

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

NIILO JÄÄSKINEN

prezentate la 25 iunie 2015(1)

Cauza C-174/14

Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA

împotriva

Fazenda Pública

[cerere de decizie preliminară formulată de Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia)]

„Trimitere preliminară – TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolul 13 alineatul (1) – Calitatea de persoană neimpozabilă – Noțiunea «alte organisme de drept public» – Regiunea autonomă Azore – Entitate creată de regiune sub forma unei societăți pe acțiuni la care deține totalitatea capitalului și înscrinată cu prestarea către regiune a unor servicii de interes economic general în domeniul gestionării serviciului de sănătate al regiunii – Stabilirea modalităților acestor servicii, inclusiv remunerarea acestora, în contracte program încheiate între entitate și regiune”

I – Introducere

1. Prezenta cauză privește interpretarea articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(2), în special interpretarea noțiunii „alte organisme de drept public”. Articolul menționat prevede scutirea de TVA a anumitor operațiuni efectuate de organisme de drept public.

2. Reclamanta din litigiul principal, Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA (denumită în continuare „Saudaçor”), este o societate pe acțiuni al cărei capital este exclusiv public, capitalul său social fiind deținut în proporție de 100 % de regiunea autonomă Azore (denumită în continuare „RAA”). Regimul său special, care implică atât caracteristici publice, cât și private, a determinat Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia) să aibă îndoieli cu privire la calificarea sa drept organism de drept public, în sensul articolului 13 alineatul (1) menționat din Directiva 2006/112.

3. Jurisprudența Curții cu privire la această dispoziție [anterior articolul 4 alineatul (5) din Așeza directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare(3)] este bogată, însă privește în esență al doilea criteriu cumulativ prevăzut de articolul respectiv, în special condiția cu privire la activitățile și operațiunile îndeplinite de organismele de drept public „ca autorități publice”. În schimb, noțiunea „alte organisme de drept public” ca atare a fost examinată mai rar.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

1. Directiva 2004/18

4. Potrivit articolului 1 alineatul (9) din Directiva 2004/18/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 31 martie 2004 privind coordonarea procedurilor de atribuire a contractelor de achiziții publice de lucrări, de bunuri și de servicii(4):

„«Autorități contractante» înseamnă statul, colectivitățile teritoriale, organismele de drept public și asociațiile formate din una sau mai multe din aceste colectivități sau unul sau mai multe organisme de drept public.

«Organism de drept public» înseamnă orice organism:

(a) constituit pentru a îndeplini în mod expres cerințe de interes general, de altă natură decât industrial sau comercial;

(b) care are personalitate juridică;

(c) a cărei activitate este finanțată în cea mai mare parte de stat, de colectivitățile teritoriale sau de alte organisme de drept public sau a cărei gestionare face obiectul controlului acestora din urmă sau al cărei consiliu de administrare, de conducere sau de supraveghere este alcătuit din membri desemnați în proporție de peste 50 % de către stat, de colectivitățile teritoriale sau de alte organisme de drept public.

Liste neexhaustive ale organismelor și ale categoriilor de organisme de drept public care îndeplinesc criteriile enumerate la paragraful al doilea literele (a), (b) și (c) sunt prezentate în anexa III. [...]”

2. Directiva 2006/112

5. Directiva 2006/112 a abrogat și a înlocuit, începând cu 1 ianuarie 2007, legislația comunitară existentă în materia TVA-ului, în special Așa directivă(5).

6. Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 prevede:

„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.”

7. Conform articolului 9 alineatul (1) din această directivă:

„«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

economic?.”

8. Articolul 13 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

În orice caz, organismele de drept public sunt considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile prevăzute în anexa I, cu condiția ca activitățile respective să nu fie efectuate la o scară neglijabilă.”

B – *Dreptul portughez*

1. Reglementarea în materie de TVA

9. Articolul 2 alineatul 2 din Codul TVA-ului prevede că statul și celelalte persoane juridice de drept public nu sunt supuse TVA-ului atunci când efectuează operațiuni prin exercitarea competențelor de autoritate, nici chiar atunci când percep cu această ocazie redevențe sau orice altă contraprestație, în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile nu determină denaturări ale concurenței.

10. Articolul 2 alineatul 3 din codul menționat prevede că statul și celelalte persoane juridice de drept public sunt supuse în toate cazurile la plata TVA-ului atunci când se angajează în anumite activități și pentru operațiuni impozabile care rezultă de aici, cu excepția situației în care se stabilește că le efectuează în mod neglijabil.

2. Regimul juridic al Sudaçor

11. Sudaçor a fost înființat prin Decretul legislativ regional nr. 41/2003/A al RAA din 17 octombrie 2003(6), sub forma unei societăți pe acțiuni al cărei capital este exclusiv public, capitalul său social fiind deținut în proporție de 100 % de RAA. Sudaçor a fost creat pentru a transforma Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açores (Institutul de Gestiune Financiară a Săntății RAA) în societate pe acțiuni.

12. În temeiul articolului 2 alineatul 1 din Decretul legislativ nr. 41/2003/A, Sudaçor are drept misiune să furnizeze o prestare de servicii de interes economic general în sectorul sănătății. Obiectul acestei misiuni este reprezentat de planificarea și gestionarea sistemului regional de sănătate și a sistemelor de informare, infrastructuri și instalații care țin de acesta, precum și realizarea de lucrări de construcții, de conservare, de reparare și de reconstrucție a unităților și a serviciilor de sănătate, în special în regiunile vizate de catastrofe naturale și în zone considerate zone de risc.

13. Potrivit articolului 3 din Decretul legislativ regional nr. 41/2003/A:

„În cadrul misiunii sale de prestare de servicii de interes economic general, atribuțiile Sudaçor sunt următoarele:

- a) realizarea centralizat? a aprovizion?rii sectorului regional al s?n?t?ii;
- b) furnizarea de bunuri ?i de servicii entit?ilor membre ale sistemului regional de s?n?tate [denumit în continuare «SRS»];
- c) atribuirea de finan??ri unit?ilor de s?n?tate, în conformitate cu obiectivele de asigurare de îngrijiri medicale cu privire la care s?a angajat fiecare unitate în temeiul contractelor pe care le?a semnat;
- d) definirea normelor ?i a principiilor directoare pentru gestionarea bugetar? a unit?ilor de s?n?tate, precum ?i punerea sa în aplicare;
- e) evaluarea gestiunii economico?financiare a institu?iilor ?i a serviciilor integrate în SRS sau finan?ate de acesta din urm? ?i elaborarea rapoartelor periodice cu privire la situa?ia sa financiar? ?i cu privire la administrarea resurselor umane ?i materiale;
- f) încurajarea dezvolt?rii sistemelor de informare pentru institu?iile care depind de SRS;
- g) efectuarea de lucr?ri cu privire la SRS a c?ror realizare este oportun? pentru interesul public;
- h) sprijinirea serviciilor ?i a unit?ilor SRS în domeniile în care s?ar dovedi necesar.”

14. Articolul 4 alineatul 1 din Decretul legislativ regional nr. 41/2003/A prevede c? Sudaor este reglementat? „de dispozi?iile din prezentul text, de statutul anexat, de regimul juridic al sectorului întreprinderilor de stat, consacrat prin Decretul?lege nr. 558/99 din 17 decembrie 1999(7), ?i de dreptul privat”. Potrivit alineatului 2 al acestui articol, în cadrul activit?ilor sale, Sudaor respect? normele de organizare ?i de func?ionare a serviciului regional de s?n?tate al RAA.

