sensul că

constituie prestări de servicii efectuate cu titlu oneros prestările de servicii de formare facturate de o asociație fără scop lucrativ, subcontractate în cea mai mare parte unor terți și care au beneficiat de subvenții provenite din fonduri europene, care se pot ridica până la 70 % din cuantumul total al acestor prestări, fără a fi aplicabil articolul 28 din această directivă, în lipsa unui contract expres de mandat care să permită stabilirea existenței unei prestări de servicii realizate de o persoană impozabilă în nume propriu și în contul unei alte persoane.

2) **Articolul 73 din Directiva 2006/112**

trebuie interpretat în sensul că

subvențiile plătite unui prestator de servicii dintr-un fond european pentru o prestare de servicii concretă sunt incluse în baza de impozitare, în conformitate cu această dispoziție, ca plată obținută din partea unui terț.

3) **Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112**

trebuie interpretat în sensul că

statutul de asociație fără scop lucrativ de care beneficiază o asociație nu se opune ca, în urma unei analize care ia în considerare toate împrejurările activității acesteia și în special faptul că respectiva activitate este comparabilă cu comportamentul-tip al unui operator economic din același sector, asociația menționată să poată fi considerată o persoană impozabilă care desfășoară o activitate economică în sensul acestei dispoziții.

Semnături