

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-151 din 2013 Le Rayon d'Or SARL. Subvenție de preț și colectarea TVA pentru o sumă forfetară primită de la o casă de sănătate.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

27 martie 2014

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – TVA – Domeniu de aplicare – Stabilirea bazei de impozitare – Noțiunea «subvenție direct 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 șasea),

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, avocats;
- 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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea 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 șasea 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Le Rayon d’Or SARL (denumită în continuare „Rayon d’Or”), societate cu sediul în Franța, pe de o parte, și administrația fiscală, reprezentată de ministrul economiei și finanțelor, pe de altă parte, având ca obiect calculul proratai de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aplicabile unei instituții de cazare a persoanelor în vârstă dependente (denumită în continuare „ICPVD”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă are următorul cuprins:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.” [traducere neoficială]

4 Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă prevede:

„Pe teritoriul țării

(1) Baza de impozitare este constituită:

(a) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii [...], din 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 din subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării”. [traducere neoficială]

5 Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă enumeră o serie de scutiri pentru anumite activități de interes general. Statele membre trebuie astfel să scutească, în conformitate cu condițiile pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor prevăzute și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

(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 alte 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”. [traducere neoficială]

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

6 Directiva TVA a abrogat și a înlocuit de la 1 ianuarie 2007, în conformitate cu articolele 411 și 413 din aceasta, legislația Uniunii în domeniul TVA-ului, în special A șasea directivă. Dispozițiile Directivei TVA sunt astfel, în esență, identice cu dispozițiile corespunzătoare din A șasea directivă.

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

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA-ului:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]

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

[...]”

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.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 securității sociale [code de la sécurité sociale]”.

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

„1. Baza de impozitare este constituită:

a) Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii [...], din toate sumele, valorile, bunurile sau serviciile obținute sau care urmează să fie obținute de furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la cumpărător, de la client sau de la un terț, inclusiv din subvenții direct legate de prețul acestor operațiuni.”

14 Potrivit articolului L. 174-7 din Codul securității sociale:

„Cheltuielile aferente îngrijirilor medicale furnizate persoanelor asigurate într-un sistem de asigurări sociale și persoanelor care beneficiază de ajutor social în instituțiile și în serviciile menționate la articolul L. 162-24-1 sunt suportate de regimurile de asigurări de sănătate 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 acțiunii sociale și al familiei, ICPVD care au semnat o convenție multianuală cu președintele consiliului general și cu autoritatea competentă a statului primesc o sumă forfetară globală pentru serviciile de îngrijiri pe care le prestează.

16 Articolul R. 314-158 din Codul acțiunii sociale și al familiei are următorul cuprins:

„Pentru serviciile prestate de instituțiile sau de departamentele instituțiilor prevăzute la articolul L. 313-12 [...] se plătește:

- 1° Un tarif zilnic aferent cazării,
- 2° Un tarif zilnic aferent stării de dependență,
- 3° Un tarif zilnic aferent îngrijirilor.”

17 Articolul R. 314-161 din Codul acțiunii sociale și al familiei prevede:

„Tariful aferent îngrijirilor acoperă prestațiile medicale și paramedicale necesare suportării cheltuielilor privind afecțiunile somatice și psihice ale persoanelor rezidente în instituții, precum și prestațiile paramedicale care corespund îngrijirilor legate de starea de dependență a persoanelor cazate.”

18 Potrivit indicațiilor instanței de trimitere, modalitățile de calcul ale „sumei forfetare pentru îngrijiri” iau în considerare numărul de rezidenți cazați în fiecare instituție și nivelul lor de dependență, evaluate potrivit condițiilor definite la articolele R. 314-170 și R. 314-171 din Codul asistenței sociale și al familiei, precum și coeficienții istorici stabiliți la nivel național și actualizați anual pe baza cheltuielilor medii ale tuturor ICPVD-urilor.

Situația de fapt din litigiul principal și întrebarea preliminară

19 Rayon d’Or, care operează un ICPVD, a considerat că sumele pe care casa națională de asigurări de sănătate i le plătește cu titlu de „sumă forfetară pentru îngrijiri” nu intrau în domeniul de aplicare al TVA-ului și că, prin urmare, aceste sume nu trebuiau luate în considerare pentru stabilirea prorata de deducere a TVA-ului care îi este aplicabil pentru anii 2006-2008. Prin urmare, în privința anilor respectivi, aceasta a rectificat cuantumul taxei deductibile și a solicitat administrației fiscale rambursarea sumei de 60 064 de euro.

20 Întrucât administrația fiscală a respins această cerere, Rayon d’Or a sesizat cu acest litigiu tribunal administrativ de Montreuil (Tribunalul Administrativ din Montreuil). Deoarece această instanță nu a admis acțiunea sa, Rayon d’Or a formulat apel la cour administrative d’appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles).

