Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. NIILO JÄÄSKINEN
présentées le 25 juin 2015 [1]

Affaire C-174/14

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

[demande de décision préjudicielle formée par le Supremo Tribunal Administrativo (Portugal)]

«Renvoi préjudiciel — TVA — Directive 2006/112/CE — Article 13, paragraphe 1 — Non-assujettissement — Notion d'"autres organismes de droit public' — Région autonome des Açores — Entité établie par la région sous la forme d'une société anonyme dont elle détient la totalité du capital et chargée de la prestation à la région de services d'intérêt économique général dans le domaine de la gestion du service de santé de la région — Détermination des modalités de ces services, y compris leur rémunération, dans des contrats de plan conclus entre l'entité et la région»

I – Introduction

1. La présente affaire porte sur l'interprétation de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [2], et, plus particulièrement sur l'interprétation de la notion d'«autres organismes de droit public». Ledit article prévoit l'exonération de la TVA de certaines opérations effectuées par des organismes de droit public.

2. La requérante au principal, Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA (ci-après «Saudaçor»), est une société anonyme à capitaux exclusivement publics, son capital social étant détenu à 100 % par la Région autonome des Açores (ci-après la «RAA»). Son régime particulier, comportant des caractéristiques aussi bien publiques que privées, a conduit le Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) à douter de sa qualification d'organisme de droit public, au sens dudit article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

3. La jurisprudence de la Cour concernant cette disposition (auparavant article 4, paragraphe 5, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme [3]) est abondante, mais elle porte essentiellement sur le deuxième critère cumulatif énoncé par ledit article, notamment sur la condition concernant les activités et opérations accomplies par les organismes de droit public «en tant qu'autorités publiques». En revanche, la notion d'«autres organismes de droit public», en tant que telle, a été moins fréquemment examinée.

1 — Langue originale: le français.

2 — JO L 347, p. 1.

3 — JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive».

II – Cadre juridique

A – *Le droit de l'Union*

1. La directive 2004/18

4. Aux termes de l'article 1er, paragraphe 9, de la directive 2004/18/CE du Parlement européen et du Conseil, du 31 mars 2004, relative à la coordination des procédures de passation des marchés publics de travaux, de fournitures et de services [4]:

«Sont considérés comme 'pouvoirs adjudicateurs': l'État, les collectivités territoriales, les organismes de droit public et les associations formées par une ou plusieurs de ces collectivités ou un ou plusieurs de ces organismes de droit public.

Par 'organisme de droit public', on entend tout organisme:

a) créé pour satisfaire spécifiquement des besoins d'intérêt général ayant un caractère autre qu'industriel ou commercial;

b) doté de la personnalité juridique, et

c) dont soit l'activité est financée majoritairement par l'État, les collectivités territoriales ou d'autres organismes de droit public, soit la gestion est soumise à un contrôle par ces derniers, soit l'organe d'administration, de direction ou de surveillance est composé de membres dont plus de la moitié sont désignés par l'État, les collectivités territoriales ou d'autres organismes de droit public.

Les listes, non exhaustives, des organismes et des catégories d'organismes de droit public qui remplissent les critères énumérés au deuxième alinéa, points a), b) et c), figurent à l'annexe III. [...]»

2. La directive 2006/112

5. La directive 2006/112 a abrogé et remplacé, à compter du 1er janvier 2007, la législation communautaire existante en matière de TVA, notamment la sixième directive [5].

6. L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 prévoit:

«Sont soumises à la TVA les opérations suivantes:

[…]

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

7. Aux termes de l'article 9, paragraphe 1, de cette directive:

«Est considéré comme 'assujetti' quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

4 — JO L 134, p. 114.

5 — En dépit des nombreuses modifications rédactionnelles, les dispositions pertinentes de la directive 2006/112 sont, en substance, identiques aux dispositions correspondantes de la sixième directive. Voir, en ce sens, arrêt Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, point 6).

Est considérée comme ‘activité économique’ toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l’exploitation d’un bien corporel ou incorporel en vue d’en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.»

8. L’article 13, paragraphe 1, de ladite directive dispose:

«Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu’ils accomplissent en tant qu’autorités publiques, même lorsque, à l’occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu’ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d’une certaine importance.

En tout état de cause, les organismes de droit public ont la qualité d’assujettis pour les activités figurant à l’annexe I et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables.»

B – *Le droit portugais*

1. La réglementation en matière de TVA

9. L’article 2, paragraphe 2, du code de la TVA dispose que l’État et les autres personnes morales de droit public ne sont pas assujettis à la TVA lorsqu’ils accomplissent des opérations en exerçant leurs pouvoirs d’autorité, même lorsqu’ils perçoivent à cette occasion des redevances ou toute autre contrepartie, dans la mesure où leur non-assujettissement ne provoque pas de distorsions de concurrence.

10. L’article 2, paragraphe 3, dudit code prévoit que l’État et les autres personnes morales de droit public sont, dans tous les cas, assujettis à la TVA lorsqu’ils exercent certaines activités et pour les opérations imposables qui en résultent, sauf s’il est établi qu’ils les exercent de manière négligeable.

2. Le régime juridique de Saudaçor

11. Saudaçor a été établie par le décret législatif régional nº 41/2003/A de la RAA, du 17 octobre 2003 [6], sous forme de société anonyme à capitaux exclusivement publics, son capital social étant détenu à 100 % par la RAA. Saudaçor a été créée pour transformer l’Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autonoma dos Açores (institut de gestion financière de la santé de la RAA) en société anonyme.

12. En vertu de l’article 2, paragraphe 1, dudit décret législatif nº 41/2003/A, Saudaçor a pour mission de fournir une prestation de services d’intérêt économique général dans le domaine de la santé. L’objet de cette mission est la planification et la gestion du système régional de santé et des systèmes d’information, des infrastructures et des installations qui en relèvent, ainsi que la réalisation de travaux de construction, de conservation, de remise en état et de reconstruction des unités et services de santé, notamment dans des régions concernées par des catastrophes naturelles et dans des zones considérées comme des zones à risque.

6 — *Diário da República* I, série A, nº 257, du 6 novembre 2003, p. 7430.

13. Aux termes de l'article 3 de ce décret législatif régional nº 41/2003/A:

«Dans le cadre de sa mission de prestation de services d'intérêt économique général, les attributions de Saudaçor sont les suivantes:

a) réaliser de manière centralisée l'approvisionnement du secteur régional de la santé;

b) fournir des biens et des services aux entités membres du système régional de santé [ci-après SRS];

c) attribuer des financements aux unités de santé, conformément aux objectifs de prestation de soins sur lesquels chaque unité s'est engagée, en vertu des contrats qu'elles ont signés;

d) définir des règles et des principes directeurs pour la gestion budgétaire des unités de santé ainsi que suivre sa mise en œuvre;

e) évaluer la gestion économico-financière des institutions et des services intégrés dans le SRS ou financés par ce dernier, et élaborer des rapports périodiques sur sa situation financière et sur la gestion de ses ressources humaines et matérielles;

f) encourager le développement de systèmes d'information pour les institutions qui dépendent du SRS;

g) réaliser des travaux concernant le SRS dont la réalisation est opportune pour l'intérêt public;

h) fournir un soutien aux services et aux établissements du SRS dans les domaines où cela s'avérerait nécessaire.»

