Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

29 octobre 2015*

«Renvoi préjudiciel — Taxe sur la valeur ajoutée — Directive 2006/112/CE — Article 13, paragraphe 1 — Non-assujettissement — Notion d''organisme de droit public' — Société anonyme chargée de la fourniture de services en matière de planification et de gestion du service de santé de la région autonome des Açores — Détermination des modalités de ces services, y compris de leur rémunération, dans des contrats de programme conclus entre cette société et cette région»

Dans l'affaire C-174/14,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême, Portugal), par décision du 12 mars 2014, parvenue à la Cour le 9 avril 2014, dans la procédure

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

contre

Fazenda Pública,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. L. Bay Larsen, président de la troisième chambre, faisant fonction de président de la quatrième chambre, MM. J. Malenovský et M. Safjan, M[mes] A. Prechal (rapporteur) et K. Jürimäe, juges,

avocat général: M. N. Jääskinen,

greffier: M[me] M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 19 mars 2015,

considérant les observations présentées:

— pour Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA, par M[es] G. Leite de Campos, M. Clemente et J. Batista Pereira, advogados,

— pour le gouvernement portugais, par MM. L. Inez Fernandes et R. Campos Laires, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. L. Christie, en qualité d'agent, assisté de M. P. Mantle, barrister,

* Langue de procédure: le portugais.

— pour la Commission européenne, par M. P. Guerra e Andrade et M^me^ L. Lozano Palacios, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 25 juin 2015,

rend le présent

Arrêt

1 La demande préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 1^er^, 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 (JO L 134, p. 114), et 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 (JO L 347, p. 1).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA (ci-après «Saudaçor») à la Fazenda Pública (Trésor public) au sujet de l'assujettissement de cette société à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) au titre de ses activités en matière de planification et de gestion du service de santé de la région autonome des Açores (ci-après la «RAA»).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 La directive 2006/112 a abrogé et remplacé, à compter du 1^er^ janvier 2007, la législation communautaire existante en matière de TVA, notamment 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 (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

4 Aux termes des premier et troisième considérants de la directive 2006/112, la refonte de la sixième directive était nécessaire afin de présenter toutes les dispositions applicables de façon claire et rationnelle dans une structure et une rédaction remaniées sans apporter, en principe, de changement de fond.

5 L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 dispose ce qui suit:

«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».

6 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.

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.»

7 L’article 13 de ladite directive prévoit:

«1. 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.

2. Les États membres peuvent considérer comme activités de l’autorité publique les activités des organismes de droit public, lorsqu’elles sont exonérées en vertu des articles 132 [...]»

8 Aux termes de l’article 1er, paragraphe 9, de la directive 2004/18:

«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. [...]»

Le droit portugais

La réglementation en matière de TVA

9 L’article 2, paragraphe 2, du code de la TVA (Código do IVA) 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 prérogatives de puissance publique, 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.

Le régime juridique de Saudaçor

11 Saudaçor a été établi par le décret législatif régional nº 41/2003/A de la RAA, portant transformation de l'institut de gestion financière de la santé de la région autonome des Açores en société anonyme à capitaux exclusivement publics dénommée SAUDAÇOR — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA et modification du décret législatif régional nº 28/99/A du 31 juillet (Decreto Legislativo Regional n.º 41/2003/A, Transforma o Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açores em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, passando a designar-se SAUDAÇOR — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores, SA, e altera o Decreto Legislativo Regional n.º 28/99/A, de 31 de Julho), du 17 octobre 2003, (*Diário da República* I, série A, nº 257, du 6 novembre 2003, p. 7430), son capital social étant détenu à 100 % par ladite région.

12 En vertu de l'article 2, paragraphe 1, dudit décret législatif régional, 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 des services de santé, notamment dans des domaines couverts par des catastrophes naturelles et dans des zones considérées comme des zones à risque.

