

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a 2-a)

27 martie 2014(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – TVA – Domeniu de aplicare – Stabilirea bazei de impozitare – Noțiunea «subvenție directă legată de preț» – Plata unei sume forfetare de către casa națională de asigurări de sănătate instituțiilor de cazare a persoanelor în vârstă dependente”

În cauza C-151/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Cour administrative d'appel de Versailles (Franța), prin decizia din 7 martie 2013, primită de Curte la 25 martie 2013, în procedura

Le Rayon d'Or SARL

împotriva

Ministre de l'Économie et des Finances,

CURTEA (Camera a 2-a),

compusă din domnul A. Borg Barthet, președinte de cameră, doamna M. Berger și domnul F. Biltgen (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: domnul V. Tourrès, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 8 ianuarie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Le Rayon d'Or SARL, de A. Grousset, de E. Ashworth și de F. Bertacchi, avocați;
- pentru guvernul francez, de D. Colas și de J.-S. Pilczer, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de L. Lozano Palacios, 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 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A 2-a directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A 2-a directivă”) și a articolului 73 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7,

denumit? în continuare „Directiva TVA”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Le Rayon d'Or SARL (denumit? în continuare „Rayon d'Or”), societate cu sediul în Fran?a, pe de o parte, ?i administra?ia fiscal?, reprezentat? de ministrul economiei ?i finan?elor, pe de alt? parte, având ca obiect calculul proratei de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”) aplicabile unei institu?ii de cazare a persoanelor în vârst? dependente (denumit? în continuare „ICPVD”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 punctul 1 din A ?asea directiv? are urm?torul cuprins:

„Sunt supuse [TVA?ului]:

1. livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul ??rii de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare.” [traducere neoficial?]

4 Articolul 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (a) din A ?asea directiv? prevede:

„Pe teritoriul ??rii

(1) Baza de impozitare este constituit?:

(a) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii [...], din toate elementele care reprezint? contrapartida ob?inut? sau care urmeaz? s? fie ob?inut? de c?tre furnizor sau prestator, în schimbul livr?rii sau al prest?rii, de la client sau de la un ter?, inclusiv din subven?ii direct legate de pre?ul livr?rii sau al prest?rii”. [traducere neoficial?]

5 Articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) din A ?asea directiv? enumer? o serie de scutiri pentru anumite activit??i de interes general. Statele membre trebuie astfel s? scuteasc?, în conformitate cu condi?iile pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corect? ?i direct? a scutirilor prev?zute ?i de a preveni orice posibil? evaziune, fraud? sau abuz, urm?toarele:

(b) spitalizarea ?i îngrijirea medical? ?i activit??ile conexe asigurate de organisme de drept public sau, în condi?ii sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, asigurate de spitale, de centre de tratament medical sau de diagnostic ?i de alte institu?ii de natur? similar? recunoscute în mod corespunz?tor;

(c) prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale ?i paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauz?”. [traducere neoficial?]

6 Directiva TVA a abrogat ?i a înlocuit de la 1 ianuarie 2007, în conformitate cu articolele 411 ?i 413 din aceasta, legisla?ia Uniunii în domeniul TVA?ului, în special A ?asea directiv?. Dispozi?iile Directivei TVA sunt astfel, în esen??, identice cu dispozi?iile corespunz?toare din A ?asea directiv?.

7 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA:

„Urm?toarele opera?iuni sunt supuse TVA?ului:

(a) livrarea de bunuri efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare;

[...]

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

[...]"

8 Articolul 73 din Directiva TVA, care a înlocuit articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, prevede:

„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.”

9 Articolul 132 alineatul (1) literele (b) și (c) din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

(b) spitalizarea și îngrijirea medicală și activitățile conexe asigurate de organisme de drept public sau, în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, asigurate de spitale, de centre de tratament medical sau de diagnostic și de instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător;

(c) prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză.”

10 Articolul 174 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Prorata de deducere este compusă dintr-un raport cuprinzând următoarele sume:

(a) la numărător, valoarea totală, fără TVA, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor care dau drept de deducere conform articolelor 168 și 169;

(b) la numitor, valoarea totală, fără TVA, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor incluse la numărător și operațiunilor care nu dau drept de deducere.

Statele membre pot include la numitor valoarea subvențiilor, altele decât cele legate direct de prețul livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii prevăzute la articolul 73.”

Dreptul francez

11 Astfel cum reiese din decizia de trimitere, articolul 256 din Codul fiscal general (code général des impôts, denumit în continuare „CGI”) prevede:

„Sunt supuse [TVA-ului] livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros de o persoană impozabilă care acționează ca atare.”