15. Articolul 10 din Decretul legislativ regional nr. 41/2003/A prevede c?, pentru îndeplinirea atribu?iilor sale, Sudaor dispune de acelea?i competen?e de autoritate ca ?i RAA ?i enumer? în continuare, cu titlu de exemplu, unele dintre aceste competen?e, printre care ?i cea de expropriere.

16. Potrivit articolului 4 alineatul 1 din Decretul legislativ regional nr. 41/2003/A privind înfiin?area Sudaor, această entitate este reglementat? de regimul juridic al întreprinderilor de stat, astfel cum este prev?zut de Decretul?lege nr. 558/99. Potrivit articolului 3 din Decretul?lege nr. 558/99(8), se consider? întreprinderi publice societ?ile constituite în conformitate cu Codul comercial în care statul sau alte entit?i publice de stat exercit?, în mod izolat sau în comun, în mod direct sau în mod indirect, o influen?? dominant?, precum ?i entit?ile sub form? de întreprinderi prev?zute în capitolul III din regim, denumite entit?i publice antreprenoriale.

17. Potrivit articolului 7 din Decretul?lege nr. 558/99, f?r? a aduce atingere dispozi?iilor legisla?iei aplicabile întreprinderilor publice regionale(9), intercomunale ?i municipale, întreprinderile publice sunt reglementate de dreptul privat, cu excep?ia prevederilor din prezentul decret?lege ?i din textele privind adoptarea statutelor întreprinderilor respective. Întreprinderile publice sunt impozitate, în mod direct sau indirect, în conformitate cu regimul comun(10).

18. Sudaor î?i exercit? activit?ile în cadrul unor contracte?program încheiate cu RAA, conform articolului 20 alineatul 1 din statutul s?u, în care sunt definite printre altele serviciile care trebuie furnizate de Sudaor în domeniul planific?rii ?i gestion?rii serviciului regional de s?n?tate ?i compensa?ia, denumit? „contribu?ie financiar?”, care trebuie pl?tit? de regiunea respectiv? „în schimbul furniz?rii serviciilor ce constituie obiectul contractului” ?i „considerat[?] suficient[?] pentru

a acoperi cheltuielile de funcționare a Sudașor”.

19. Astfel, la 23 iulie 2004 a fost încheiat un prim contract-program, acoperind perioada 2004-2008, care prevedea o compensație globală de 15 905 000 de euro, respectiv o sumă de 3 990 000 de euro pentru anul 2007 și o sumă de 4 050 000 de euro pentru anul 2008. Un al doilea contract-program a fost încheiat și a devenit aplicabil de la 1 ianuarie 2009(11), acoperind perioada 2009-2012, care prevedea o compensație anuală de 8 500 000 de euro, sumă care, prin Decretul comun din 8 martie 2010(12), a fost redusă la 6 599 147 de euro pentru anul 2009. Conform clauzelor 5 din aceste două contracte-program, sumele respective pot fi revizuite dacă, în urma unei modificări a împrejurărilor, sunt în mod evident insuficiente pentru a permite punerea în aplicare a contractului-program.

20. Contractele-program enumeră obligațiile contractuale ale Sudașor în clauzele 3 și serviciile de interes general furnizate de Sudașor în anexele III la acestea. Aceste servicii de interes general includ trei categorii de servicii, în special ajutorul pentru planificarea serviciului regional de sănătate, monitorizarea și finanțarea serviciului regional de sănătate, precum și implementarea, gestionarea și menținerea sistemului de informare și a sistemului informatic de asistență pentru sectorul de sănătate al RAA.

III – Litigiul principal, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

21. La 2 martie 2011, administrația fiscală portugheză a întocmit un proiect de raport de control prin care se propun rectificări cu privire la TVA-ul datorat de Sudașor pentru activitățile sale referitoare la anii 2007-2010, care totalizează 4 750 586, 24 euro.

22. La 6 aprilie 2011, acest raport de control a fost adoptat, după audierea Sudașor.

23. Potrivit acestui raport, citat în decizia de trimitere, Sudașor a înregistrat, în cursul exercițiilor în discuție, contraprestațiile pe care le-a primit de la RAA drept subvenții scutite de TVA. Pe parcursul procedurii, Sudașor a abandonat însă calificarea drept subvenție și dorește să fie considerat „persoană juridică de drept public” în sensul articolului 2 alineatul 2 din Codul TVA-ului, dispoziție prin care se transpune articolul 4 alineatul (5) primul paragraf din Aseia directivă, al cărei conținut corespunde celui al articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112.

24. În respectivul raport de control, administrația fiscală a considerat în special că, ținând seama de regimul său juridic, Sudașor intra sub incidența regimului normal de TVA și nu putea invoca norma privind calitatea de persoană neimpozabilă a organismelor de drept public, astfel cum este prevăzut la articolul 2 alineatul 2 din Codul TVA-ului. Sudașor și-ar fi asumat, de altfel, calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA din moment ce a solicitat o sumă totală de 2 300 273,17 euro cu titlu de deduceri de TVA cu privire la achizițiile de bunuri și de servicii, fără a lichida însă TVA-ul aferent sumelor primite de la RAA.

25. Administrația fiscală s-a referit la Informarea obligatorie nr. 1271 din 21 martie 2006(13) potrivit căreia articolul 2 alineatul 2 din Codul TVA-ului limitează excluderea din domeniul de aplicare al taxei, în condițiile pe care le prevede, la stat și la persoanele juridice de drept public. Celelalte entități nu pot beneficia de aceasta, chiar dacă este vorba despre întreprinderi publice în sensul regimului juridic al sectorului întreprinderii de stat, precum este cazul, în speță, al unei societăți pe acțiuni cu capital integral public, și chiar dacă le sunt încredințate anumite operațiuni care țin de exercitarea competențelor de autoritate delegată care nu creează o denaturare a concurenței.

26. În plus, potrivit acestei administrații, serviciile furnizate de Sudașor în domeniul planificării

și gestionării serviciului regional de sănătate în cadrul contractelor program privesc domenii de activități care în de inițiativa privată, ceea ce implică și că scutirea de la plata TVA-ului ar putea da naștere la denaturări ale concurenței. Acesta ar fi, de exemplu, cazul implementării, gestionării și întreținerii sistemului informatic de sănătate al unei regiuni.

27. În continuare, au fost comunicate Sudașor actele de percepere. La 27 iulie 2011, aceasta a fost citată și se înfățișeze în temeiul procedurii de executare fiscală cu privire la perceperea TVA-ului și a dobânzilor compensatorii.

28. Sudașor a formulat o acțiune la Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada împotriva actelor de percepere a TVA-ului și a dobânzilor compensatorii, cu privire la exercițiile referitoare la anii 2007-2010, pentru care i se solicită o sumă totală de 5 157 249, 72 euro.

29. Instanța de prim grad menționată a respins această acțiune pentru motivul că printre altele norma privind calitatea de persoane neimpozabile în scopuri de TVA a organismelor de drept public, astfel cum este prevăzut la articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112, nu acoperă o entitate precum Sudașor, care, deși a fost înființată de RAA, este o societate pe acțiuni, distinctă de regiune, supusă normelor de drept privat și care își urmărește atribuțiile și obiectivele în mod independent.

30. Sesizată cu un recurs împotriva acestei hotărâri, instanța de trimitere consideră că problema centrală în speță privește aspectul dacă o entitate precum Sudașor poate invoca norma privind calitatea de persoane neimpozabile în scopuri de TVA a organismelor de drept public prevăzut la articolul 2 alineatul 2 din Codul TVA-ului, al cărei conținut corespunde articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112, și să aprecieze dacă sumele referitoare la actele în litigiu de recuperare a TVA-ului sunt transferuri bugetare între entități publice.