13 Aux termes de l'article 3 du 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 service régional de santé;

b) fournir des biens et des services aux entités membres du service régional de santé;

c) attribuer des financements aux unités de santé, conformément aux objectifs de prestation de soins sur lesquels chaque unité s'est contractuellement engagée;

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

e) évaluer la gestion économico-financière des institutions et des services intégrés dans le service régional de santé 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 service régional de santé;

g) réaliser des travaux concernant le service régional de santé dont la réalisation est opportune pour l'intérêt public;

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

14 L'article 4, paragraphe 1, dudit décret législatif régional dispose que Saudaçor est régie par cet acte, par les statuts annexés, par le régime juridique des entreprises publiques tel que prévu par le décret-loi nº 558/99 (Decreto-Lei n.º 558/99), du 17 décembre 1999 (*Diário da República* I, série A, nº 292, du 17 décembre 1999, p. 9012), et par le droit privé. Aux termes de l'article 4, paragraphe 2, du même décret législatif régional, 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 prérogatives de puissance publique que la RAA et énumère ensuite, à titre d'exemple, certaines de ces prérogatives dont celle de procéder à des expropriations.

16 Aux termes de l'article 7, paragraphe 3, du décret-loi nº 558/99, tel que modifié, les entreprises publiques sont imposées et taxées, directement et indirectement, conformément au régime commun. Une disposition identique figure à l'article 9, paragraphe 2, du décret-législatif régional nº 7/2008/A, portant régime des entreprises du secteur public de la région autonome des Açores (Decreto Legislativo Regional n.º 7/2008/A, Regime do sector público empresarial da Região Autónoma dos Açores), du 5 mars 2008 (*Diário da República* I, série A, nº 58, du 24 mars 2008, p. 1649), s'agissant des entreprises publiques régionales.

17 Saudaçor exerce ses activités dans le cadre de contrats de programme conclus, conformément à l'article 21, paragraphe 1, de ses statuts, avec le gouvernement de la RAA, dans lesquels sont définis, notamment, les services qu'elle doit fournir dans le domaine de la planification et de la gestion du service régional de santé, ainsi que la compensation, dénommée «contribution financière», due par cette région en contrepartie de ces services et visant à couvrir les frais de fonctionnement de Saudaçor.

18 Ainsi, un premier contrat de programme a été conclu le 23 juillet 2004, couvrant la période 2004-2008, lequel prévoyait une compensation globale de 15 905 000 euros, dont une somme de 3 990 000 euros pour l'année 2007 et une somme de 4 050 000 euros pour l'année 2008. La clause 5 de ce contrat stipulait que ce montant global pourrait être revu par arrêté conjoint des membres du gouvernement chargés des finances et de la santé si, du fait d'un changement dû aux circonstances, ledit montant était manifestement insuffisant pour permettre l'exécution dudit contrat. Un second contrat de programme a été conclu le 1er janvier 2009, couvrant la période 2009-2012, lequel prévoyait une compensation annuelle de 8 500 000 euros ainsi qu'une clause de révision similaire à celle stipulée dans le contrat précédent. Par arrêté conjoint du 8 mars 2010 des membres du gouvernement de la RAA chargés des finances et de la santé, ce montant a été réduit à 6 599 147 euros pour l'année 2009.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

19 Le 2 mars 2011, le Trésor public a établi un projet de rapport de contrôle proposant des rectifications concernant la TVA due par Saudaçor au titre des exercices 2007 à 2010 pour un montant total de 4 750 586, 24 euros.

20 Le 6 avril 2011, après l'audition de Saudaçor, le rapport de contrôle a été adopté.

21 Dans ce rapport, le Trésor public a notamment considéré que, compte tenu de son régime juridique, Saudaçor ne pouvait invoquer la règle de non-assujettissement à la TVA des organismes de droit public prévue à 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.

22 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 programme concernent des domaines d'activité qui relèvent de l'initiative privée, ce qui implique que le non-assujettissement à la TVA pourrait donner lieu à des distorsions de concurrence. Tel serait, par exemple, le cas de la gestion et de la maintenance du système informatique de santé de la région. Il s'agirait en réalité d'une activité de nature économique, de sorte que les contributions fixées par les contrats de programme et versées en contrepartie de ces services par les autorités régionales seraient soumises à la TVA. Saudaçor aurait d'ailleurs admis son assujettissement à cette taxe dans la mesure où elle réclame une somme totale de 2 300 273, 17 euros au titre de déductions de la TVA sur ses achats de biens et de services.

23 Saudaçor a formé un recours devant le Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (tribunal administratif et fiscal de Ponta Delgada, Portugal) contre les actes de liquidation de la TVA et des intérêts compensatoires concernant les exercices 2007 à 2010 pour lesquels un montant total de 5 157 249, 72 euros lui est réclamé.