14. L'article 4, paragraphe 1, dudit décret législatif régional nº 41/2003/A dispose que Saudaçor est régie «par les dispositions du présent texte, par les statuts annexés, par le régime juridique du secteur des entreprises d'État, consacré par le décret-loi nº 558/99, du 17 décembre 1999 [7], et par le droit privé». Aux termes du paragraphe 2 de cet article, dans le cadre de ses activités, Saudaçor respecte les règles d'organisation et de fonctionnement du service régional de santé de la RAA.

15. L'article 10 du décret législatif régional nº 41/2003/A prévoit que, pour l'exécution de ses attributions, Saudaçor dispose des mêmes pouvoirs d'autorité que la RAA et énumère ensuite, à titre d'exemple, certains de ces pouvoirs, dont celui de l'expropriation.

16. Selon l'article 4, paragraphe 1, du décret législatif régional nº 41/2003/A, concernant l'établissement de Saudaçor, cette entité est régie par le régime juridique des entreprises d'État tel que prévu par le décret-loi nº 558/99. Selon l'article 3 de ce décret-loi nº 558/99 [8], sont considérées comme des entreprises publiques les sociétés constituées conformément au code du commerce dans lesquelles l'État ou d'autres entités publiques étatiques exercent, isolément ou en commun, directement ou indirectement, une influence dominante, ainsi que les entités sous la forme d'entreprises prévues au chapitre III du régime, dénommées entités publiques entrepreneuriales.

7 — *Diário da República* I, série A, nº 292, du 17 décembre 1999, p. 9012.

8 — Tel que modifié. Ledit décret-loi a été abrogé à compter du 2 décembre 2013 par le décret-loi nº 133/2013, du 3 octobre 2013(*Diário da República* I, série A, nº 191, du 3 octobre 2013, p. 5988), mais le premier texte était en vigueur à la date des faits du litige au principal, à savoir des années 2007 à 2010.

17. Aux termes de l'article 7 du décret-loi nº 558/99, sans préjudice des dispositions de la législation applicables aux entreprises publiques régionales [9], intercommunales et municipales, les entreprises publiques sont régies par le droit privé, sauf ce qui est prévu dans le présent décret-loi et dans les textes portant adoption des statuts desdites entreprises. Les entreprises publiques sont imposées et taxées, directement et indirectement, conformément au régime commun [10].

18. Saudaçor exerce ses activités dans le cadre de contrats de plan conclus avec la RAA, conformément à l'article 20, paragraphe 1, de ses statuts, dans lesquels sont définis, notamment, les services devant être fournis par Saudaçor dans le domaine de la planification et de la gestion du service régional de santé et la compensation, dénommée «contribution financière», devant être versée par ladite région «en contrepartie de la fourniture des services objet du contrat» et «considéré[e] suffisant[e] pour couvrir les frais de fonctionnement de Saudaçor».

19. Ainsi, un premier contrat de plan a été conclu le 23 juillet 2004, couvrant la période 2004-2008, lequel prévoyait une compensation globale de 15 905 000 euros, soit une somme de 3 990 000 euros pour l'année 2007 et une somme de 4 050 000 euros pour l'année 2008. Un second contrat de plan a été conclu avec effet à partir du 1er janvier 2009 [11], couvrant la période 2009-2012, lequel prévoyait une compensation annuelle de 8 500 000 euros, montant qui, par arrêté conjoint du 8 mars 2010 [12], a été réduit à 6 599 147 euros pour l'année 2009. Selon les clauses 5 de ces deux contrats de plan, ces montants peuvent être revus lorsque, en vertu d'une modification due aux circonstances, ce montant est manifestement insuffisant pour permettre l'exécution du contrat de plan.

20. Les contrats de plan énumèrent les obligations contractuelles de Saudaçor dans leurs clauses 3 et les services d'intérêt général fournis par Saudaçor dans leurs annexes III. Ces services d'intérêt général incluent trois catégories de services, notamment l'aide à la planification du service régional de santé, le suivi et le financement du service régional de santé ainsi que l'implémentation, la gestion et la maintenance du système d'information et d'informatique de soutien au secteur de la santé de la RAA.

III – Le litige au principal, les questions préjudicielles et la procédure devant la Cour

21. Le 2 mars 2011, l'administration fiscale portugaise a établi un projet de rapport de contrôle proposant des rectifications concernant la TVA due par Saudaçor au titre de ses activités relatives aux années 2007 à 2010 pour un montant total de 4 750 586,24 euros.

22. Le 6 avril 2011, ce rapport de contrôle a été adopté, après audition de Saudaçor.

23. Selon ce rapport, cité dans la décision de renvoi, Saudaçor a, au cours des exercices en cause, comptabilisé les contreparties qu'elle a reçues de la RAA comme des subventions exonérées de TVA. Pendant la procédure, Saudaçor a cependant abandonné la qualification de subvention et entendu être désignée comme «personne morale de droit public» au sens de l'article 2, paragraphe 2, du code de la TVA, disposition visant à transposer l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive, dont le contenu correspond à celui de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112.

9 — Selon les observations du gouvernement portugais, cette réserve ne concerne pas les entreprises créées à l'initiative des régions autonomes, mais les entreprises résultant de l'initiative des régions administratives, qui, à la date du litige au principal, n'ont pas été créées.

10 — Outre ce régime des entreprises d'État, qui est applicable à Saudaçor en vertu de l'article 4, paragraphe 1, du décret législatif régional nº 41/2003/A, la Commission européenne a fait référence au régime juridique des entreprises publiques de la RAA, établi par le décret législatif régional nº 7/2008/A (*Diário da República* I, série A, nº 58, du 24 mars 2008, p. 1649.). L'article 9 de ce décret législatif régional contient des dispositions essentiellement identiques à celles de l'article 7 du décret-loi nº 558/99.

11 — En revanche, ce second contrat de plan n'a été approuvé et signé qu'en mars 2010.

12 — Arrêté du vice-président du gouvernement régional des Açores et du secrétariat régional à la santé.

24. Dans ledit rapport de contrôle, l'administration fiscale a notamment considéré que, compte tenu de son régime juridique, Saudaçor relevait du régime normal de la TVA et ne pouvait pas invoquer la règle de non-assujettissement à la TVA des organismes de droit public telle que prévue à l'article 2, paragraphe 2, du code de la TVA. Saudaçor aurait d'ailleurs assumé son assujettissement à la TVA dès lors qu'elle a réclamé une somme totale de 2 300 273,17 euros au titre de déductions de la TVA sur ses achats de biens et de services sans toutefois liquider la TVA sur les montants perçus de la RAA.