31. Aceasta consideră că, deși se stabilește în mod clar în jurisprudența Curții că sunt excluse de la plata TVA-ului doar activitățile organismelor de drept public care acționează ca autorități publice, această jurisprudență nu permite să se stabilească dacă o entitate precum Sudașor, având în vedere statutul său juridic ca societate pe acțiuni rezultat din transformarea unei entități a statului, intră în sfera respectivei noțiuni de organism de drept public și dacă, în acest context, întinderea acestei noțiuni coincide cu cea a noțiunii de organism de drept public, astfel cum a fost definit la articolul 1 alineatul (9) din Directiva 2004/18, după cum a susținut Sudașor.

32. Având îndoieli în ceea ce privește interpretarea articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112, Supremo Tribunal Administrativo a hotărât, prin decizia din 12 martie 2014, să suspende judecarea cauzei principale și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Instanța națională poate să interpreteze noțiunea de organism de drept public în sensul articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva [2006/112] utilizând noțiunea normativă de organism de drept public consacrată la articolul 1 alineatul (9) din Directiva [2004/18]?

2) O entitate constituită ca societate pe acțiuni, cu capital integral public, deținut în proporție de 100 % de regiunea autonomă Azore, al cărei obiect de activitate constă în activități de consultanță și gestionare a sistemului regional de sănătate, în vederea promovării și raționalizării acestuia, efectuate în temeiul contractelor program încheiate cu regiunea autonomă Azore și careia îi revin, prin delegare, competențele de autoritate de care dispune regiunea autonomă în domeniul respectiv, care avea inițial obligația de a furniza serviciul de sănătate publică, corespunde noțiunii de organism de drept public care acționează în calitate de autoritate publică, în sensul articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva [2006/112]?

3) Contrapresta?ia primit? de aceast? societate, constând în punerea la dispozi?ie a resurselor financiare necesare pentru executarea respectivelor contracte?program, poate fi considerat? drept o plat? pentru serviciile prestate în raport cu calitatea sa de persoan? impozabil? în scopuri de TVA, în lumina dispozi?iilor din aceea?i directiv??

4) În cazul unui r?spuns afirmativ, respectiva societate îndepline?te condi?iile necesare pentru a se putea aplica norma privind scutirea de la plata taxei prev?zut? la articolul 13 alineatul (1) din Directiva [2006/112]?”

33. Au fost depuse observa?ii scrise de Sudaçor, de guvernul portughez ?i de guvernul Regatului Unit, precum ?i de c?tre Comisie, toate fiind reprezentate la ?edin?a care a avut loc la 19 martie 2015.

IV – Analiz?

A – *Observa?ii introductive*

34. Înainte de a ini?ia examinarea întreb?rilor preliminare, vom examina ordinea în care trebuie s? le analiz?m. Sudaçor a propus s? se examineze în primul rând cea de a treia întrebare, care prive?te aspectul dac? contrapresta?ia efectuat? de RAA este o plat? ob?inut? pentru serviciile furnizate. Potrivit Sudaçor, este vorba despre o întrebare care prive?te natura activit??ilor sale, care nu ar fi „economice” în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

35. Articolele 9 ?i 13 din Directiva 2006/112 fac parte din titlul III din directiva men?ionat?, intitulat „Persoane impozabile”. Acest titlu III con?ine normele privind calitatea de persoan? impozabil? în general, precum ?i cazurile speciale, precum grupul TVA ?i normele cu privire la autorit??ile publice.

36. Subliniem în aceast? privin?? c? articolul 9 din Directiva 2006/112 prevede norma general?, în timp ce articolul 13 este o norm? de scutire(14). Potrivit jurispruden?ei Cur?ii, aplicarea articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112 presupune constatarea prealabil? a caracterului economic al activit??ii respective(15).

37. No?iunea de activitate economic? care figureaz? la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 are leg?tur? cu articolul 2 din directiva men?ionat?, întrucât, pentru ca o activitate s? poat? fi calificat? drept economic?, aceasta trebuie efectuat? cu titlu oneros. Atunci când activitatea unui prestator const? în furnizarea în mod exclusiv a unor servicii f?r? o contrapresta?ie direct?, nu exist? o baz? de impozitare, iar aceste servicii nu sunt supuse, a?adar, TVA?ului. Activit??ile economice ale persoanelor impozabile sunt în mod obligatoriu activit??i exercitate în scopul de a ob?ine o contravaloare sau susceptibile de a fi compensate printr?o contravaloare(16).

38. Astfel, în opinia noastr?, Curtea nu ar trebui s? solu?ioneze decât dou? probleme juridice pentru a putea oferi r?spunsuri utile instan?ei na?ionale.

39. Astfel, solu?ionarea litigiului principal depinde, în primul rând, de problema dac? o entitate precum Sudaçor trebuie considerat? persoan? impozabil?, r?spunsul la aceast? întrebare depinzând la rândul s?u de aspectul dac? activit??ile sale prezint? sau nu prezint? un caracter economic, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Pentru a r?spunde la aceast? întrebare, trebuie analizat dac? remunera?ia pl?tit? de RAA reprezint? contrapresta?ia ob?inut? pentru serviciile furnizate de Sudaçor.

40. În al doilea rând, în cazul în care Sudaçor ar trebui considerat? persoan? impozabil?, ar

trebuie să se examineze dacă aceasta era totuși scutită de la plata TVA-ului, în temeiul articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112, în calitate de organism de drept public care îndeplinește operațiunile în discuție în calitate de autoritate publică.

41. Aceasta este ordinea în care propunem, așadar, să fie examinate întrebările preliminare adresate de Supremo Tribunal Administrativo.

42. Pe de altă parte, observăm că guvernul portughez și-a susținut afirmația potrivit căreia articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112 nu ar fi relevant pentru soluționarea cauzei principale arătând că, întrucât Sudașor a efectuat operațiuni care, potrivit propriei declarații, îi permiteau să deducă TVA-ul pentru achizițiile sale, aceasta nu s-ar mai putea prevala de dreptul privind scutirea de la plata TVA-ului a celorlalte operațiuni. În această privință, guvernul respectiv a făcut trimitere la Hotărârile Cantor Fitzgerald International(17) și MDDP(18). Considerăm însă că informațiile conținute în aceste hotărâri nu pot fi nici transpuse în mod direct în prezenta cauză, nici chiar pertinente pentru soluționarea litigiului principal.

43. Astfel, în opinia noastră, noțiunea de activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, precum și noțiunea de alte organisme de drept public în sensul articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din directiva menționată sunt noțiuni întemeiate pe elemente obiective. Comportamentul unei persoane impozabile sau neimpozabile în scopuri de TVA nu poate modifica întinderea și domeniul de aplicare al acestor articole(19).

B – Cu privire la natura economică a activităților Sudașor și cu privire la calitatea sa de persoană impozabilă în scopuri de TVA

44. Îndoiala instanței de trimitere cu privire la natura prestațiilor Sudașor, exprimată în cea de a treia întrebare preliminară, rezultă din afirmația Sudașor potrivit căreia remunerațiile care i-au fost plătite de RAA ar corespunde unei alocări bugetare a veniturilor între două persoane juridice de drept public, urmărind să permită Sudașor să asigure prestări de servicii lipsite de caracter comercial în domeniul punerii în aplicare și al gestionării serviciului regional de sănătate.