24 Par son jugement, ladite juridiction a rejeté ce recours au motif, notamment, que, aux fins de l'interprétation de la règle de non-assujettissement à la TVA des organismes de droit public prévue à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112, il n'y a pas lieu de se référer à la notion d'«organisme de droit public» définie, dans le cadre du droit des marchés publics, à l'article 1er, paragraphe 9, de la directive 2004/18 dès lors que l'acception de cette dernière notion est large alors que la notion d'«organisme de droit public», au sens de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112, doit être interprétée de manière stricte dans le cadre de l'application de la règle de non-assujettissement à la TVA puisque celle-ci constitue une exception à la règle générale de taxation de toute activité économique.

25 Selon la même juridiction, cette règle de non-assujettissement à la TVA 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.

26 Le Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (tribunal administratif et fiscal de Ponta Delgada) a également considéré que les services prestés par Saudaçor dans le cadre des contrats de programme constituent une activité de nature économique dès lors qu'ils sont fournis à titre onéreux. Les contributions versées par la RAA représenteraient en effet la contrepartie des services fournis par Saudaçor et ne pourraient être considérées comme constituant des transferts entre entités publiques.

27 Saisie d'un pourvoi contre ce jugement, la juridiction de renvoi considère que la question centrale se posant dans l'affaire au principal 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 celui de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 et de déterminer si les montants relatifs aux actes de liquidation de la TVA considérés sont des transferts budgétaires entre entités publiques.

28 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 cette notion d'organisme de droit public. Se poserait notamment la question de savoir si la portée de ladite notion coïncide avec celle de la notion d'«organisme de droit public» telle que prévue à l'article 1er, paragraphe 9, de la directive 2004/18 dans le cadre des définitions des différentes catégories de «pouvoirs adjudicateurs».

29 Dans ces conditions, le Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer 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 [...] 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?

2) Une entité constituée sous la forme d'une société anonyme, à capitaux exclusivement publics, détenue à 100 % par la RAA, 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 programme 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 des contrats de programme, 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?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la troisième question

30 Par sa troisième question, qu'il convient d'examiner en premier lieu, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que constitue une activité économique, au sens de cette disposition, une activité telle que celle en cause au principal, consistant, pour une société, à fournir à une région des services en matière de planification et de gestion du service régional de santé conformément aux contrats de programme conclus entre cette société et cette région.

31 La Cour a déjà jugé qu'il ressort de l'économie et de la finalité de ladite directive, ainsi que de la place de l'article 13 de la même directive dans le système commun de TVA établi par la sixième directive, que toute activité de nature économique est, en principe, imposable. Sont soumises à la TVA, en règle générale et conformément à l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112, les prestations de services fournies à titre onéreux, y compris celles fournies par les organismes de droit public. Les articles 9 et 13 de cette directive assignent ainsi un champ d'application très large à la TVA (arrêt Commission/Pays-Bas, C-79/09, EU:C:2010:171, point 76 et jurisprudence citée).

32 La possibilité de qualifier une prestation de services d'opération à titre onéreux suppose uniquement l'existence d'un lien direct entre cette prestation et une contrepartie réellement reçue par l'assujetti. Un tel lien direct est établi lorsqu'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire (voir, notamment, arrêt Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, point 37 et jurisprudence citée).

33 Compte tenu de la nature de l'analyse à effectuer et ainsi que la Cour l'a déjà jugé, il appartient au juge national de qualifier les activités en cause au principal au regard des critères dégagés par la Cour (arrêt Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, point 23, et ordonnance Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, point 18).

34 En l'occurrence, il appartient au juge de renvoi de vérifier s'il ressort des éléments du dossier et en particulier des contrats de programme conclus entre Saudaçor et la RAA que les activités de cette société sont effectuées à titre onéreux et, partant, ont un caractère économique. Néanmoins, la Cour peut fournir à cette juridiction, au vu des informations contenues dans la décision de renvoi, les éléments d'interprétation susceptibles de lui permettre de statuer.

35 À cet égard, il ressort de ladite décision que, aux termes mêmes desdits contrats, la RAA est tenue de verser à Saudaçor, «en contrepartie» des services en matière de planification et de gestion du service régional de santé devant être fournis par celle-ci, une compensation, dénommée «contribution financière», dont le montant est spécifié dans ces contrats.