25. L'administration fiscale s'est référée à l'information contraignante nº 1271 du 21 mars 2006 [13] selon laquelle l'article 2, paragraphe 2, du code de la TVA limite l'exclusion du champ d'application de la taxe, dans les conditions qu'elle prévoit, à l'État et aux personnes morales de droit public. Les autres entités ne peuvent pas en bénéficier, même s'il s'agit d'entreprises publiques au sens du régime juridique du secteur de l'entreprise de l'État, comme c'est le cas, en l'espèce, d'une société anonyme à capitaux exclusivement publics, et alors même que lui sont confiées certaines opérations qui relèvent de l'exercice des pouvoirs d'autorité déléguée qui ne créent pas de distorsion de concurrence.

26. En outre, selon cette administration, les services fournis par Saudaçor en matière de planification et de gestion du service régional de santé dans le cadre des contrats de plan concernent des domaines d'activités qui relèvent de l'initiative privée, ce qui implique également que le non-assujettissement à la TVA pourrait donner lieu à des distorsions de concurrence. Tel serait, par exemple, le cas de l'implémentation, de la gestion et de la maintenance du système informatique de santé d'une région.

27. Saudaçor a ensuite reçu signification des actes de recouvrement. Le 27 juillet 2011, elle a été citée à comparaître au titre de la procédure d'exécution fiscale concernant le recouvrement de la TVA et des intérêts compensatoires.

28. Saudaçor a formé un recours devant le Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada contre les actes de recouvrement de la TVA et des intérêts compensatoires, concernant les exercices relatifs aux années 2007 à 2010 au titre desquels un montant total de 5 157 249,72 euros lui est réclamé.

29. Ladite juridiction de première instance a rejeté ce recours au motif, notamment, que la règle de non-assujettissement à la TVA des organismes de droit public, telle que prévue à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112, ne recouvre pas une entité telle que Saudaçor qui, bien qu'elle ait été créée par la RAA, est une société anonyme, distincte de la région, soumise aux règles du droit privé et qui poursuit ses attributions et objectifs de manière indépendante.

30. Saisi d'un pourvoi contre ce jugement, la juridiction de renvoi considère que la question centrale en l'espèce est celle de savoir si une entité telle que Saudaçor peut invoquer la règle de non-assujettissement à la TVA d'organismes de droit public prévue à l'article 2, paragraphe 2, du code de la TVA, dont le contenu correspond à l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112, et d'apprécier si les montants relatifs aux actes litigieux de recouvrement de la TVA sont des transferts budgétaires entre entités publiques.

13 — Les indications contenues dans la décision de renvoi à cet égard ne sont pas très claires, mais il me semble qu'il s'agit d'une information contraignante élaborée par l'administration fiscale dans la procédure A200 2005045, concernant la question de savoir si l'exercice de l'activité de Saudaçor était considéré comme étant réalisé dans le cadre des pouvoirs d'autorité relevant de l'article 2, paragraphe 2, du code de la TVA ou, dans le cas contraire, de quoi relevaient son activité et son entreprise aux fins de la TVA. Le gouvernement portugais a, au cours de l'audience, affirmé que Saudaçor aurait elle-même demandé cette information contraignante.

31. Elle estime que, s'il est clairement établi dans la jurisprudence de la Cour que seules sont exclues de l'assujettissement à la TVA les activités d'organismes de droit public agissant en qualité d'autorités publiques, cette jurisprudence ne permet pas de déterminer si une entité telle que Saudaçor, eu égard à son statut juridique en tant que société anonyme issue de la transformation d'une entité étatique, relève de ladite notion d'organisme de droit public et si, dans ce contexte, la portée de cette notion coïncide avec celle de la notion d'organisme de droit public telle que définie à l'article 1er, paragraphe 9, de la directive 2004/18, comme soutenu par Saudaçor.

32. Éprouvant des doutes quant à l'interprétation de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112, le Supremo Tribunal Administrativo a, par décision du 12 mars 2014, décidé de surseoir à statuer dans l'affaire au principal et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) La notion d'organisme de droit public au sens de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive [2006/112] doit-elle être interprétée par le juge national à la lumière de la notion d'organisme de droit public, aux fins de l'article 1er, paragraphe 9, de la directive [2004/18]?

2) Une entité constituée sous la forme d'une société anonyme, à capitaux exclusivement publics, détenue à 100 % par la Région autonome des Açores, et dont l'objet social consiste en l'activité de conseil et de gestion dans le cadre du service régional de santé ayant en vue la mise en œuvre et la rationalisation de ce service, conformément aux contrats de plan conclus avec ladite région, qui lui a délégué ses pouvoirs d'autorité publique en matière de santé – et à qui il incombe, à l'origine, de fournir le service public de la santé – relève-t-elle de la notion d'organisme de droit public agissant en tant qu'autorité publique, au sens de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive [2006/112]?

3) À la lumière de cette directive, la contrepartie reçue par cette société, correspondant au transfert de fonds nécessaires à l'exécution de contrats de plan, peut-elle être considérée comme une rétribution obtenue pour les services fournis aux fins de l'assujettissement à la TVA?

4) En cas de réponse affirmative, cette société remplit-elle les conditions nécessaires pour bénéficier de la règle de non-assujettissement à la TVA visée à l'article 13, paragraphe 1, de la directive [2006/112]?»

33. Des observations écrites ont été présentées par Saudaçor, les gouvernements portugais et du Royaume-Uni, ainsi que par la Commission, lesquels ont tous été représentés à l'audience qui s'est tenue le 19 mars 2015.

IV – Analyse

A – *Observations liminaires*

34. Avant d'entamer l'examen des questions préjudicielles, j'examinerai l'ordre dans lequel il convient de les traiter. Saudaçor a proposé d'examiner en premier lieu la troisième question, qui concerne le point de savoir si la contrepartie versée par la RAA est une rétribution obtenue pour les services fournis. Selon Saudaçor, il s'agit d'une question concernant la nature de ses activités, lesquelles ne seraient pas «économiques» au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

35. Les articles 9 et 13 de la directive 2006/112 font partie du titre III de ladite directive, intitulé «Assujettis». Ce titre III contient les règles concernant l'assujettissement en général ainsi que les cas particuliers, tels que le groupement TVA et les règles concernant les autorités publiques.

36. Je relève, à cet égard, que l'article 9 de la directive 2006/112 énonce la règle générale, tandis que l'article 13 est une règle d'exonération [14]. Selon la jurisprudence de la Cour, l'application de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 implique la constatation préalable du caractère économique de l'activité considérée [15].

37. La notion d'activité économique figurant à l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 est liée à l'article 2 de ladite directive, car, pour qu'une activité puisse être qualifiée d'économique, elle doit être effectuée à titre onéreux. Lorsque l'activité d'un prestataire consiste à fournir exclusivement des prestations sans contrepartie directe, il n'existe pas de base d'imposition et ces prestations ne sont donc pas soumises à la TVA. Les activités économiques des assujettis sont nécessairement des activités exercées dans le but d'obtenir une contre-valeur ou susceptibles d'être compensées par une contre-valeur [16].