12 Conform articolului 261 punctul 4 subpunctul 1 ter din CGI, „sunt scutite de [TVA] îngrijirile prestate de instituțiile private de cazare, persoanelor în vârstă menționate la punctul 6 din partea I a articolului L. 312-1 din Codul acțiunii sociale și al familiei [code de l'action sociale et des familles], suportate printr-o sumă forfetară anuală globală pentru îngrijiri în temeiul articolului L.

174?7 din Codul securit??ii sociale [code de la sécurité sociale]”.

13 Articolul 266 alineatul (1) litera (a) din CGI prevede:

„1. Baza de impozitare este constituit?:

a) Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii [...], din toate sumele, valorile, bunurile sau serviciile ob?inute sau care urmeaz? s? fie ob?inute de furnizor sau prestator, în schimbul livr?rii sau al prest?rii, de la cump?r?tor, de la client sau de la un ter?, inclusiv din subven?ii direct legate de pre?ul acestor opera?iuni.”

14 Potrivit articolului L. 174?7 din Codul securit??ii sociale:

„Cheltuielile aferente îngrijirilor medicale furnizate persoanelor asigurate într?un sistem de asigur?ri sociale ?i persoanelor care beneficiaz? de ajutor social în institu?iile ?i în serviciile men?ionate la articolul L. 162?24?1 sunt suportate de regimurile de asigur?ri de s?n?tate sau sunt furnizate cu titlu de ajutor social, în conformitate cu normele administrative de aplicare, eventual pe baza unor formule forfetare.”

15 În conformitate cu articolul L. 313?12 din Codul ac?iunii sociale ?i al familiei, ICPVD care au semnat o conven?ie multianual? cu pre?edintele consiliului general ?i cu autoritatea competent? a statului primesc o sum? forfetar? global? pentru serviciile de îngrijiri pe care le presteaz?.

16 Articolul R. 314?158 din Codul ac?iunii sociale ?i al familiei are urm?torul cuprins:

„Pentru serviciile prestate de institu?iile sau de departamentele institu?iilor prev?zute la articolul L. 313?12 [...] se pl?te?te:

1° Un tarif zilnic aferent caz?rii,

2° Un tarif zilnic aferent st?rii de dependen??,

3° Un tarif zilnic aferent îngrijirilor.”

17 Articolul R. 314?161 din Codul ac?iunii sociale ?i al familiei prevede:

„Tariful aferent îngrijirilor acoper? presta?iile medicale ?i paramedicale necesare suport?rii cheltuielilor privind afec?iunile somatice ?i psihice ale persoanelor rezidente în institu?ii, precum ?i presta?iile paramedicale care corespund îngrijirilor legate de starea de dependen?? a persoanelor cazate.”

18 Potrivit indica?iilor instan?ei de trimitere, modalit??ile de calcul ale „sumei forfetare pentru îngrijiri” iau în considerare num?rul de reziden?i caza?i în fiecare institu?ie ?i nivelul lor de dependen??, evaluate potrivit condi?iilor definite la articolele R. 314?170 ?i R. 314?171 din Codul asisten?ei sociale ?i al familiei, precum ?i coeficien?ii istorici stabili?i la nivel na?ional ?i actualiza?i anual pe baza cheltuielilor medii ale tuturor ICPVD?urilor.

Situa?ia de fapt din litigiul principal ?i întrebarea preliminar?

19 Rayon d'Or, care opereaz? un ICPVD, a considerat c? sumele pe care casa na?ional? de asigur?ri de s?n?tate i le pl?te?te cu titlu de „sum? forfetar? pentru îngrijiri” nu intrau în domeniul de aplicare al TVA?ului ?i c?, prin urmare, aceste sume nu trebuiau luate în considerare pentru stabilirea proratei de deducere a TVA?ului care îi este aplicabil pentru anii 2006?2008. Prin urmare, în privin?a anilor respectivi, aceasta a rectificat cuantumul taxei deductibile ?i a solicitat

administra?iei fiscale rambursarea sumei de 60 064 de euro.

20 Întrucât administra?ia fiscal? a respins această cerere, Rayon d'Or a sesizat cu acest litigiu tribunal administrativ de Montreuil (Tribunalul Administrativ din Montreuil). Deoarece această instan?? nu a admis ac?iunea sa, Rayon d'Or a formulat apel la cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativ? de Apel din Versailles).

21 În fa?a acestei instan?e, Rayon d'Or a reluat punctul s?u de vedere potrivit c?ruia, întrucât au ca efect scutirea de TVA a sumelor care corespund „sumei forfetare pentru îngrijiri” ?i care, potrivit acestei societ??i, nu intr? în domeniul de aplicare al acestei taxe, dispozi?iile na?ionale sunt contrare celei de A ?asea directive ?i Directivei TVA. În sus?inerea tezei sale, Rayon d'Or a sus?inut c? modalit??ile de calculare a „sumei forfetare pentru îngrijiri” nu permit calificarea acesteia drept „subven?ie direct legat? de pre?ul” serviciilor de îngrijiri furnizate reziden?ilor de ICPVD.