36 Au regard de la nature permanente et continue des prestations de planification et de gestion fournies par Saudaçor, la circonstance que cette compensation est fixée non pas en fonction de prestations individualisées mais de manière forfaitaire et sur une base annuelle visant à couvrir les frais de fonctionnement de cette société n'est en soi pas de nature à affecter le lien direct existant entre la prestation de services effectuée et la contrepartie reçue dont le montant est déterminé à l'avance et selon des critères bien établis (voir, en ce sens, arrêt Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, points 36 et 37).

37 L'existence de ce lien direct ne semble pas non plus pouvoir être mise en doute en raison du fait que les contrats de programme conclus entre Saudaçor et la RAA comportent certaines clauses qui prévoient que le montant de la compensation due à Saudaçor peut être ajusté lorsque, en raison d'un changement de circonstances, ce montant s'avère manifestement insuffisant pour permettre l'exécution de ces contrats.

38 En effet, dans la mesure où ces clauses visent à déterminer à l'avance le niveau de cette compensation selon des critères bien établis qui garantissent que ce niveau soit suffisant pour couvrir les frais de fonctionnement de Saudaçor, il peut être considéré que celles-ci ont pour objet d'adapter le montant de la contrepartie forfaitaire aux prestations fournies de manière continue et permanente par cette société. En outre, si, ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, pour l'année 2009, la compensation annuelle initialement prévue a été réduite par la RAA, le gouvernement portugais a expliqué, lors de l'audience, sans être contredit par Saudaçor, que cette réduction visait uniquement à corriger une erreur manifeste de calcul.

39 Le lien direct existant entre la prestation de services effectuée et la contrepartie reçue ne semble pas non plus pouvoir être remis en cause en raison du fait que, ainsi que le soutient Saudaçor, l'activité de cette dernière a pour objet d'exécuter une obligation constitutionnelle incombant exclusivement et directement à l'État en vertu de la constitution portugaise, à savoir l'obligation de mettre en œuvre un service national de santé universel et potentiellement gratuit devant être essentiellement financé par des ressources publiques.

40 En effet, en vertu de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, est considéré comme assujetti quiconque exerce, de façon indépendante, une activité économique, quels que soient les buts et les résultats de cette activité.

41 Par ailleurs, si l'objectif de la mise en œuvre d'un service national de santé universel et potentiellement gratuit devant être essentiellement financé par des ressources publiques est pris en compte dans le cadre du système commun de TVA, dans la mesure où, en vertu de l'article 132, paragraphe 1, de

ladite directive, certaines prestations de soins assurées, notamment, par des organismes de droit public, doivent être exonérées de la TVA, il est constant que l'activité de planification et de gestion du service régional de santé en cause au principal ne relève pas de l'une de ces exonérations.

42 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la troisième question que l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que constitue une activité économique, au sens de cette disposition, une activité telle que celle en cause au principal, consistant, pour une société, à fournir à une région des services en matière de planification et de gestion du service régional de santé conformément aux contrats de programme conclus entre cette société et ladite région.

Sur les première, deuxième et quatrième questions

43 Par ses première, deuxième et quatrième questions, qu'il convient d'examiner ensemble et en second lieu, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que relève de la règle de non-assujettissement à la TVA, prévue par cette disposition, une activité telle que celle en cause au principal, consistant, pour une société, à fournir à une région des services en matière de planification et de gestion du service régional de santé conformément aux contrats de programme conclus entre cette société et ladite région, dans l'hypothèse où cette activité constitue une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, de cette directive.

44 Dans ce contexte, la juridiction de renvoi demande si, ainsi que le soutient Saudaçor, la notion d'«autres organismes de droit public», au sens de l'article 13, paragraphe 1, de ladite directive, doit être interprétée en ayant recours à la définition de la notion d'«organisme de droit public» énoncée à l'article 1er, paragraphe 9, de la directive 2004/18.

45 Une telle interprétation de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 ne saurait être retenue.

46 En effet, en définissant de manière large la notion d'«organisme de droit public» et, par voie de conséquence, celle de «pouvoirs adjudicateurs», l'article 1er, paragraphe 9, de la directive 2004/18 vise à délimiter le champ d'application de cette directive de manière suffisamment étendue afin d'assurer que les règles en matière, notamment, de transparence et de non-discrimination s'imposant dans le cadre de la passation de marchés publics s'appliquent à un ensemble d'entités étatiques qui ne font pas partie de l'administration publique mais qui sont néanmoins contrôlées par l'État, notamment au moyen de leur financement ou de leur gestion.