38. Ainsi, à mon sens, la Cour ne devrait trancher que deux questions juridiques pour pouvoir donner des réponses utiles à la juridiction a quo.

39. En effet, la solution du litige au principal dépend, en premier lieu, de la question de savoir si une entité telle que Saudaçor doit être considérée comme assujettie, la réponse à cette question dépendant, à son tour, du point de savoir si ses activités revêtent ou non un caractère économique, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112. Pour répondre à cette question, il convient d'examiner si la rémunération versée par la RAA représente la contrepartie obtenue pour les services fournis par Saudaçor.

40. En second lieu, si Saudaçor doit être considérée comme étant assujettie, il conviendrait d'examiner si elle était toutefois exonérée de TVA, en application de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112, en tant qu'organisme de droit public accomplissant des opérations en question en tant qu'autorité publique.

41. C'est dans cet ordre que je propose donc de traiter les questions préjudicielles posées par le Supremo Tribunal Administrativo.

42. Par ailleurs, j'observe que le gouvernement portugais a étayé son allégation selon laquelle l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 ne serait pas pertinent aux fins de l'affaire au principal en soutenant que, dès lors que Saudaçor a réalisé des opérations qui, de son propre aveu, lui permettaient de déduire la TVA pour ses acquisitions, celle-ci ne pourrait plus se prévaloir du droit de non-assujettissement à la TVA de ces mêmes opérations. À cet égard, ce gouvernement a fait référence aux arrêts Cantor Fitzgerald International [17] et MDDP [18]. Il me semble cependant que les informations contenues dans ces arrêts ne sont ni directement transposables à la présente affaire ni même pertinentes pour la solution du litige au principal.

14 — Voir, en ce qui concerne l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive, qui correspond à l'actuel article 13 de la directive 2006/112, arrêt Commission/Pays-Bas (235/85, EU:C:1987:161, point 18).

15 — Voir, en ce sens, arrêts T-Mobile Austria e.a. (C-284/04, EU:C:2007:381, point 48); Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, point 15), et Commission/Finlande (C-246/08, EU:C:2009:671, points 34 et 39).

16 — Arrêts Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, points 10 et 11) et Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, point 12).

17 — Selon cet arrêt (C-108/99, EU:C:2001:526, point 33), un assujetti qui, en vue d'atteindre un but économique déterminé, a le choix entre des opérations exonérées et des opérations taxables doit, dans son propre intérêt, régulièrement prendre sa décision en tenant compte du régime objectif de TVA. Le principe de neutralité fiscale n'implique pas qu'un assujetti qui a le choix entre deux opérations puisse en choisir une et faire valoir les effets de l'autre.

18 — Dans cet arrêt (C-319/12, EU:C:2013:778, point 45 et dispositif), la Cour a dit pour droit qu'un assujetti ne peut prétendre à un droit à déduction de la TVA acquittée en amont si, en raison d'une exonération prévue par le droit national en violation des dispositions du droit de l'Union, ses prestations fournies en aval ne sont pas soumises à la TVA.

43. En effet, selon moi, la notion d'activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 ainsi que la notion d'autres organismes de droit public au sens de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de ladite directive sont des notions fondées sur des éléments objectifs. Le comportement d'une personne, assujettie ou non à la TVA, ne saurait modifier la portée et le champ d'application de ces articles [19].

B – *Sur la nature économique des activités de Saudaçor et sur son assujettissement à la TVA*

44. Le doute de la juridiction de renvoi concernant la nature des prestations de Saudaçor, manifesté dans sa troisième question préjudicielle, résulte de l'affirmation de Saudaçor selon laquelle les rémunérations qui lui ont été versées par la RAA correspondraient à une dotation budgétaire des recettes entre deux personnes morales de droit public, visant à permettre à Saudaçor d'assurer des prestations des services non marchands dans le domaine de la mise en œuvre et de la gestion du service régional de santé.

45. En revanche, selon les autres parties ayant présenté des observations, les montants versés par la RAA à Saudaçor ont un lien direct avec les services que Saudaçor a l'obligation de fournir à la RAA.

46. Pour mémoire, Saudaçor a pour mission de fournir une prestation de services d'intérêt économique général dans le domaine de la santé, dont l'objet est la planification et la gestion du système régional de santé et des systèmes d'information, des infrastructures et des installations qui en relèvent, ainsi que la réalisation de travaux de construction, de conservation, de remise en état et de reconstruction des unités et services de santé [20].

47. Le gouvernement portugais a précisé que l'affaire au principal ne porterait que sur les paiements visés aux clauses 2, sous a), et 5, paragraphe 1, et aux annexes I des contrats de plan pour les périodes 2004-2008 et 2009-2012, relatifs aux services que Saudaçor s'est engagée à fournir à la RAA, dès lors que les avis de recouvrement de TVA contestés dans le litige au principal ne concerneraient que lesdits paiements [21]. En outre, selon ce gouvernement, les services en question sont uniquement des services de soutien technique et administratif, souvent qualifiés de services dits de «back office».

48. En ce qui concerne la réduction de la contribution financière pour l'année 2009 par arrêté du 8 mars 2010, le gouvernement portugais a expliqué qu'il s'agirait de la rectification d'une erreur importante entachant le contrat de plan concernant les années 2009-2012 [22], et non d'une fixation unilatérale par la RAA de la rémunération à payer à Saudaçor, laquelle disposerait par ailleurs d'un conseil d'administration propre et autonome ainsi que de tous pouvoirs de négociation et pouvoirs contractuels.

49. Il convient de rappeler, tout d'abord, que, selon l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112, est considérée comme «activité économique» toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, et, en particulier, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. Selon la jurisprudence, l'analyse de ces définitions met en évidence l'étendue du champ d'application couvert par la notion

19 — Il convient en outre de noter qu'il appartient, en tout état de cause, au juge national de refuser le bénéfice du droit à déduction de la TVA d'un opérateur s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement (voir, en ce sens, arrêt Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, points 33 et 34).

20 — Voir point 12 des présentes conclusions.

21 — Selon ce même gouvernement, Saudaçor peut recevoir de la RAA d'autres montants également en vertu des clauses 2, 5 et 7 des contrats de plan, notamment des subventions versées par la RAA à Saudaçor afin de poursuivre certains objectifs spécifiques importants d'intérêt public.

22 — Ce contrat de plan n'ayant été signé que le 5 mars 2010, le montant de la contribution en question inscrit dans le contrat ne correspondrait pas au montant réel déjà facturé mensuellement et payé pour les services effectivement fournis par Saudaçor en 2009.

d'activités économiques ainsi que le caractère objectif de cette notion, en ce sens que l'activité est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats. Une activité est ainsi, en règle générale, qualifiée d'économique lorsqu'elle présente un caractère permanent et est effectuée contre une rémunération perçue par l'auteur de l'opération [23].