22 Astfel, mai întâi, serviciile prestate reziden?ilor nu ar fi nici definite în prealabil, nici individualizate, iar pre?ul acestora nu ar fi adus la cuno?tin?a reziden?ilor. În plus, întrucât legiuitorul na?ional a consacrat principiul caracterului gratuit al îngrijirilor medicale furnizate în cadrul ICPVD?urilor, reziden?ii ar fi siguri c? vor beneficia de această gratuitate indiferent de cuantumul subven?iei acordate institu?iei ?i de gradul acesteia de adecvare cu costurile pe care urm?re?te s? le acopere. În sfâr?it, suma subven?iei primite de o anumit? institu?ie nu ar coincide cu costul efectiv al îngrijirilor.

23 Administra?ia fiscal? a sus?inut, cu titlu principal, c? „suma forfetar? pentru îngrijiri” nu trebuie apreciat? ca o subven?ie, ci ca un sistem de tarificare ?i c? faptul c? tariful este stabilit pe baza necesit??ilor de îngrijire nu se opune calific?rii drept „presta?ii cu titlu oneros”. În subsidiar, această administra?ie a sus?inut, printre altele, c? exist? o leg?tur? direct? ?i imediat? între plata „sumei forfetare pentru îngrijiri” ?i presta?iile de îngrijire furnizate beneficiarilor. Desigur, presta?ia nu ar fi în mod obligatoriu individualizat?, îns? ar putea fi individualizat?. În plus, Rayon d'Or ar avea o obliga?ie legal? de furnizare a îngrijirilor în discu?ie, al c?ror pre? nu ar trebui nici s? fie pl?tit de beneficiarii îngrijirilor, nici s? fie propor?ional cu valoarea acestor servicii.

24 În aceste condi?ii, cour administrative d'appel de Versailles a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Articolul 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (a) din A ?asea directiv?, preluat la articolul 73 din Directiva [TVA], trebuie interpretat în sensul c? «suma forfetar? pentru îngrijiri» pl?tit? de casele de asigur?ri de s?n?tate [ICPVD?urilor] în conformitate cu dispozi?iile articolului L. 174?7 din Codul securit??ii sociale ?i scutit? de [TVA] în temeiul dispozi?iilor [...] articolului 261 [punctul 4 subpunctul 1 ter] din [CGI] constituie o subven?ie legat? direct de pre?ul presta?iilor de îngrijire furnizate reziden?ilor ?i care intr? cu acest titlu în domeniul de aplicare al [TVA?ului]? ”

Cu privire la întrebarea preliminar?

25 Cu titlu introductiv, trebuie amintit c?, în cadrul procedurii de cooperare între instan?ele na?ionale ?i Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competen?a acesteia din urm? s? ofere instan?ei na?ionale un r?spuns util care s? îi permit? s? solu?ioneze litigiul cu care este sesizat?. Din această perspectiv?, Curtea trebuie, dac? este cazul, s? reformuleze întreb?rile care îi sunt adresate (a se vedea în special Hot?rârea Haug, C?286/05, EU:C:2006:296, punctul 17, Hot?rârea Campina, C?45/06, EU:C:2007:154, punctul 30, ?i Hot?rârea Hewlett?Packard Europe, C?361/11, EU:C:2013:18, punctul 35).

26 În acest scop, Curtea poate extrage din ansamblul elementelor furnizate de instan?a

național? și mai ales din motivarea deciziei de trimitere normele și principiile de drept al Uniunii care necesită o interpretare având în vedere obiectul litigiului principal (a se vedea Hotărârea Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, punctul 58).

27 În speță, din decizia de trimitere reiese că, în esență, litigiul principal privește problema dacă o plată forfetară precum „suma forfetară pentru îngrijiri” intră în domeniul de aplicare al TVA-ului și trebuie luată în considerare la calcularea proratei de deducere.

28 Prin urmare, întrebarea trebuie înțeleasă în sensul că vizează, în esență, problema dacă articolul 11 secțiunea A litera (a) din A șasea directivă, precum și articolul 73 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că o plată forfetară precum „suma forfetară pentru îngrijiri” în discuție în litigiul principal constituie contrapartida prestațiilor de îngrijiri efectuate cu titlu oneros de un ICPVD în beneficiul rezidenților și, pe acest temei, intră în domeniul de aplicare al TVA-ului.