45. În schimb, potrivit celorlalte părți care au prezentat observații, sumele plătite de RAA către Sudașor au o legătură directă cu serviciile pe care Sudașor are obligația de a le furniza RAA.

46. Amintim că Sudașor are drept misiune furnizarea unei prestări de servicii de interes economic general în sectorul sănătății, al căror obiect este reprezentat de planificarea și gestionarea sistemului regional de sănătate și a sistemelor de informare, infrastructuri și instalații care țin de acestea, precum și realizarea de lucrări de construcții, de conservare, de reparare și de reconstruire a unităților și a serviciilor de sănătate(20).

47. Guvernul portughez a precizat că cauza principală ar privi doar plățile prevăzute de clauza 2 litera a) și clauza 5 alineatul 1 și în anexele I la contractele-program pentru perioadele 2004-2008 și 2009-2012, referitoare la serviciile pe care Sudașor s-a angajat să le furnizeze RAA, din moment ce întinderile de plată a TVA-ului contestate în litigiul principal ar privi doar plățile respective(21). În plus, conform acestui guvern, serviciile în discuție sunt doar servicii de suport tehnic și administrativ, calificate adeseori drept servicii numite de „back office”.

48. În ceea ce privește reducerea contribuției financiare pentru anul 2009 prin decretul din 8 martie 2010, guvernul portughez a explicat că ar fi vorba despre rectificarea unei erori importante din contractul-program cu privire la anii 2009-2012(22), iar nu despre o fixare unilaterală de către RAA a remunerației care trebuie plătită Sudașor, care ar dispune, pe de altă parte, de un consiliu de administrație propriu și autonom, precum și de toate competențele de negociere și de a contracta.

49. Trebuie amintit mai întâi că, potrivit articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, în special exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, este considerată „activitate economică”. Potrivit jurisprudenței, analiza acestor definiții pune în evidență întinderea domeniului de aplicare acoperit de noțiunea „activități economice”, precum și caracterul obiectiv al acestei noțiuni, în sensul că activitatea este luată în considerare ca atare, indiferent de scopurile sau de rezultatele sale. Prin urmare, o activitate este, ca regulă generală, calificată drept economică atunci când prezintă caracter permanent și este efectuată în schimbul unei remunerații încasate de autorul operațiunii(23).

50. Potrivit unei jurisprudențe constante, posibilitatea de a califica o operațiune drept operațiune cu titlu oneros este supusă exclusiv condiției existenței unei *legături directe* între livrarea de bunuri sau prestarea de servicii și o contraprestație primită efectiv de persoana impozabilă. În consecință, o prestare de servicii nu este efectuată cu titlu oneros și, prin urmare, nu este 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(24).

51. Faptul că activitatea unui operator constă în exercitarea unor funcții conferite și reglementate de lege, într-un scop de interes general, este irelevant(25). Astfel, o plată efectuată de o autoritate publică în interes general poate constitui contraprestația unei prestații de servicii în sensul Directivei 2006/112. Noțiunea de prestare de servicii nu depinde de destinația pe care o acordă serviciului persoana care îl remunerează. Doar natura angajamentului asumat trebuie luat în considerare, astfel încât, pentru a intra sub incidența sistemului comun al TVA-ului, un astfel de angajament trebuie să implice un consum(26).

52. În plus, pentru a se putea considera că o prestare de servicii este efectuată cu titlu oneros, în sensul Directivei 2006/112, nu este necesar ca contrapartida acestei prestații să fie obținută direct de la destinatarul acesteia, ci poate fi obținută și de la un terț(27). Această situație nu se regăsește însă în cauza principală, întrucât destinatarul serviciilor furnizate de Sudașor este RAA, entitatea publică responsabilă cu sistemul regional de sănătate din Azore, care efectuează plata și este beneficiarul acestor servicii.

53. În sfârșit, reiese din jurisprudența Curții că, atunci când prestarea de servicii în cauză se caracterizează printre altele prin disponibilitatea permanentă a prestatorului de servicii de a furniza, la momentul potrivit, prestațiile cerute, nu este necesar, pentru a recunoaște existența unei legături directe între prestația respectivă și contrapartida obținută, să se dovedească faptul că plata privește o prestare de servicii individualizată și punctuală(28).

54. În opinia noastră, rezultat de la bun început din contractele program, care preved în mod explicit o compensare „în schimbul furnizării de servicii care constituie obiectul contractului”, există o legătură directă între plătirile RAA și prestarea de servicii de interes general efectuate de Sudașor. Amintim că faptul că o plată este efectuată de o autoritate publică în interesul general, nu exclude posibilitatea ca aceasta să fie considerată drept contrapartida unei prestații de servicii în sensul Directivei 2006/112(29).

55. În plus, potrivit jurisprudenței Curții, luarea în considerare a realității economice și comerciale constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului. Pentru a respecta cerințele de securitate juridică, din moment ce situația contractuală reflectă în principiu realitatea economică și comercială a operațiunilor, prevederile contractuale relevante reprezintă în mod obișnuit un element care trebuie luat în considerare, cu excepția situației în care s-ar dovedi că respectivele prevederi contractuale constituie un aranjament pur artificial, care nu corespunde realității economice și comerciale a operațiunilor(30). Nu aceasta pare să fie situația în cauza principală. Prin urmare, prevederile contractuale pot fi luate în considerare ca elemente de apreciere.

56. În speță nu există nici vreun element care să indice că ar fi evident că contribuția primită de Sudașor nu corespunde valorii reale a serviciului furnizat(31). În schimb, conform contractelor program, cuantumul contribuției poate fi revizuit în cazul în care se dovedește insuficient pentru executarea respectivului contract program. Se pare că astfel de revizuiți în sensul majorării cuantumului nu au avut loc în cursul anilor 2007-2010. În schimb, revizuirea contribuției financiare pentru anul 2009, sub forma unei reduceri a contribuției respective, a fost efectuată în circumstanțe în care sumele facturate deja de Sudașor, în momentul semnării contractului program pentru anul în discuție, erau cu aproximativ două milioane de euro mai mici decât suma prevăzută în contractul program semnat în 2010.

57. Activitățile Sudașor, care constau în servicii de planificare, de gestionare și de consultanță, au un caracter permanent, iar Sudașor primește o remunerație în schimbul serviciilor sale. Prin urmare, activitățile în discuție ale Sudașor au un caracter economic și sunt prestații de servicii efectuate cu titlu oneros. În plus, trebuie subliniat că Sudașor nu furnizează nicidecum servicii de sănătate publică pentru rezidenții din Azore. Aceste din urmă servicii sunt furnizate de entitățile membre ale sistemului regional de sănătate.

58. Întrucât prestațiile de servicii în discuție în cauza principală, efectuate de Sudașor, trebuie considerate ca fiind de natură economică, Sudașor trebuie privit ca persoană impozabilă în scopuri de TVA în temeiul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Prin urmare, trebuie interpretat noțiunea de organism de drept public care figurează la articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 pentru a putea examina dacă Sudașor poate fi scutit totuși de la plata TVA-ului în calitate de organism de drept public care acționează ca autoritate publică.