50. Selon une jurisprudence constante, la possibilité de qualifier une opération d'opération à titre onéreux est uniquement subordonnée à l'existence d'un *lien direct* entre la livraison de biens ou la prestation de services et une contrepartie réellement reçue par l'assujetti. Dès lors, une prestation de services n'est effectuée à titre onéreux et n'est dès lors taxable que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire [24].

51. Le fait que l'activité d'un opérateur consiste dans l'exercice de fonctions conférées et réglementées par la loi, dans un but d'intérêt général, est dépourvu de pertinence [25]. Ainsi, un paiement effectué par une autorité publique dans l'intérêt général peut constituer la contrepartie d'une prestation de services au sens de la directive 2006/112. La notion de prestation de services ne dépend pas de la destination que donne au service celui qui le rémunère. Seule la nature de l'engagement pris doit être prise en considération, de sorte que, pour relever du système commun de TVA, un tel engagement doit impliquer une consommation [26].

52. En outre, il n'est même pas nécessaire, pour qu'une prestation de services puisse être considérée comme effectuée à titre onéreux, au sens de la directive 2006/112, que la contrepartie de cette prestation soit obtenue directement de la part du destinataire de celle-ci, la contrepartie pouvant également être obtenue d'un tiers [27]. Tel n'est cependant pas le cas dans l'affaire au principal, parce que le destinataire des services fournis par Saudaçor est la RAA, l'entité publique responsable du système régional de santé des Açores, qui réalise le paiement et est le bénéficiaire de ces services.

53. Enfin, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, lorsque la prestation de services en cause se caractérise, notamment, par la disponibilité permanente du prestataire de services en vue de fournir, le moment venu, les prestations requises, il n'est pas nécessaire, afin de reconnaître l'existence d'un lien direct entre ladite prestation et la contrepartie obtenue, d'établir qu'un paiement se rapporte à une prestation de services individualisée et ponctuelle [28].

54. Selon moi, il résulte d'emblée des contrats de plan, lesquels prévoient explicitement une compensation «en contrepartie de la fourniture des services objet du contrat», qu'il existe un lien direct entre les paiements de la RAA et la prestation des services d'intérêt général effectuée par Saudaçor. Je rappelle que le fait qu'un paiement soit effectué par une autorité publique dans l'intérêt général n'exclut pas la possibilité de le considérer comme la contrepartie d'une prestation de services au sens de la directive 2006/112 [29].

23 — Arrêts Commission/Pays-Bas (235/85, EU:C:1987:161, points 8, 9 et 15); Commission/Grèce (C-260/98, EU:C:2000:429, points 26 et 28) ainsi que Commission/Finlande (C-246/08, EU:C:2009:671, point 37 et jurisprudence citée).

24 — Arrêts Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, points 11 et 12); Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, points 13 et 14); Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, point 39); Commission/Finlande (C-246/08, EU:C:2009:671, point 44); GFKL Financial Services (C-93/10, EU:C:2011:700, points 18 et 19) ainsi que Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, point 37 et jurisprudence citée).

25 — Arrêts Commission/Pays-Bas (235/85, EU:C:1987:161, point 10); Commission/Irlande (C-358/97, EU:C:2000:425, point 31), et Commission/Royaume-Uni (C-359/97, EU:C:2000:426, point 43).

26 — Arrêt Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, point 20).

27 — Arrêts Loyalty Management UK et Baxi Group (C-53/09 et C-55/09, EU:C:2010:590, point 56) et Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, point 34).

28 — Arrêts Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, point 40) et Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, point 36). En l'espèce, selon les contrats de plan, la contribution par la RAA est versée à Saudaçor par douzièmes et, selon le gouvernement portugais, les services de Saudaçor sont également facturés mensuellement.

29 — Arrêt Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, point 20).

55. En outre, selon la jurisprudence de la Cour, la prise en compte de la réalité économique et commerciale constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA. Afin de répondre aux exigences de sécurité juridique, dès lors que la situation contractuelle reflète en principe la réalité économique et commerciale des opérations, les stipulations contractuelles pertinentes constituent habituellement un élément à prendre en considération, à moins qu'il ne s'avère que lesdites stipulations contractuelles constituent un montage purement artificiel qui ne correspond pas à la réalité économique et commerciale des opérations [30]. Tel ne semble pas être le cas dans l'affaire au principal. Les stipulations contractuelles peuvent donc être prises en compte en tant qu'élément d'appréciation.

56. Rien n'indique non plus, en l'espèce, que la contribution reçue par Saudaçor ne corresponde manifestement pas à la valeur réelle du service fourni [31]. En revanche, selon les contrats de plan, le montant de la contribution peut être revu s'il se révèle insuffisant pour l'exécution dudit contrat de plan. Il m'apparaît que de telles révisions augmentant le montant n'ont pas eu lieu au cours des années 2007 à 2010. En revanche, la révision de la contribution financière pour l'année 2009, sous forme de réduction de ladite contribution, a été réalisée dans des circonstances où les montants déjà facturés par Saudaçor, au moment de la signature du contrat de plan pour l'année en question, étaient de près de deux millions d'euros inférieurs au montant prévu dans le contrat de plan signé en 2010.

57. Les activités de Saudaçor, consistant en des services de planification, de gestion et de conseil, ont un caractère permanent et Saudaçor reçoit une rémunération en contrepartie de ses services. Partant, les activités de Saudaçor en cause ont un caractère économique et sont des prestations de services effectuées à titre onéreux. En outre, il convient de souligner que Saudaçor ne fournit aucunement des services de santé publique pour les résidents des Açores. Ces derniers services sont fournis par les entités membres du système régional de santé.

58. Comme les prestations de services en cause dans l'affaire au principal, effectuées par Saudaçor, doivent être considérées comme étant de nature économique, Saudaçor doit être considérée assujettie à la TVA en vertu de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112. Il convient, dès lors, d'interpréter la notion d'organisme de droit public figurant à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 pour pouvoir examiner si Saudaçor peut néanmoins être exonérée de la TVA en tant qu'organisme de droit public agissant en tant qu'autorité publique.

C – *Sur la possibilité d'appliquer l'exonération prévue à l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 aux activités économiques de Saudaçor*

1. Sur le défaut de pertinence de la notion d'«organisme de droit public» au sens de la directive 2004/18 aux fins de l'interprétation de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112

59. Dans l'affaire au principal, Saudaçor a proposé, pour des raisons de cohérence interne du système, d'interpréter la notion d'«autres organismes de droit public», au sens de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112, à la lumière de la notion d'«organisme de droit public», au sens de l'article 1er, paragraphe 9, de la directive 2004/18. Selon Saudaçor, la notion d'organisme de droit public serait une notion transversale dans le droit de l'Union. La juridiction de renvoi cherche à savoir, par sa première question préjudicielle, si une telle interprétation est envisageable.

30 — Arrêt Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, points 42 à 45).