21 În fața acestei instanțe, Rayon d’Or a reluat punctul său de vedere potrivit căruia, întrucât au ca efect scutirea de TVA a sumelor care corespund „sumei forfetare pentru îngrijiri” și care, potrivit acestei societăți, nu intră în domeniul de aplicare al acestei taxe, dispozițiile naționale sunt contrare celei de A șasea directive și Directivei TVA. În susținerea tezei sale, Rayon d’Or a susținut că modalitățile de calculare a „sumei forfetare pentru îngrijiri” nu permit calificarea acesteia drept „subvenție direct legată de preț” serviciilor de îngrijiri furnizate rezidenților de ICPVD.

22 Astfel, mai întâi, serviciile prestate rezidenților nu ar fi nici definite în prealabil, nici individualizate, iar prețul acestora nu ar fi adus la cunoștința rezidenților. În plus, întrucât legiuitorul național a consacrat principiul caracterului gratuit al îngrijirilor medicale furnizate în cadrul ICPVD-urilor, rezidenții ar fi siguri că vor beneficia de această gratuitate indiferent de cuantumul subvenției acordate instituției și de gradul acesteia de adevare cu costurile pe care urmărește să le acopere. În sfârșit, suma subvenției primite de o anumită instituție nu ar coincide cu costul efectiv al îngrijirilor.

23 Administrația fiscală a susținut, cu titlu principal, că „suma forfetară pentru îngrijiri” nu trebuie apreciată ca o subvenție, ci ca un sistem de tarifyare și că faptul că tariful este stabilit pe baza necesităților de îngrijire nu se opune calificării drept „prestații cu titlu oneros”. În subsidiar, această administrație a susținut, printre altele, că există o legătură directă și imediată între plata „sumei forfetare pentru îngrijiri” și prestațiile de îngrijire furnizate beneficiarilor. Desigur, prestația nu ar fi în mod obligatoriu individualizată, însă ar putea fi individualizată. În plus, Rayon d’Or ar avea o obligație legală de furnizare a îngrijirilor în discuție, al căror preț nu ar trebui nici să fie plătit de beneficiarii îngrijirilor, nici să fie proporțional cu valoarea acestor servicii.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

24 În aceste condiții, cour administrative d'appel de Versailles a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, preluat la articolul 73 din Directiva [TVA], trebuie interpretat în sensul că «suma forfetară pentru îngrijiri» plătită de casele de asigurări de sănătate [ICPVD-urilor] în conformitate cu dispozițiile articolului L. 174-7 din Codul securității sociale și scutită de [TVA] în temeiul dispozițiilor [...] articolului 261 [punctul 4 subpunctul 1 ter] din [CGI] constituie o subvenție legată direct de prețul prestațiilor de îngrijire furnizate rezidenților și care intră cu acest titlu în domeniul de aplicare al [TVA-ului]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

25 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebările care îi sunt adresate (a se vedea în special Hotărârea Haug, C-286/05, EU:C:2006:296, punctul 17, Hotărârea Campina, C-45/06, EU:C:2007:154, punctul 30, și Hotărârea Hewlett-Packard Europe, C-361/11, EU:C:2013:18, punctul 35).

26 În acest scop, Curtea poate extrage din ansamblul elementelor furnizate de instanța națională 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 prorata 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 săi 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 prestări de servicii este, în orice caz, formată din tot ceea ce este primit în schimbul

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 precedă 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 plătită 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 prestări 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 prestării 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 că, în cauza principală, beneficiarul direct al prestărilor de servicii în discuție nu este casa națională de asigurări de sănătate, care plătește suma forfetară, ci persoana asigurată nu este, contrar a ceea ce susține Rayon d’Or, de natură să întrerupă legătura directă care există între prestarea de servicii efectuată și contrapartida obținută.

36 În sfârșit, din jurisprudența Curții reiese că, atunci când, precum în cauza principală, prestarea de servicii în cauză se caracterizează, printre altele, prin disponibilitatea permanentă a prestatorului de servicii de a furniza, la momentul potrivit, prestările de îngrijiri cerute de rezidenți, 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 îngrijiri individualizată și punctuală efectuată la cererea unui rezident (a se vedea în acest sens Hotărârea Kennemer Golf, EU:C:2002:200, punctul 40).

37 Prin urmare, nici împrejurarea că serviciile de îngrijiri prestate, în cauza principală, rezidenților nu sunt nici definite în avans, nici individualizate și că remunerarea este plătită sub forma unei sume forfetare nu este de natură să afecteze legătura directă care există între prestarea de servicii efectuată și contrapartida obținută, al cărei quantum este stabilit în avans și potrivit unor criterii bine stabilite.

38 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că articolul 11 secțiunea A alineatul (1) 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 săi și, pe acest temei, intră în domeniul de aplicare al TVA-ului.

Cu privire la cheltuielile de judecată

39 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.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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

Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea 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, precum și articolul 73 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată 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 o instituție de cazare a persoanelor în vârstă dependente în beneficiul rezidenților săi și, pe acest temei, intră în domeniul de aplicare al taxei pe valoarea adăugată.