C – Cu privire la posibilitatea de a aplica scutirea prevăzută la articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112 activităților economice ale Sudașor

1. Cu privire la lipsa de relevanță a noțiunii „organism de drept public” în sensul Directivei 2004/18 în vederea interpretării articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112

59. În cauza principală, Sudașor a propus, pentru motive de coerență internă a sistemului, să se interpreteze noțiunea „alte organisme de drept public”, în sensul articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112, în lumina noțiunii „organism de drept public”, în sensul articolului 1 alineatul (9) din Directiva 2004/18. Potrivit Sudașor, noțiunea de organism de drept public ar fi o noțiune transversală în dreptul Uniunii. Instanța de trimitere urmărește să afle, prin

intermediul primei întrebări preliminare, dacă o asemenea interpretare este posibil?

60. Asemenea guvernelor portughez și al Regatului Unit, precum și Comisiei, considerăm că o astfel de interpretare nu poate fi reținută, pentru motivele prezentate mai jos.

61. Trebuie amintit că articolele 9 și 13 din Directiva 2006/112 stabilesc un domeniu de aplicare foarte larg pentru TVA. Curtea a statuat în numeroase rânduri că reiese din economia și din finalitatea Directivei 2006/112, precum și din poziția articolului 13 din această directivă în sistemul comun al TVA-ului consacrat prin cea de A șasea directivă că orice activitate de natură economică este, în principiu, impozabilă(32).

62. Astfel, legiuitorul Uniunii a înțeles să limiteze câmpul de aplicare al calificării de persoane neimpozabile a organismelor de drept public pentru a fi respectată această regulă generală(33). Obiectivul articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112 este astfel de a scuti de TVA doar desfășurarea unor activități economice în care se angajează organismele de drept public ca autorități publice, cu excluderea situațiilor în care scutirea ar cauza „denaturări semnificative ale concurenței”(34).

63. Articolul 13 a fost considerat, în jurisprudența Curții, ca o normă de scutire care trebuie plasată în contextul general al sistemului comun al TVA-ului(35). Astfel, ca derogare de la principiul potrivit căreia orice activitate de natură economică este supusă TVA-ului, articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 trebuie să facă obiectul unei *interpretări stricte* (36). Aceasta privește, în mod evident, și interpretarea noțiunii „alte organisme de drept public” care figurează la articolul 13 alineatul (1) primul paragraf menționat.

64. În schimb, înănd seama de obiectivele urmărite de dispozițiile dreptului Uniunii privind coordonarea procedurilor de atribuire a contractelor de achiziții publice, în special de dublul obiectiv de deschidere către concurență și transparență, este necesar să se rețină o interpretare largă și funcțională a noțiunii „organism de drept public”, în sensul articolului 1 alineatul (9) din Directiva 2004/18(37).

65. Trebuie să se constate că sensurile, pe de o parte, al noțiunii „organism de drept public”, în înțelesul Directivei 2004/18, și, pe de altă parte, al noțiunii „alte organisme de drept public”, în înțelesul Directivei 2006/112, nu pot fi identice, întrucât obiectivele acestor două directive sunt foarte diferite. Astfel, după cum a subliniat guvernul portughez, obiectivele sistemului comun al TVA-ului ar fi afectate în cazul în care, în scopul acestei taxe, ar fi posibil să se rețină o interpretare largă a noțiunii „alte organisme de drept public”, precum cea reținută pentru „organismul de drept public” în Directiva 2004/18 pentru motive funcționale în vederea respectării normelor de atribuire a contractelor de achiziții publice. O astfel de apropiere ar conduce efectiv la o scutire nejustificată de TVA a activităților economice efectuate de persoanele publice și private prevăzute la articolul 1 alineatul (9) din Directiva 2004/18.

66. Trebuie să se adauge, astfel cum a arătat în mod întemeiat guvernul Regatului Unit, că opțiunea legiuitorului Uniunii de a nu face trimitere, în Directiva 2006/112, la noțiunea „organism de drept public”, astfel cum figurează în Directiva 2004/18, este deliberată. Astfel, în alte contexte, atunci când a considerat că este adecvat să facă legătura între două instrumente ale dreptului Uniunii, legiuitorul Uniunii a ales să adopte definiția utilizată în Directiva 2004/18 prin intermediul unei trimiteri încrucișate(38).

67. Prin urmare, noțiunea „alte organisme de drept public”, care figurează la articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112, trebuie să fie interpretată doar în raport cu economia și cu finalitatea directivei menționate, precum și cu poziția dispoziției respective în sistemul comun al TVA-ului consacrat prin cea de A șasea directivă(39).

2. Cu privire la interpretarea noțiunii „alte organisme de drept public” și cu privire la calificarea juridică a Sudașor în această privință

68. În ceea ce privește a doua și a patra întrebare preliminară, problema esențială, în vederea interpretării noțiunii „alte organisme de drept public” în sensul articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112, este dacă este vorba despre o noțiune autonomă a dreptului Uniunii, astfel cum susține guvernul Regatului Unit, sau mai degrabă despre o trimitere implicită la drepturile interne ale statelor membre.

69. Reamintim mai întâi că legiuitorul Uniunii a ales să nu definească această noțiune în cadrul Directivei 2006/112 și să nu stabilească o trimitere la noțiunea de organism de drept public, astfel cum figurează în special în Directiva 2004/18, după cum am arătat deja la punctul 66 din prezentele concluzii.

70. Noțiunea „alte organisme de drept public” figura deja la articolul 4 alineatul (5) primul paragraf din cea de A șasea directivă, al căru text este identic cu cel al articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112. Acest articol anterior menționa, în versiunea în limba franceză, „les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public”.

71. Articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și articolul 4 alineatul (5) primul paragraf din cea de A șasea directivă privind TVA-ul au pus în discuție de asemenea, în această privință, un conținut identic în versiunile în limbile germană și engleză. În limba germană, enumerarea are următoarea formă: „Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts”, în timp ce versiunea în limba engleză are următorul cuprins: „states, regional and local government authorities and other bodies governed by public law”.

72. Cu toate acestea, trebuie să se observe că diversele versiuni lingvistice nu sunt pe deplin similare, întrucât versiunea în limba franceză enumeră, pe lângă alte organisme de drept public, patru niveluri de organisme de drept public, în timp ce versiunile în limba germană și engleză enumeră doar trei astfel de organisme. În ceea ce privește celelalte versiuni lingvistice originale ale articolului menționat, versiunile în limbile daneză și italiană enumeră patru categorii de organisme, la fel ca și versiunea în limba franceză, în timp ce versiunea în limba neerlandeză enumeră cinci astfel de categorii: „de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen”.

73. Abordarea urmată pentru a întocmi această listă nu a fost explicată în expunerea de motive a Propunerii privind A șasea directivă(40), însă mai multe versiuni lingvistice(41) ale propunerii inițiale privind A șasea directivă au fost modificate înainte de adoptarea directivei menționate pentru a adăuga cuvântul „alte”(42).

74. Având în vedere divergențele lingvistice, precum și prezența cuvântului „alte” în listă, este clar, în opinia noastră, că lista respectivă are drept obiect să enumere, în mod neexhaustiv, organismele care pot fi scutite de plata TVA-ului în temeiul articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112. În consecință, statele și autoritățile regionale și locale sunt numai exemple de organisme care pot fi scutite.