47 Or, le contexte dans lequel s'insère la notion d'«autres organismes de droit public» figurant à l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 est foncièrement différent.

48 En effet, cette notion ne vise pas à définir le champ d'application de la TVA mais opère au contraire une dérogation à la règle générale sur laquelle se fonde le système commun de cette taxe, à savoir celle selon laquelle le champ d'application de ladite taxe est défini de manière très large comme couvrant toutes les prestations de services fournies à titre onéreux, y compris celles fournies par les organismes de droit public (voir, en ce sens, arrêt Commission/Pays-Bas, C-79/09, EU:C:2010:171, points 76 et 77).

49 En tant que dérogation à la règle générale de l'assujettissement à la TVA de toute activité de nature économique, l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 est d'interprétation stricte (voir, notamment, arrêt Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, point 60, ainsi que ordonnance Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, point 19).

50 Il s'ensuit qu'il y a lieu, en l'absence d'indications dans le texte même de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112, de prendre en considération l'économie et la finalité de cette directive, ainsi que la place de cette disposition dans le système commun de TVA établi par ladite directive (voir, par analogie, arrêt Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, point 25).

51 Ainsi qu'il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour, une analyse de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 à la lumière des objectifs de cette directive met en évidence que deux conditions doivent être remplies cumulativement pour que la règle du non-assujettissement joue, à savoir l'exercice d'activités par un organisme public et l'exercice d'activités accomplies en tant qu'autorité publique (voir en ce sens, notamment, ordonnance Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, point 16 et jurisprudence citée, ainsi que arrêt Commission/Pays-Bas, C-79/09, EU:C:2010:171, point 79).

52 En outre, selon une jurisprudence tout aussi constante de la Cour, il découle tant des exigences de l'application uniforme du droit de l'Union que du principe d'égalité que les termes d'une disposition du droit de l'Union qui ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée doivent normalement trouver, dans toute l'Union européenne, une interprétation autonome et uniforme qui doit être recherchée en tenant compte du contexte de cette disposition et de l'objectif poursuivi par la réglementation en cause (voir, notamment, arrêt Fish Legal et Shirley, C-279/12, EU:C:2013:853, point 42).

53 Or, il y a lieu de constater que l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 ne comporte aucun renvoi au droit des États membres.

54 Il s'ensuit que les notions figurant dans cette disposition, dont celle d'«autres organismes de droit public», doivent recevoir, dans toute l'Union, une interprétation autonome et uniforme.

55 Par ailleurs, dès lors que, ainsi qu'il a été rappelé au point 49 du présent arrêt, l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doit, en tant que dérogation, être strictement interprété, il convient de considérer que l'énumération figurant dans cette disposition est exhaustive, la notion d'«autres organismes de droit public» constituant une catégorie résiduelle d'organismes relevant de l'autorité publique autres que ceux spécifiquement mentionnés dans cette disposition.

56 S'agissant spécifiquement de la première des deux conditions posées à l'article 13, paragraphe 1, de ladite directive, à savoir celle relative à la qualité d'organisme public, la Cour a déjà jugé qu'une personne qui accomplit des actes relevant de prérogatives de l'autorité publique de façon indépendante, en n'étant pas intégrée dans l'organisation de l'administration publique, ne peut être qualifiée d'organisme de droit public au sens de cette disposition (voir en ce sens, notamment, ordonnance Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, point 18 et jurisprudence citée).

57 La Cour a également précisé que la qualité d'«organisme de droit public» ne saurait découler du seul fait que l'activité en cause consiste dans l'accomplissement d'actes relevant de prérogatives de puissance publique (voir en ce sens, notamment, ordonnance Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, point 17 et jurisprudence citée).

58 Il n'en demeure pas moins que, si la circonstance que l'organisme considéré dispose, en vertu du droit national applicable, de prérogatives de puissance publique n'est pas déterminante aux fins de ladite qualification, elle constitue toutefois, dans la mesure où elle est une caractéristique essentielle propre à toute autorité publique, une indication d'une importance certaine pour établir que cet organisme doit être qualifié d'organisme de droit public.