31 — Voir, à cet égard, arrêt Commission/Finlande (C-246/08, EU:C:2009:671, points 49 et 51), selon lequel le lien entre les services d'assistance juridique fournis par les bureaux publics d'assistance juridique et la contre-valeur à payer par les bénéficiaires ne revêtait pas, en l'espèce, le caractère direct requis pour que celle-ci puisse être considérée comme constituant une rémunération de ces services et, partant, pour que ces derniers soient considérés comme des activités économiques, dès lors que la rétribution partielle payée aux bureaux publics par les bénéficiaires ne dépendait que partiellement de la valeur réelle des services fournis.

60. À l'instar des gouvernements portugais et du Royaume-Uni ainsi que de la Commission, je suis d'avis qu'une telle interprétation ne saurait être retenue, pour les raisons exposées ci-dessous.

61. Il convient de rappeler que les articles 9 et 13 de la directive 2006/112 assignent un champ d'application très large à la TVA. La Cour a jugé à maintes reprises qu'il ressort de l'économie et de la finalité de la directive 2006/112, ainsi que de la place de l'article 13 de cette directive dans le système commun de TVA établi par la sixième directive, que toute activité de nature économique est, en principe, imposable [32].

62. En effet, le législateur de l'Union a entendu limiter le champ d'application du non-assujettissement des organismes de droit public pour que soit respectée cette règle générale [33]. L'objectif de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 est ainsi d'exonérer de la TVA uniquement l'exercice des activités économiques accomplies par les organismes de droit public en tant qu'autorités publiques, à l'exclusion de situations où l'exonération provoquerait des «distorsions de concurrence d'une certaine importance» [34].

63. L'article 13 a été considéré, dans la jurisprudence de la Cour, comme une règle d'exonération qu'il convient de replacer dans le contexte général du système commun de TVA [35]. Ainsi, en tant que dérogation au principe de l'assujettissement de toute activité de nature économique, l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 doit faire l'objet d'une *interprétation stricte* [36]. Cela concerne, bien évidemment, également l'interprétation de la notion d'«autres organismes de droit public» figurant audit article 13, paragraphe 1, premier alinéa.

64. En revanche, compte tenu des objectifs visés par les dispositions du droit de l'Union portant coordination des procédures de passation des marchés publics, et en particulier le double objectif d'ouverture à la concurrence et de transparence, il y a lieu de retenir une interprétation large et fonctionnelle de la notion d'«organisme de droit public», au sens de l'article 1er, paragraphe 9, de la directive 2004/18 [37].

65. Force est de constater que les significations, d'une part, de la notion d'«organisme de droit public», aux fins de la directive 2004/18 et, d'autre part, de la notion d'«autres organismes de droit public», aux fins de la directive 2006/112, ne sauraient être identiques, puisque les objectifs de ces deux directives sont très différents. En effet, comme l'a souligné le gouvernement portugais, les objectifs du système commun de TVA seraient compromis si, aux fins de cette taxe, il était possible de retenir une interprétation large de la notion d'«autres organismes de droit public» telle que celle retenue pour l'«organisme de droit public» dans la directive 2004/18 pour des raisons fonctionnelles aux fins du respect des règles de passation des marchés publics. Un tel rapprochement conduirait effectivement à une exonération injustifiée de la TVA d'activités économiques effectuées par les personnes publiques et privées visées à l'article 1er, paragraphe 9, de la directive 2004/18.

32 — Arrêts Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, points 25 à 28 et 38); Commission/Irlande (C-554/07, EU:C:2009:464, point 39), et Commission/Pays-Bas (C-79/09, EU:C:2010:171, point 76).

33 — Arrêt Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, point 38).

34 — Article 13, paragraphe 2, de la directive 2006/112.

35 — Arrêt Commission/Pays-Bas (235/85, EU:C:1987:161, point 18).

36 — Voir, à cet égard, arrêts Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, point 60); Commission/Irlande (C-554/07, EU:C:2009:464, point 42) ainsi que Commission/Espagne (C-154/08, EU:C:2009:695, point 119), et ordonnance Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, point 19).

37 — Voir, notamment, arrêts Adolf Truley (C-373/00, EU:C:2003:110, point 43) et Commission/Espagne (C-214/00, EU:C:2003:276, point 53 et jurisprudence citée).

66. Il convient d'ajouter, comme l'a relevé à juste titre le gouvernement du Royaume-Uni, que le choix du législateur de l'Union de ne pas faire référence, dans la directive 2006/112, à la notion d'«organisme de droit public» telle qu'elle figure dans la directive 2004/18 est délibéré. En effet, dans d'autres contextes, lorsqu'il a estimé approprié de faire le lien entre deux instruments du droit de l'Union, le législateur de l'Union a choisi d'adopter la définition utilisée à la directive 2004/18 au moyen d'une référence croisée [38].

67. Partant, il y a lieu d'interpréter la notion d'«autres organismes de droit public» figurant à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 uniquement au regard de l'économie et de la finalité de ladite directive, ainsi que de la place de ladite disposition dans le système commun de TVA établi par la sixième directive [39].

2. Sur l'interprétation de la notion d'«autres organismes de droit public» et sur la qualification juridique de Saudaçor à cet égard

68. En ce qui concerne les deuxième et quatrième questions préjudicielles, la question essentielle, aux fins de l'interprétation de la notion d'«autres organismes de droit public» au sens de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112, est de savoir s'il s'agit d'une notion autonome du droit de l'Union, comme le soutient le gouvernement du Royaume-Uni, ou plutôt d'une référence implicite aux droits internes des États membres.

69. Je rappelle, tout d'abord, que le législateur de l'Union a choisi de ne pas définir cette notion dans le cadre de la directive 2006/112 et de ne pas opérer de renvoi à la notion d'organisme de droit public, telle qu'elle figure, notamment, dans la directive 2004/18, comme je l'ai déjà exposé au point 66 des présentes conclusions.

70. La notion d'«autres organismes de droit public» figurait déjà à l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive, dont le libellé est identique à celui de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112. Cet article antérieur mentionnait, dans sa version en langue française, «les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public».

71. Les articles 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 et 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive ont également conservé, à cet égard, un libellé identique dans les versions allemande et anglaise. En allemand, l'énumération est la suivante: «Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts», tandis que la version anglaise se lit comme suit: «states, regional and local government authorities and other bodies governed by public law».

38 — Voir, par exemple, article 2, point 8, de la directive 2012/27/UE du Parlement européen et du Conseil, du 25 octobre 2012, relative à l'efficacité énergétique, modifiant les directives 2009/125/CE et 2010/30/UE et abrogeant les directives 2004/8/CE et 2006/32/CE (JO L 315, p. 1); article 2, point 16, du règlement (UE) nº 1303/2013 du Parlement européen et du Conseil, du 17 décembre 2013, portant dispositions communes relatives au Fonds européen de développement régional, au Fonds social européen, au Fonds de cohésion, au Fonds européen agricole pour le développement rural et au Fonds européen pour les affaires maritimes et la pêche, portant dispositions générales applicables au Fonds européen de développement régional, au Fonds social européen, au Fonds de cohésion et au Fonds européen pour les affaires maritimes et la pêche, et abrogeant le règlement (CE) nº 1083/2006 du Conseil (JO L 347, p. 320); ainsi qu'article 2, sous i), du règlement (CE) nº 1698/2005 du Conseil, du 20 septembre 2005, concernant le soutien au développement rural par le Fonds européen agricole pour le développement rural (Feader) (JO L 277, p. 1). Ce dernier règlement a été adopté avant l'adoption de la directive 2006/112 et les deux premiers actes après son adoption, ce qui montre que la pratique du législateur de l'Union à cet égard n'a pas changé.