75. Prin urmare, considerăm că noțiunea „alte organisme de drept public”, care figurează în dispoziția în discuție, are ca funcție doar să menționeze caracterul de exemplu al articolului amintit. Existența unor divergențe lingvistice în ceea ce privește numrul și desemnarea organismelor sau a entităților care pot fi scutite confirmă această analiză.
76. Prin urmare, considerăm că lista prevăzută la articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 face trimitere în mod implicit la legislațiile statelor membre în ceea ce privește noțiunea „alte organisme de drept public”.
77. Guvernul Regatului Unit a susținut în cadrul ședinței că noțiunea de organism de drept public este o noțiune autonomă a dreptului Uniunii. Potrivit acestui guvern, în cazul în care respectiva noțiune ar depinde doar de legislațiile statelor membre, aceasta ar putea să îi confere o întindere prea largă. Calificarea unei entități drept organism de drept public în sensul legislației naționale nu ar fi lipsită de pertinență, însă nu ar fi decisivă.
78. Este adevărat că, la prima vedere, jurisprudența Curții pare să confirme această teză a guvernului Regatului Unit. Astfel, potrivit Curții, deși desemnarea unui organism de dreptul administrativ al unui stat membru ca organism de drept public este, desigur, pertinentă pentru a stabili tratamentul său în scopuri de TVA, aceasta nu poate fi considerată decisivă atunci când natura reală și esența activității în care se angajează acest organism dovedesc că condițiile stricte pentru aplicarea acestei norme privind scutirea de la plata taxei nu sunt îndeplinite(43).
79. Totuși, această cauză Comisia/Spania privea o situație în care desemnarea unui organism, prin legislația națională, ca organism de drept public nu corespundea naturii sale și activităților în care se angajează efectiv acest organism, din moment ce operatorii în discuție nu erau integrați în organizarea administrației publice și își exercitau activitățile în cadrul unei profesii asimilate unei profesii liberale. Astfel, interpretarea reținută în acea cauză particulară era necesară pentru a asigura o interpretare strictă a oricărei norme de scutire, precum cea prevăzută la articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112(44).
80. În schimb, considerăm că este dificil de conceput ca un organism de drept privat în temeiul legislației naționale să poată fi calificat drept organism de drept public în sensul dreptului Uniunii. Întrucât nu există o definiție a „dreptului public” la nivelul dreptului Uniunii, este necesar, astfel, raportarea la normele de drept public din fiecare stat membru.
81. Or, astfel cum am indicat deja la punctul 63 din prezentele concluzii, articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112, ca derogare de la principiul potrivit căruia orice activitate de natură economică este supusă TVA-ului, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Astfel, această dispoziție poate servi, în acord cu criteriul cumulativ al efectelor activităților ca autoritate publică, să limiteze, iar nu să extindă o calificare drept organism de drept public în dreptul național, atunci când aceasta ar conduce la o scutire de TVA neconformă cu spiritul Directivei 2006/112 și cu obiectivele prevăzute la articolul 13 din aceasta.
82. Rezultă, în opinia noastră, că articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 nu poate fi interpretat în sensul că un organism privat în sensul legislației naționale ar putea fi calificat drept organism de drept public în temeiul dreptului Uniunii. Statele membre trebuie să poată avea dreptul să definească „alte organisme de drept public” în mod strict, fără ca dreptul Uniunii să poată extinde această definiție la celelalte organisme care, în conformitate cu dispozițiile dreptului național aplicabile, sunt de natură privată. În opinia noastră, poziția Curții în Hotărârea Comisia/Spania(45) menționată nu repune în discuție această concluzie.
83. În plus, ținând seama de ansamblul considerațiilor care precedă, considerăm că limitarea

unei definiții naționale a unui organism de drept public care nu ar reflecta natura reală și esența activităților unui astfel de organism, s-ar putea efectua și prin intermediul celei de a doua condiții cumulative necesare pentru aplicarea acestei norme privind scutirea de la plata taxei, și anume condiția potrivit căreia organismul în discuție trebuie să acționeze ca autoritate publică.

Angajarea în activități „ca autorități publice” în sensul articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 constituie o noțiune autonomă a dreptului Uniunii. Astfel, potrivit Hotărârii Comisia/Spania, pentru aplicarea, în cazul unui organism, a acestei norme privind calitatea de persoană neimpozabilă, trebuie să se ia în considerare, pe lângă desemnarea acestui organism care figurează în dreptul național, „natura reală și esența activității în care se angajează acest organism”(46). „Esența activității” poate fi înțeleasă, în opinia noastră, ca o trimitere directă la condiția privind angajarea în activități „ca autoritate publică”.

84. În ceea ce privește criteriul cumulativ al angajării în activități ca autorități publice, rezultă dintr-o jurisprudență consacrată că activitățile în care se angajează ca autorități publice în sensul articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 sunt cele îndeplinite de organismele de drept public în cadrul regimului juridic care le este propriu, cu excluderea activităților pe care le exercită în aceleași condiții juridice ca și operatorii economici privați. Revine instanței naționale sarcina de a califica activitățile în cauză în funcție de acest criteriu(47).

85. În această privință, potrivit jurisprudenței, modalitățile de exercitare a activităților sunt cele care permit să se stabilească întinderea calității de persoană neimpozabilă a organismelor publice. Astfel, în măsura în care articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 supune calitatea de persoane neimpozabile a organismelor de drept public condiției ca acestea să acționeze „ca autorități publice”, el exclude de la scutirea de la plata taxei activitățile în care se angajează aceste organisme în calitate de subiecte de drept privat, iar nu în calitate de subiecte de drept public. Cu toate acestea, singurul criteriu care permite să se distingă cu certitudine între aceste două categorii de activități este, în consecință, regimul juridic aplicabil în temeiul dreptului național(48). Astfel, calificarea unei operațiuni drept „activitate ca autoritate publică” depinde de asemenea, într-o anumită măsură, de dreptul național aplicabil.

86. Trebuie amintit că jurisprudența stabilește în mod clar principiul potrivit căruia *operatorii de drept privat* nu pot fi scutiți de TVA în temeiul articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112, chiar dacă activitățile lor constau în efectuarea unor acte care țin de prerogative de autoritate publică(49). Astfel, în cazul în care un anumit operator nu este integrat în organizarea administrației publice, activitatea sa nu este exercitată în calitate de organism de drept public, ci sub forma unei activități desfășurate în cadrul unei profesii asimilate unei profesii liberale(50). Prin urmare, articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112 nu poate fi aplicat unei societăți private, chiar dacă aceasta este dezinut în întregime de un organism de drept public(51).

87. Reamintim că Sudașor este o societate pe acțiuni, potrivit articolului 4 alineatul 1 din Decretul legislativ regional nr. 41/2003/A, guvernat în special de regimul juridic al sectorului întreprinderilor de stat și de *dreptul privat*. De asemenea, potrivit articolului 7 din Decretul/lege nr. 558/99, care reglementează regimul juridic al întreprinderilor de stat, întreprinderile publice sunt guvernate de *dreptul privat*.

88. Astfel, întrucât Sudașor este, în calitate de societate pe acțiuni cu capital integral public, care nu este integrat în organizarea administrației publice, în temeiul legislației interne aplicabile guvernată de dreptul privat, aspect al cărui verificare revine, în orice caz, instanței de trimitere, și impozitat în conformitate cu regimul comun, aceasta este în mod clar un operator de drept privat.

89. Prin urmare, o asemenea societate pe acțiuni nu poate fi calificat drept organism de drept

public în sensul articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 și, astfel, activitățile în cauză nu pot fi scutite de TVA în temeiul articolului respectiv. Faptul că Sudașor dispune, pentru îndeplinirea unora dintre sarcinile sale, de aceleași competențe de autoritate ca și RAA nu are niciun impact asupra acestei constatări.

90. Amintim că, pentru ca articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 să fie aplicabil, trebuie îndeplinite cumulativ două condiții, și anume desfășurarea unor activități de către un organism de drept public și desfășurarea unor activități în care se angajează ca autoritate publică(52). Întrucât prima condiție nu este îndeplinită în speță, nu este, așadar, necesară examinarea activităților Sudașor în raport cu a doua condiție.