59 Or, l'article 10 du décret législatif régional nº 41/2003/A prévoit que Saudaçor dispose, pour l'exécution de ses attributions, des mêmes prérogatives de puissance publique que la RAA et énumère ensuite, à titre d'exemple, certaines de ces prérogatives dont celle de procéder à des expropriations.

60 En outre, eu égard à la jurisprudence de la Cour rappelée au point 56 du présent arrêt et compte tenu du droit national applicable, il ne semble pas, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, pouvoir être exclu que Saudaçor doive être considérée comme étant intégrée dans l'organisation de l'administration publique de la RAA.

61 À cet égard, ainsi qu'il ressort du dossier soumis à la Cour, Saudaçor, en ce qu'elle a été établie par l'État sous la forme d'une société anonyme à la suite d'une opération de transformation par voie de décentralisation fonctionnelle d'un organisme étatique existant, s'apparente à certains égards à une personne morale de droit privé et dispose d'une certaine autonomie vis-à-vis de l'État dans son fonctionnement et sa gestion journalière.

62 Toutefois et toujours sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, certaines caractéristiques de Saudaçor semblent plaider pour une qualification de celle-ci d'organisme de droit public au sens de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

63 En effet, l'autonomie réelle de Saudaçor semble limitée en raison du fait que son capital, qui n'est pas ouvert à des prises de participation par des particuliers, est détenu à 100 % par la RAA qui, à l'exception des prestations fournies aux tiers dans le cadre d'activités dites «accessoires» dont il est constant qu'elles sont d'une importance marginale, est en outre son seul «client». Ces éléments sont de nature à indiquer que la RAA est en mesure d'exercer une influence déterminante sur les activités de Saudaçor.

64 Ceci est également confirmé par le fait que, conformément à la clause 3, sous a), du premier des contrats de programme passés entre Saudaçor et la RAA et à la clause 3, paragraphe 1, sous a), du second de ces contrats, cette société s'acquitte de sa mission conformément aux lignes directrices fixées par la RAA, et que, en vertu de la clause 3, sous h), du premier desdits contrats et de la clause 3, paragraphe 1, sous g), du second, ladite société se soumet au contrôle de la RAA.

65 Par ailleurs, l'article 4, paragraphe 1, du décret législatif régional nº 41/2003/A dispose que Saudaçor est régie par cet acte, par les statuts y annexés, par le régime juridique des entreprises publiques tel que prévu par le décret-loi nº 558/99 et par le droit privé. Il apparaît que, dans le cadre ainsi défini, la place du droit privé est secondaire par rapport à celle dévolue aux règles définissant le régime juridique de Saudaçor en tant qu'entreprise publique.

66 En outre, si les modalités de la prestation de services en matière de planification et de gestion du service régional de la santé doivent faire l'objet de contrats de programme, notamment pour ce qui concerne la compensation due pour ces services, ce qui pourrait suggérer que Saudaçor opère sur le marché considéré en concurrence avec d'autres opérateurs privés, il n'en demeure pas moins que, dans la RAA, lesdits services sont exclusivement accomplis par Saudaçor conformément à sa mission prévue à l'article 2, paragraphe 1, du décret législatif nº 41/2003/A et qu'ils ne sont pas attribués à des opérateurs privés moyennant, par exemple, une procédure d'appel d'offres.

67 Par ailleurs, un lien organique semble exister entre Saudaçor et la RAA, ne fût-ce que du fait que cette société a été établie par un acte législatif adopté par le législateur de cette région aux fins de fournir à cette dernière une «prestation de services d'intérêt économique général dans le domaine de la santé», ainsi qu'il ressort de l'article 2, paragraphe 1, du décret législatif régional nº 41/2003/A.

68 Sous réserve de la vérification de ces éléments par la juridiction de renvoi, il ne saurait donc être exclu que, eu égard à une appréciation d'ensemble prenant en compte les dispositions de droit national applicables à Saudaçor, cette juridiction parvienne à la conclusion que celle-ci peut être qualifiée d'organisme de droit public au sens de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

69 Toutefois, ainsi qu'il a été rappelé au point 51 du présent arrêt, pour que la règle de non-assujettissement à la TVA prévue par ladite disposition s'applique, encore faut-il qu'une seconde condition posée à cette disposition soit remplie, à savoir que seules sont exonérées de la TVA les activités accomplies par un organisme de droit public agissant en qualité d'autorité publique.

