



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

27 mars 2014*

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — TVA — Champ d'application — Détermination de la base d'imposition — Notion de 'subvention directement liée au prix' — Versement d'un forfait par la caisse nationale d'assurance maladie aux établissements d'hébergement de personnes âgées dépendantes»

Dans l'affaire C-151/13,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la cour administrative d'appel de Versailles (France), par décision du 7 mars 2013, parvenue à la Cour le 25 mars 2013, dans la procédure

Le Rayon d'Or SARL

contre

Ministre de l'Économie et des Finances,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. A. Borg Barthet, président de chambre, M^{me} M. Berger et M. F. Biltgen (rapporteur),
juges,

avocat général: M. P. Cruz Villalón,

greffier: M. V. Tourrès, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 8 janvier 2014,

considérant les observations présentées:

- pour Le Rayon d'Or SARL, par M^{es} A. Grousset, E. Ashworth et F. Bertacchi, avocats,
- pour le gouvernement français, par MM. D. Colas et J.-S. Pilczer, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M^{mes} C. Soulay et L. Lozano Palacios, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

* Langue de procédure: le français.

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), 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 (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»), et de l'article 73 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, ci-après la «directive TVA»).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Le Rayon d'Or SARL (ci-après le «Rayon d'Or»), société établie en France, à l'administration fiscale, représentée par le ministre de l'Économie et des Finances, au sujet du calcul du prorata de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») applicable à un établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (ci-après l'«EHPAD»).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive est libellé comme suit:

«Sont soumises à la [TVA]:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel.»

- 4 L'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive prévoit:

«À l'intérieur du pays

1. La base d'imposition est constituée:

- a) pour les livraisons de biens et les prestations de services [...], par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations».

- 5 L'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive énumère une série d'exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général. Les États membres doivent ainsi exonérer, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels, notamment:

- «b) l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus;
- c) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné».

6 La directive TVA a, conformément à ses articles 411 et 413, abrogé et remplacé, à compter du 1^{er} janvier 2007, la législation de l'Union en matière de TVA, notamment la sixième directive. Les dispositions de la directive TVA sont, en substance, identiques aux dispositions correspondantes de la sixième directive.

7 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA:

«Sont soumises à la TVA les opérations suivantes:

a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel;

[...]

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

[...]»

8 L'article 73 de la directive TVA, qui a remplacé l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, dispose:

«Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.»

9 L'article 132, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive TVA se lit comme suit:

«Les États membres exonèrent les opérations suivantes:

[...]

b) l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus;

c) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné.»

10 L'article 174, paragraphe 1, de la directive TVA dispose:

«Le prorata de déduction résulte d'une fraction comportant les montants suivants:

a) au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, hors TVA, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction conformément aux articles 168 et 169;

b) au dénominateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, hors TVA, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction.

Les États membres peuvent inclure dans le dénominateur le montant des subventions autres que celles directement liées au prix des livraisons de biens ou des prestations de services visées à l'article 73.»

Le droit français

- 11 Ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, l'article 256 du code général des impôts (ci-après le «CGI») dispose:
- «Sont soumises à la [TVA] les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.»
- 12 Conformément à l'article 261, paragraphe 4, 1° ter, du CGI, «sont exonérés de [TVA] les soins dispensés par les établissements privés d'hébergement pour personnes âgées mentionnés au 6° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles, pris en charge par un forfait annuel global de soins en application de l'article L. 174-7 du code de la sécurité sociale».
- 13 L'article 266, paragraphe 1, sous a), du CGI prévoit:
- «1. La base d'imposition est constituée:
- a) Pour les livraisons de biens et les prestations de services [...] par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.»
- 14 Aux termes de l'article L. 174-7 du code de la sécurité sociale:
- «Les dépenses afférentes aux soins médicaux dispensés aux assurés sociaux et aux bénéficiaires de l'aide sociale dans les établissements et services mentionnés à l'article L. 162-24-1 sont supportées par les régimes d'assurance maladie ou au titre de l'aide sociale, suivant les modalités fixées par voie réglementaire, éventuellement suivant des formules forfaitaires.»
- 15 Conformément à l'article L. 313-12 du code de l'action sociale et des familles, les EHPAD ayant signé une convention pluriannuelle avec le président du conseil général et l'autorité compétente de l'État perçoivent un forfait global relatif aux prestations de soins qu'ils fournissent.
- 16 L'article R. 314-158 du code de l'action sociale et des familles se lit comme suit:
- «Les prestations fournies par les établissements ou les sections d'établissement mentionnés à l'article L. 313-12 [...] comportent:
- 1° Un tarif journalier afférent à l'hébergement,
- 2° Un tarif journalier afférent à la dépendance,
- 3° Un tarif journalier afférent aux soins.»
- 17 L'article R. 314-161 du code de l'action sociale et des familles dispose:
- «Le tarif afférent aux soins recouvre les prestations médicales et paramédicales nécessaires à la prise en charge des affections somatiques et psychiques des personnes résidant dans l'établissement ainsi que les prestations paramédicales correspondant aux soins liés à l'état de dépendance des personnes accueillies.»

- 18 Selon les indications de la juridiction de renvoi, les modalités de calcul du «forfait soins» tiennent compte du nombre de résidents accueillis dans chaque établissement et de leur niveau de dépendance, évalués selon les conditions définies aux articles R. 314-170 et R. 314-171 du code de l'action sociale et des familles, et de coefficients historiques déterminés au niveau national et actualisés chaque année sur la base des dépenses moyennes de l'ensemble des EHPAD.