V – Concluzie

91. Având în vedere considerațiile care preced, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Supremo Tribunal Administrativo după cum urmează:

„În ceea ce privește a treia întrebare, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, «contribuțiile financiare» plătite în temeiul unui contract-program «în schimbul furnizării serviciilor care constituie obiectul contractului» de către o entitate publică unei societăți pe acțiuni de drept privat pe care o deține integral constituie contraprestația serviciilor furnizate de această societate pe acțiuni acestei entități publice.

În ceea ce privește prima întrebare, noțiunea «alte organisme de drept public» în sensul articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată nu poate fi interpretată în lumina noțiunii «organism de drept public», astfel cum a fost definită la articolul 1 alineatul (9) din Directiva 2004/18/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 31 martie 2004 privind coordonarea procedurilor de atribuire a contractelor de achiziții publice de lucrări, de bunuri și de servicii.

În ceea ce privește a doua și a treia întrebare, în temeiul Directivei 2006/112, o societate pe acțiuni, cu capital integral public, care nu este integrată în organizarea administrației publice și care este guvernată de dreptul privat și impozitată în conformitate cu regimul comun, în temeiul legislației interne aplicabile, nu poate fi calificată drept organism de drept public, în sensul articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din această directivă.”

1 – Limba originală: franceza.

2 – JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

3 – JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”.

4 – JO L 134, p. 114, Ediție specială, 06/vol. 8, p. 116.

5 – În pofida a numeroase modificări redacționale, dispozițiile relevante ale Directivei 2006/112 sunt în esență identice cu dispozițiile corespunzătoare ale celei de A șasea directive. A se vedea în acest sens Hotărârea Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 6).

6 – *Diário da República* I, seria A, nr. 257 din 6 noiembrie 2003, p. 7430.

7 – *Diário da República* I, seria A, nr. 292 din 17 decembrie 1999, p. 9012.

8 – Cu modificările ulterioare. Decretul/lege respectiv a fost abrogat începând cu 2 decembrie 2013 prin Decretul/lege nr. 133/2013 din 3 octombrie 2013 (*Diário da República* I, seria A, nr. 191 din 3 octombrie 2013, p. 5988), însă primul text era în vigoare la data la care au avut loc faptele

din litigiul principal, respectiv anii 2007-2010.

9 – Conform observa?iilor guvernului portughez, această rezerv? nu prive?te întreprinderile create la ini?iativa regiunilor autonome, ci întreprinderile rezultate din ini?iativa regiunilor administrative, care, la data litigiului principal, nu au fost create.

10 – Pe lâng? acest regim al întreprinderilor de stat, care se aplic? Suda?or în temeiul articolului 4 alineatul 1 din Decretul legislativ regional nr. 41/2003/A, Comisia European? a f?cut trimitere la regimul juridic al întreprinderilor publice ale RAA, instituit prin Decretul legislativ regional nr. 7/2008/A (*Diário da República* I, seria A, nr. 58 din 24 martie 2008, p. 1649). Articolul 9 din acest decret legislativ regional con?ine dispozi?ii în esen?? identice cu cele ale articolului 7 din Decretul?lege nr. 558/99.

11 – În schimb, acest al doilea contract?program a fost aprobat ?i semnat abia în martie 2010.

12 – Decretul vicepre?edintelui guvernului regional din Azore ?i al secretariatului regional pentru s?n?tate.

13 – Informa?iile con?inute în decizia de trimitere în această privin?? nu sunt foarte clare, îns? consider?m c? este vorba despre o informa?ie obligatorie elaborat? de administra?ia fiscal? în procedura A200 2005045, cu privire la problema dac? se considera c? exercitarea activit??ii Suda?or era realizat? în cadrul competen?elor de autoritate care intr? în domeniul de aplicare al articolului 2 alineatul 2 din Codul TVA?ului sau, în caz contrar, unde se încadrau activitatea ?i întreprinderea sa în scopuri de TVA. Guvernul portughez a afirmat în cadrul ?edin?ei c? Suda?or îns??i ar fi solicitat această informa?ie obligatorie.

14 – A se vedea, în ceea ce prive?te articolul 4 alineatul (5) din A ?asea directiv?, care corespunde actualului articol 13 din Directiva 2006/112, Hot?rârea Comisia/??rile de Jos (235/85, EU:C:1987:161, punctul 18).

15 – A se vedea în acest sens Hot?rârile T?Mobile Austria ?i al?ii (C?284/04, EU:C:2007:381, punctul 48), Götz (C?408/06, EU:C:2007:789, punctul 15) ?i Comisia/Finlanda (C?246/08, EU:C:2009:671, punctele 34 ?i 39).

16 – Hot?rârile Hong?Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punctele 10 ?i 11) ?i Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, punctul 12).

17 – Potrivit acestei hot?râri (C?108/99, EU:C:2001:526, punctul 33), o persoan? impozabil? care, în scopul atingerii unui anumit obiectiv economic, are posibilitatea de a alege între opera?iuni scutite ?i opera?iuni taxabile trebuie, în propriul interes, s? ia decizia în mod legal, ?inând seama de sistemul obiectiv de TVA. Principiul neutralit??ii fiscale nu presupune ca o persoan? impozabil? care are posibilitatea de a alege între dou? opera?iuni s? poat? s? aleag? una dintre acestea ?i s? valorifice efectele celeilalte.

18 – În această hot?râre (C?319/12, EU:C:2013:778, punctul 45 ?i dispozitivul), Curtea a declarat c? o persoan? impozabil? nu poate pretinde un drept de deducere a taxei pe valoarea ad?ugată achitate în amonte dac?, conform unei scutiri prev?zute de dreptul na?ional cu înc?lcarea dispozi?iilor dreptului Uniunii, serviciile sale prestate în aval nu sunt supuse taxei pe valoarea ad?ugată.

19 – În plus, trebuie s? se observe c? revine, în orice caz, instan?ei na?ionale obliga?ia de a refuza beneficiul dreptului de deducere a TVA?ului unui operator în cazul în care s?a stabilit, având în vedere elemente obiective, c? acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se

vedea în acest sens Hotărârea Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punctele 33 și 34).

20 – A se vedea punctul 12 din prezentele concluzii.

21 – Potrivit aceluiași guvern, Sudașor poate primi din partea RAA alte sume și în temeiul clauzelor 2, 5 și 7 din contractele program, în special subvenții plătite de RAA către Sudașor pentru a urmări anumite obiective specifice importante de interes public.

22 – Întrucât acest contract program a fost semnat abia la 5 martie 2010, cuantumul contribuției în discuție înscris în contract nu ar corespunde cuantumului real facturat deja lunar și plătit pentru serviciile efectiv prestate de Sudașor în anul 2009.

23 – Hotărârile Comisia/Regatul Unit de Jos (235/85, EU:C:1987:161, punctele 8, 9 și 15), Comisia/Grecia (C-260/98, EU:C:2000:429, punctele 26 și 28), precum și Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 37 și jurisprudența citată).

24 – Hotărârile Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punctele 11 și 12), Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctele 13 și 14), Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punctul 39), Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 44), GFKL Financial Services (C-93/10, EU:C:2011:700, punctele 18 și 19), precum și Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, punctul 37 și jurisprudența citată).

25 – Hotărârile Comisia/Regatul Unit de Jos (235/85, EU:C:1987:161, punctul 10), Comisia/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425, punctul 31), precum și Comisia/Regatul Unit (C-359/97, EU:C:2000:426, punctul 43).