29 Pentru a răspunde la această întrebare, este necesar să se amintească, pe de o parte, că, în conformitate cu articolul 2 din A șasea directivă, care definește domeniul de aplicare al TVA-ului, sunt supuse TVA-ului „prestările de servicii efectuate cu titlu oneros” și că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, o prestare de servicii nu este efectuată cu titlu oneros, în sensul articolului 2 punctul 1 din această directivă, și nu este, așadar, impozabilă decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea în special Hotărârea Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 14, Hotărârea Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punctul 39, și Hotărârea RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, punctul 24).

30 Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că subvențiile legate direct de prețul unei operațiuni impozabile nu constituie decât o situație printre alte situații prevăzute la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă și că, independent de situația particulară în discuție, baza de impozitare a unei prestații de servicii este, în orice caz, formată din tot ceea ce este primit în schimbul serviciului furnizat (a se vedea în acest sens Hotărârea Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, punctele 23 și 25).

31 Din moment ce articolul 73 din Directiva TVA, care a înlocuit articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, este, în esență, identic cu această din urmă dispoziție, jurisprudența citată la cele două puncte care preced și expunerile care urmează se aplică *mutatis mutandis* respectivului articol 73.

32 Or, trebuie să se constate că „suma forfetară pentru îngrijiri” în discuție în litigiul principal plătita de casa națională de asigurări de sănătate ICPVD-urilor este primită de acestea din urmă în schimbul serviciilor de îngrijire pe care le furnizează, potrivit unor formule diferite, rezidenților lor.

33 Astfel, mai întâi, după cum Rayon d'Or a recunoscut în ședință, ICPVD-urile sunt obligate ca, în schimbul plății sumei forfetare respective, să furnizeze efectiv prestații de servicii rezidenților lor.

34 În continuare, pentru a se putea considera că o prestare de servicii este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul acestei directive, nu este necesar ca contrapartida prestației să fie obținută direct de la destinatarul acesteia, ci poate fi obținută și de la un terț (a se vedea în acest sens Hotărârea Loyalty Management UK și Baxi Group, C-53/09 și C-55/09, EU:C:2010:590, punctul 56).

35 Faptul c?, în cauza principal?, beneficiarul direct al prest?rilor de servicii în discu?ie nu este casa na?ional? de asigur?ri de s?n?tate, care pl?te?te suma forfetar?, ci persoana asigurat? nu este, contrar a ceea ce sus?ine Rayon d'Or, de natur? s? îtrerup? leg?tura direct? care exist? între prestarea de servicii efectuat? ?i contrapartida ob?inut?.

36 În sfâr?it, din jurispruden?a Cur?ii reiese c?, atunci când, precum în cauza principal?, prestarea de servicii în cauz? se caracterizeaz?, printre altele, prin disponibilitatea permanent? a prestatorului de servicii de a furniza, la momentul potrivit, prest?rile de îngrijiri cerute de reziden?i, nu este necesar, pentru a recunoa?te existen?a unei leg?turi directe între presta?ia respectiv? ?i contrapartida ob?inut?, s? se dovedeasc? faptul c? plata prive?te o prestare de îngrijiri individualizat? ?i punctual? efectuat? la cererea unui rezident (a se vedea în acest sens Hot?rârea Kennemer Golf, EU:C:2002:200, punctul 40).

37 Prin urmare, nici împrejurarea c? serviciile de îngrijiri prestate, în cauza principal?, reziden?ilor nu sunt nici definite în avans, nici individualizate ?i c? remunerarea este pl?tit? sub forma unei sume forfetare nu este de natur? s? afecteze leg?tura direct? care exist? între prestarea de servicii efectuat? ?i contrapartida ob?inut?, al c?rei quantum este stabilit în avans ?i potrivit unor criterii bine stabilite.

38 Având în vedere considera?iile care preced?, trebuie s? se r?spund? la întrebarea preliminar? c? articolul 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (a) din A ?asea directiv?, precum ?i articolul 73 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? o plat? forfetar? precum „suma forfetar? pentru îngrijiri” în discu?ie în litigiul principal constituie contrapartida presta?iilor de îngrijiri efectuate cu titlu oneros de un ICPVD în beneficiul reziden?ilor s?i ?i, pe acest temei, într? în domeniul de aplicare al TVA?ului.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

39 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a ?asea) declar?:

Articolul 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (a) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare, precum ?i articolul 73 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? trebuie interpretate în sensul c? o plat? forfetar? precum „suma forfetar? pentru îngrijiri” în discu?ie în litigiul principal constituie contrapartida presta?iilor de îngrijiri efectuate cu titlu oneros de o institu?ie de cazare a persoanelor în vârst? dependente în beneficiul reziden?ilor s?i ?i, pe acest temei, într? în domeniul de aplicare al taxei pe valoarea ad?ugat?.

Semn?turi

* Limba de procedur?: franceza.