39 — Arrêt Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, point 25).

72. Il convient cependant de noter que les diverses versions linguistiques ne sont pas tout à fait similaires, puisque la version française énumère, outre les autres organismes de droit public, quatre niveaux d'organismes de droit public, tandis que les versions allemande et anglaise n'en énumèrent que trois. En ce qui concerne les autres versions linguistiques originales dudit article, les versions danoise et italienne énumèrent quatre catégories d'organismes à l'instar de la version française, tandis que la version néerlandaise en énumère cinq: «de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen».

73. L'approche suivie pour établir cette liste n'a pas été expliquée dans l'exposé des motifs de la proposition de sixième directive [40], mais plusieurs versions linguistiques [41] de la proposition initiale de la sixième directive ont été modifiées avant l'adoption de ladite directive pour ajouter le mot «autres» [42].

74. Au vu des divergences linguistiques ainsi que de la présence du mot «autres» dans la liste, il me semble clair que ladite liste a pour objet d'énumérer, de manière non exhaustive, les organismes pouvant être exonérés de la TVA en vertu de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112. Dès lors, les États, les régions, les départements et les communes ne sont que des exemples d'organismes susceptibles d'être exonérés.

75. Je considère donc que la notion d'«autres organismes de droit public» figurant dans la disposition en question a pour seule fonction de faire apparaître le caractère exemplatif de cette disposition. L'existence de divergences linguistiques quant au nombre et à la désignation des organismes ou entités susceptibles d'être exonérés corrobore cette analyse.

76. Partant, il me semble que la liste à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 fait implicitement référence aux législations des États membres en ce qui concerne la notion d'«autres organismes de droit public».

77. Le gouvernement du Royaume-Uni a, au cours de l'audience, soutenu que la notion d'organisme de droit public est une notion autonome du droit de l'Union. Selon ce gouvernement, si cette notion dépendait uniquement des législations des États membres, cela pourrait lui conférer une portée trop large. La qualification d'une entité comme organisme de droit public au sens de la législation nationale ne serait pas dépourvue de pertinence, mais elle ne serait pas décisive.

78. Il est vrai que, à première vue, la jurisprudence de la Cour semble corroborer cette thèse du gouvernement du Royaume-Uni. En effet, selon la Cour, si la désignation d'un organisme par le droit administratif d'un État membre en tant qu'organisme de droit public est certes pertinente pour déterminer son traitement aux fins de la TVA, elle ne peut pas être considérée comme étant décisive lorsque la nature réelle et la substance de l'activité que cet organisme exerce révèlent que les conditions strictes pour l'application de cette règle de non-assujettissement ne sont pas remplies [43].

40 — Explanatory Memorandum [COM(73) 950, du 20 juin 1973].

41 — Notamment les versions française, allemande, italienne et néerlandaise.

42 — Voir proposition de la sixième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxes sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, présentée par la Commission au Conseil le 29 juin 1973 (JO 1973, C 80, p. 1).

43 — Arrêt Commission/Espagne (C-154/08, EU:C:2009:695, point 119).

79. Toutefois, cette affaire Commission/Espagne portait sur une situation où la désignation d'un organisme, par la législation nationale, en tant qu'organisme de droit public ne correspondait pas à sa nature et aux activités réellement exercées par cet organisme, dès lors que les opérateurs en cause n'étaient pas intégrés dans l'organisation de l'administration publique et exerçaient leurs activités dans le cadre d'une profession assimilée à une profession libérale. Ainsi, l'interprétation retenue dans cette affaire particulière était nécessaire pour assurer une interprétation stricte de toute règle d'exonération, telle celle de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 [44].

80. En revanche, il me semble difficilement concevable qu'un organisme relevant du droit privé en vertu de la législation nationale puisse être qualifié d'organisme de droit public aux fins du droit de l'Union. Dès lors qu'il n'existe pas une définition de «droit public» au niveau du droit de l'Union, il y a, en effet, lieu de se reporter aux règles du droit public de chaque État membre.

81. Or, comme je l'ai déjà indiqué au point 63 des présentes conclusions, l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112, en tant que dérogation au principe de l'assujettissement de toute activité de nature économique, doit faire l'objet d'une interprétation stricte. Ainsi, cette disposition peut servir, de concert avec le critère cumulatif de l'accomplissement d'activités en tant qu'autorité publique, à limiter, mais non à élargir une qualification d'organisme de droit public en droit national, lorsque celle-ci conduirait à une exonération de la TVA non conforme à l'esprit de la directive 2006/112 et aux objectifs de son article 13.

82. Il s'ensuit, selon moi, que l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 ne peut pas être interprété en ce sens qu'un organisme privé au sens de la législation nationale pourrait être qualifié d'organisme de droit public en vertu du droit de l'Union. Les États membres doivent pouvoir avoir le droit de définir les «autres organismes de droit public» de manière stricte, sans que le droit de l'Union puisse étendre cette définition aux autres organismes qui, conformément aux dispositions de droit national applicables, sont de nature privée. Selon moi, la position de la Cour dans ledit arrêt Commission/Espagne [45] ne remet pas en cause cette conclusion.

83. Qui plus est, en prenant en compte l'ensemble des considérations qui précèdent, il me semble que la limitation d'une définition nationale d'un organisme de droit public qui ne refléterait pas la nature réelle et la substance des activités d'un tel organisme pourrait s'effectuer également par le truchement de la deuxième condition cumulative requise pour l'application de cette règle de non-assujettissement, à savoir la condition selon laquelle l'organisme en question doit agir en tant qu'autorité publique. L'accomplissement des activités «en tant qu'autorités publiques» au sens de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 constitue une notion autonome du droit de l'Union. En effet, selon l'arrêt Commission/Espagne, pour l'application de cette règle de non-assujettissement à un organisme, il convient de prendre en compte, outre la désignation de cet organisme figurant dans le droit national, «la nature réelle et la substance de l'activité que cet organisme exerce» [46]. La «substance de l'activité» peut s'entendre, selon moi, comme une référence directe à la condition concernant l'accomplissement des activités «en tant qu'autorité publique».