26 – Hotărârea Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punctul 20).

27 – Hotărârile Loyalty Management UK și Baxi Group (C-53/09 și C-55/09, EU:C:2010:590, punctul 56) și Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 34).

28 – Hotărârile Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punctul 40) și Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 36). În speță, conform contractelor program, contribuția din partea RAA este plătită către Sudașor sub forma unor doispzeciimi, iar potrivit guvernului portughez, și serviciile Sudașor sunt facturate lunar.

29 – Hotărârea Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punctul 20).

30 – Hotărârea Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctele 42-45).

31 – A se vedea în această privință Hotărârea Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctele 49 și 51), potrivit căreia legătura dintre serviciile de asistență juridică furnizate de birourile publice de asistență juridică și contravaloarea care trebuie plătită de beneficiari nu avea în speță caracterul direct cerut pentru ca aceasta să poată fi considerată ca reprezentând o remunerație a acestor servicii și, prin urmare, pentru ca acestea din urmă să fie considerate activități economice, din moment ce retribuirea parțială plătită birourilor publice de beneficiari nu depindea decât în parte de valoarea reală a serviciilor furnizate.

32 – Hotărârile Isle of Wight Council și alții (C-288/07, EU:C:2008:505, punctele 25-28 și 38), Comisia/Irlanda (C-554/07, EU:C:2009:464, punctul 39) și Comisia/Regatul Unit de Jos (C-79/09, EU:C:2010:171, punctul 76).

33 – Hotărârea Isle of Wight Council și alții (C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 38).

34 – Articolul 13 alineatul (2) din Directiva 2006/112.

35 – Hotărârea Comisia/Înfrângerea de Jos (235/85, EU:C:1987:161, punctul 18).

36 – A se vedea în această privință Hotărârile Isle of Wight Council și alții (C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 60), Comisia/Irlanda (C-554/07, EU:C:2009:464, punctul 42), precum și Comisia/Spania (C-154/08, EU:C:2009:695, punctul 119) și Ordonanța Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, punctul 19).

37 – A se vedea în special Hotărârile Adolf Truley (C-373/00, EU:C:2003:110, punctul 43) și Comisia/Spania (C-214/00, EU:C:2003:276, punctul 53 și jurisprudența citată).

38 – A se vedea, de exemplu, articolul 2 punctul 8 din Directiva 2012/27/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 25 octombrie 2012 privind eficiența energetică, de modificare a Directivelor 2009/125/CE și 2010/30/UE și de abrogare a Directivelor 2004/8/CE și 2006/32/CE (JO L 315, p. 1), articolul 2 punctul 16 din Regulamentul (UE) nr. 1303/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 17 decembrie 2013 de stabilire a unor dispoziții comune privind Fondul european de dezvoltare regională, Fondul social european, Fondul de coeziune, Fondul european agricol pentru dezvoltare rurală și Fondul european pentru pescuit și afaceri maritime, precum și de stabilire a unor dispoziții generale privind Fondul european de dezvoltare regională, Fondul social european, Fondul de coeziune și Fondul european pentru pescuit și afaceri maritime și de abrogare a Regulamentului (CE) nr. 1083/2006 al Consiliului (JO L 347, p. 320), precum și articolul 2 litera (i) din Regulamentul (CE) nr. 1698/2005 al Consiliului din 20 septembrie 2005 privind sprijinul pentru dezvoltare rurală acordat din Fondul european agricol pentru dezvoltare rurală (FEADR) (JO L 277, p. 1, Ediție specială, 03/vol. 66, p. 101). Acest din urmă regulament a fost adoptat înaintea adoptării Directivei 2006/112, iar primele două acte după adoptarea acesteia, ceea ce demonstrează că practica legiuitorului Uniunii în această privință nu s-a schimbat.

39 – Hotărârea Isle of Wight Council și alții (C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 25).

40 – Explanatory Memorandum [COM(73) 950 din 20 iunie 1973].

41 – În special versiunile în limbile franceză, germană, italiană și neerlandeză.

42 – A se vedea Propunerea celei de a șasea directive a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, prezentată de Comisie către Consiliu la 29 iunie 1973 (JO C 80, p. 1).

43 – Hotărârea Comisia/Spania (C-154/08, EU:C:2009:695, punctul 119).

44 – A se vedea punctul 63 din prezentele concluzii. Cu toate acestea, trebuie să se observe că interpretarea „strictă” nu implică neapărat o interpretare „restrictivă”. Astfel, scutirile de TVA ar trebui să facă obiectul unei interpretări stricte, însă fără ca această interpretare să le minimizeze totuși. Interpretarea limitărilor scutirilor de la TVA nu trebuie să fie îngustă, însă nici nu poate merge dincolo de termenii acestora. Scutirile, ca și eventualele limitări de care sunt însoțite, trebuie interpretate astfel încât scutirea să se aplice cazului în care este destinat, nu mai mult (a se vedea în această privință Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Zoological Society, C-267/00, EU:C:2001:698, punctul 19).

45 – C-154/08, EU:C:2009:695.

46 – *Ibidem* (punctul 119).

47 – A se vedea în special Hotărârile Comune di Carpaneto Piacentino ?i al?ii (231/87 ?i 129/88, EU:C:1989:381, punctul 16), Comune di Carpaneto Piacentino ?i al?ii (C?4/89, EU:C:1990:204, punctul 8), Comisia/Fran?a (C?276/97, EU:C:2000:424, punctul 40), Comisia/Irlanda (C?358/97, EU:C:2000:425, punctul 38), Comisia/Regatul Unit (C?359/97, EU:C:2000:426, punctul 50), Fazenda Pública (C?446/98, EU:C:2000:691, punctul 17) ?i Isle of Wight Council ?i al?ii (C?288/07, EU:C:2008:505, punctul 21).

48 – A se vedea în acest sens Hotărârile Comune di Carpaneto Piacentino ?i al?ii (231/87 ?i 129/88, EU:C:1989:381, punctul 15) ?i Comune di Carpaneto Piacentino ?i al?ii (C?4/89, EU:C:1990:204, punctul 10).

49 – Hotărârile Comisia/Fran?a (C?276/97, EU:C:2000:424, punctele 45 ?i 46), Comisia/Irlanda (C?358/97, EU:C:2000:425, punctele 43 ?i 44), precum ?i Comisia/Regatul Unit (C?359/97, EU:C:2000:426, punctele 55 ?i 56).

50 – *Idem*, precum ?i Hotărârea Comisia/Spania (C?154/08, EU:C:2009:695, punctul 115). În Hotărârea CO.GE.P. (C?174/06, EU:C:2007:634, punctele 24 ?i 25), Curtea a constatat c? situa?ia unei institu?ii publice cu caracter economic ce ac?ioneaz? nu în numele ?i pe seama statului, ci în nume propriu, prin adoptarea de decizii autonome, nu îndeplinea condi?iile cumulative cerute pentru a putea aplica norma privind lipsa supunerii la plata TVA?ului, care figureaz? la articolul 4 alineatul (5) din A ?asea directiv?.

51 – A se vedea în această privin?? Raportul final al Comisiei din 1 martie 2011, intitulat „VAT in the public sector and exemptions in the public interest”, Final report for TAXUD/2009/DE/316, p. 41.

52 – A se vedea printre altele Hotărârile Comisia/Fran?a (C?276/97, EU:C:2000:424, punctul 39) ?i Isle of Wight Council ?i al?ii (C?288/07, EU:C:2008:505, punctul 19).