70 Selon une jurisprudence constante de la Cour, constituent de telles activités les activités exercées par lesdits organismes 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. La Cour a également précisé que l'objet ou le but de l'activité est à cet égard sans pertinence et que le fait que l'exercice de l'activité en cause au principal comporte l'usage de prérogatives de puissance publique permet d'établir que cette activité est soumise à un régime de droit public (voir en ce sens, notamment, arrêt Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, points 17, 19 et 22).

71 Dans ce contexte, la Cour a indiqué que l'exonération prévue à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 vise principalement les activités accomplies par les organismes de droit public en tant qu'autorités publiques qui, tout en étant de nature économique, sont étroitement liées à l'usage de prérogatives de puissance publique (arrêt Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, point 31).

72 Or, cette seconde condition posée à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de ladite directive ne serait pas remplie si, ainsi que l'a soutenu le gouvernement portugais et sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, les prérogatives de puissance publique dont Saudaçor dispose en vertu de l'article 10 du décret législatif régional nº 41/2003/A ne constituaient pas un instrument pouvant être utilisé par celle-ci pour accomplir les activités en cause au principal, à savoir les activités de planification et de gestion du service régional de santé dont l'assujettissement à la TVA est contesté, dès lors qu'elles servent à accomplir d'autres activités.

73 Par ailleurs, à supposer même qu'il doive être conclu que Saudaçor est un organisme de droit public et qu'il soit considéré qu'elle exerce l'activité économique en cause au principal en tant qu'autorité publique, il découle de l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 qu'une entité telle que Saudaçor ne serait toutefois pas exonérée de la TVA s'il devait être constaté que son non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

74 À cet égard, la Cour a précisé que les distorsions de concurrence d'une certaine importance auxquelles conduirait le non-assujettissement des organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques doivent être évaluées par rapport à l'activité en cause, en tant que telle, sans que cette évaluation porte sur un marché en particulier, ainsi que par rapport non seulement à la concurrence actuelle, mais également à la concurrence potentielle, pour autant que la possibilité pour un opérateur privé d'entrer sur le marché pertinent est réelle, et non purement hypothétique (arrêt Commission/Pays-Bas, C-79/09, EU:C:2010:171, point 91).

75 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux première, deuxième et quatrième questions, que l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que relève de la règle de non-assujettissement à la TVA, prévue par cette disposition, une activité telle que celle en cause au principal, consistant, pour une société, à fournir à une région des services en matière de planification et de gestion du service régional de santé conformément aux contrats de programme conclus entre cette société et ladite région, dans l'hypothèse où cette activité constitue une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, de cette directive, si, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, il peut être considéré que ladite société doit être qualifiée d'organisme de droit public et qu'elle accomplit ladite activité en tant qu'autorité publique, pour autant que la juridiction de renvoi constate que l'exonération de la même activité n'est pas de nature à entraîner des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

Dans ce contexte, la notion d'«autres organismes de droit public», au sens de l'article 13, paragraphe 1, de ladite directive, ne doit pas être interprétée en ayant recours à la définition de la notion d'«organisme de droit public» énoncée à l'article 1er, paragraphe 9, de la directive 2004/18.

Sur les dépens

76 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) dit pour droit:

1) **L'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que constitue une activité économique, au sens de cette disposition, une activité telle que celle en cause au principal, consistant, pour une société, à fournir à une région des services en matière de planification et de gestion du service régional de santé conformément aux contrats de programme conclus entre cette société et ladite région.**

2) **L'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que relève de la règle de non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée, prévue par cette disposition, une activité telle que celle en cause au principal, consistant, pour une société, à fournir à une région des services en matière de planification et de gestion du service régional de santé conformément aux contrats de programme conclus entre cette société et ladite région, dans l'hypothèse où cette activité constitue une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, de cette directive, si, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, il peut être considéré que ladite société doit être qualifiée d'organisme de droit public et qu'elle accomplit ladite activité en tant qu'autorité publique, pour autant que la juridiction de renvoi constate que l'exonération de la même activité n'est pas de nature à entraîner des distorsions de concurrence d'une certaine importance.**

Dans ce contexte, la notion d'«autres organismes de droit public» au sens de l'article 13, paragraphe 1, de ladite directive ne doit pas être interprétée en ayant recours à la définition de la notion d'«organisme de droit public» énoncée 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.

Signatures