44 — Voir point 63 des présentes conclusions. Toutefois, il convient de noter que l'interprétation «stricte» ne signifie pas nécessairement une interprétation «restrictive». En effet, les exonérations de la TVA devraient faire l'objet d'une interprétation stricte, mais sans que cette interprétation les minimise pour autant. L'interprétation des limitations des exonérations de la TVA n'a pas lieu d'être étroite, pas plus qu'elle ne saurait cependant aller au-delà de leurs termes. Les exonérations, comme les éventuelles limitations dont elles sont assorties, doivent être interprétées de façon à ce que l'exonération s'applique au cas auquel elle était censée s'appliquer, sans plus (voir, à cet égard, conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Zoological Society, C-267/00, EU:C:2001:698, point 19).

45 — C-154/08, EU:C:2009:695.

46 — Ibidem (point 119).

84. En ce qui concerne le critère cumulatif de l'accomplissement des activités en tant qu'autorités publiques, il ressort d'une jurisprudence bien établie que les activités accomplies en tant qu'autorités publiques au sens de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 sont celles accomplies par les organismes de droit public dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier, à l'exclusion des activités qu'ils exercent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés. Il appartient au juge national de qualifier les activités en cause au regard de ce critère [47].

85. À cet égard, selon la jurisprudence, ce sont les modalités d'exercice des activités qui permettent de déterminer la portée du non-assujettissement des organismes publics. En effet, dans la mesure où l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 subordonne le non-assujettissement des organismes de droit public à la condition qu'ils agissent «en tant qu'autorités publiques», il exclut du non-assujettissement les activités qu'accomplissent ces organismes non pas en leur qualité de sujets de droit public, mais en tant que sujets de droit privé. Cependant, le seul critère permettant de distinguer avec certitude ces deux catégories d'activités est, par conséquent, le régime juridique applicable en vertu du droit national [48]. Ainsi, la qualification d'une opération d'«activité en tant qu'autorité publique» dépend, elle aussi, dans une certaine mesure, du droit national applicable.

86. Il convient de rappeler que la jurisprudence pose clairement le principe selon lequel les *opérateurs de droit privé* ne peuvent pas être exonérés de la TVA en vertu de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112, même si leurs activités consistent en l'accomplissement d'actes relevant de prérogatives de l'autorité publique [49]. Ainsi, si un opérateur donné n'est pas intégré dans l'organisation de l'administration publique, son activité est exercée non pas en tant qu'organisme de droit public, mais sous la forme d'une activité accomplie dans le cadre d'une profession assimilée à une profession libérale [50]. Partant, l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 ne peut pas être appliqué à une société privée, même si celle-ci est entièrement détenue par un organisme de droit public [51].

87. Je rappelle que Saudaçor est une société anonyme et, selon l'article 4, paragraphe 1, du décret législatif régional nº 41/2003/A, régie notamment par le régime juridique du secteur des entreprises d'État et *par le droit privé*. Aussi, aux termes de l'article 7 du décret-loi nº 558/99, régissant le régime juridique des entreprises d'État, les entreprises publiques sont régies *par le droit privé*.

88. Ainsi, dans la mesure où Saudaçor est, en tant que société anonyme à capitaux exclusivement publics qui n'est pas intégrée dans l'organisation de l'administration publique, en vertu de la législation interne applicable régie par le droit privé, ce qu'il appartient en tout état de cause à la juridiction de renvoi de vérifier, et imposée et taxée conformément au régime commun, elle est un opérateur de droit privé.

47 — Voir, notamment, arrêts Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (231/87 et 129/88, EU:C:1989:381, point 16); Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (C-4/89, EU:C:1990:204, point 8); Commission/France (C-276/97, EU:C:2000:424, point 40); Commission/Irlande (C-358/97, EU:C:2000:425, point 38); Commission/Royaume-Uni (C-359/97, EU:C:2000:426, point 50); Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, point 17), et Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, point 21).

48 — Voir, en ce sens, arrêts Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (231/87 et 129/88, EU:C:1989:381, point 15) et Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (C-4/89, EU:C:1990:204, point 10).

49 — Arrêts Commission/France (C-276/97, EU:C:2000:424, points 45 et 46); Commission/Irlande (C-358/97, EU:C:2000:425, points 43 et 44) ainsi que Commission/Royaume-Uni (C-359/97, EU:C:2000:426, points 55 et 56).

50 — Idem, ainsi qu'arrêt Commission/Espagne (C-154/08, EU:C:2009:695, point 115). Dans l'arrêt CO.GE.P. (C-174/06, EU:C:2007:634, points 24 et 25), la Cour a constaté que la situation d'un établissement public à caractère économique qui agit non pas au nom et pour le compte de l'État, mais en son nom propre et en adoptant des décisions autonomes ne remplissait pas les conditions cumulatives requises pour que puisse jouer la règle de non-assujettissement figurant à l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive.

51 — Voir, à cet égard, rapport final de la Commission, du 1er mars 2011, intitulé «VAT in the public sector and exemptions in the public interest», Final report for TAXUD/2009/DE/316, p. 41.

89. Partant, une telle société anonyme ne peut pas être qualifiée d'organisme de droit public au sens de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 et, ainsi, ses activités en cause ne peuvent pas être exonérées de la TVA en vertu dudit article. Le fait que Saudaçor dispose, pour l'accomplissement de certaines de ses tâches, des mêmes pouvoirs d'autorité que la RAA est sans incidence sur cette constatation.

90. Je rappelle que pour que l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 soit applicable, deux conditions doivent être remplies cumulativement, à savoir l'exercice d'activités par un organisme de droit public et l'exercice d'activités accomplies en tant qu'autorité publique [52]. La première condition n'étant pas remplie en l'espèce, il n'est donc pas nécessaire d'examiner les activités de Saudaçor par rapport à la deuxième condition.

V – Conclusion

91. Au vu des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre aux questions préjudicielles posées par le Supremo Tribunal Administrativo de la manière suivante:

En ce qui concerne la troisième question, dans une situation telle que celle en cause dans le litige au principal, les «contributions financières» versées en vertu d'un contrat de plan «en contrepartie de la fourniture des services objet du contrat» par une entité publique à une société anonyme régie par le droit privé dont elle détient 100 % du capital constituent la contrepartie des services fournis par cette société anonyme à cette entité publique.

En ce qui concerne la première question, la notion d'«autres organismes de droit public» au sens de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, ne peut pas être interprétée à la lumière de la notion d'«organisme de droit public», telle que définie à l'article 1er, paragraphe 9, de la directive 2004/18/CE du Parlement européen et du Conseil, du 31 mars 2004, relative à la coordination des procédures de passation des marchés publics de travaux, de fournitures et de services.

En ce qui concerne les deuxième et quatrième questions, en application de la directive 2006/112, une société anonyme à capitaux exclusivement publics qui n'est pas intégrée dans l'organisation de l'administration publique et qui est régie par le droit privé et imposée et taxée conformément au régime commun, en vertu de la législation interne applicable, ne peut pas être qualifiée d'organisme de droit public, au sens de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de cette directive.

52 — Voir, notamment, arrêts Commission/France (C-276/97, EU:C:2000:424, point 39) et Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, point 19).