Les faits du litige au principal et la question préjudicielle

- 19 Le Rayon d'Or, qui exploite un EHPAD, a considéré que les sommes que lui verse la caisse d'assurance maladie au titre du «forfait soins» ne relèvent pas du champ d'application de la TVA et que, par conséquent, ces sommes ne doivent pas être prises en compte pour la détermination du prorata de déduction de la TVA qui lui est applicable pour les années 2006 à 2008. Elle a donc procédé, pour les années en question, à une rectification du montant déductible et a demandé, auprès de l'administration fiscale, le remboursement de 60 064 euros.
- 20 L'administration fiscale ayant rejeté cette demande, le Rayon d'Or a saisi le tribunal administratif de Montreuil du litige. Cette juridiction n'ayant pas fait droit à son recours, le Rayon d'Or a interjeté appel devant la cour administrative d'appel de Versailles.
- 21 Devant cette juridiction, le Rayon d'Or a réitéré son point de vue selon lequel les dispositions nationales, dès lors qu'elles ont pour effet d'exonérer de la TVA les sommes qui correspondent au «forfait soins» et qui sont, selon cette société, situées en dehors du champ d'application de cette taxe, sont contraires à la sixième directive et à la directive TVA. À l'appui de sa thèse, le Rayon d'Or a fait valoir que les modalités de calcul du «forfait soins» ne permettent pas de qualifier celui-ci de «subvention directement liée au prix» des prestations de soins dispensées par l'EHPAD aux résidents.
- 22 En effet, d'abord, les prestations rendues aux résidents ne seraient ni définies à l'avance ni individualisées et leur prix ne serait pas porté à la connaissance des résidents. Ensuite, le législateur national ayant posé le principe de la gratuité des soins médicaux dispensés au sein des EHPAD, les résidents seraient assurés de bénéficier de cette gratuité quels que soient le montant de la subvention accordée à l'établissement et son degré d'adéquation avec les coûts qu'elle vise à couvrir. Enfin, le montant de la dotation perçue par un établissement donné ne coïnciderait pas avec le coût effectif des soins.
- 23 L'administration fiscale a fait valoir, à titre principal, que le «forfait soins» s'analyse non pas comme une subvention, mais comme un système de tarification et que la circonstance que la tarification soit établie sur la base des besoins en soins ne fait pas obstacle à la qualification de «prestation à titre onéreux». À titre subsidiaire, cette administration a soutenu, notamment, qu'il existe un lien direct et immédiat entre le versement du «forfait soins» et les prestations de soins délivrées aux bénéficiaires. Certes, la prestation ne serait pas nécessairement individualisée, mais elle serait individualisable. En outre, le Rayon d'Or aurait une obligation légale de fournir les soins en question, dont le prix n'aurait ni à être versé par les bénéficiaires des soins ni à être proportionnel à la valeur de ces services.
- 24 Dans ces conditions, la cour administrative d'appel de Versailles a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 11, [...] A, paragraphe 1, sous a), de la [sixième] directive, repris à l'article 73 de la directive [TVA], doit-il être interprété en ce sens que le 'forfait soins' versé par les caisses d'assurance maladie aux [EHPAD], conformément aux dispositions de l'article L. 174-7 du code de la sécurité sociale, et exonéré de [TVA] en application des dispositions [...] de l'article 261[, paragraphe 4, 1° ter,] du [CGI], constitue une subvention directement liée au prix des prestations de soins rendues aux résidents et entrant à ce titre dans le champ d'application de la [TVA]?»

Sur la question préjudicielle

- 25 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que, dans le cadre de la procédure de coopération entre les juridictions nationales et la Cour instituée à l'article 267 TFUE, il appartient à celle-ci de donner au juge national une réponse utile qui lui permette de trancher le litige dont il est saisi. Dans cette optique, il incombe, le cas échéant, à la Cour de reformuler les questions qui lui sont soumises (voir, notamment, arrêts Haug, C-286/05, EU:C:2006:296, point 17; Campina, C-45/06, EU:C:2007:154, point 30, et Hewlett-Packard Europe, C-361/11, EU:C:2013:18, point 35).
- 26 À ces fins, la Cour peut extraire de l'ensemble des éléments fournis par la juridiction nationale, et notamment de la motivation de la décision de renvoi, les normes et les principes du droit de l'Union qui appellent une interprétation compte tenu de l'objet du litige au principal (voir arrêt Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, point 58).
- 27 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que le litige au principal porte essentiellement sur le point de savoir si un versement forfaitaire tel que le «forfait soins» entre dans le champ d'application de la TVA et doit être pris en considération dans le cadre du calcul du prorata de déduction.
- 28 Il convient dès lors de comprendre la question comme visant, en substance, à savoir si l'article 11, A, sous a), de la sixième directive ainsi que l'article 73 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'un versement forfaitaire tel que le «forfait soins» en cause au principal constitue la contrepartie des prestations de soins effectuées à titre onéreux par un EHPAD au profit de ses résidents et relève, à ce titre, du champ d'application de la TVA.
- 29 En vue de répondre à cette question, il y a lieu de rappeler, d'une part, que, conformément à l'article 2 de la sixième directive, qui définit le champ d'application de la TVA, sont soumises à la TVA les «prestations de services effectuées à titre onéreux» et que, selon une jurisprudence constante de la Cour, une prestation de services n'est effectuée à titre onéreux, au sens de l'article 2, point 1, de cette directive, 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 (voir, notamment, arrêts Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, point 14; Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, point 39, et RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, point 24).
- 30 D'autre part, la Cour a déjà jugé que les subventions directement liées au prix d'une opération imposable ne constituent qu'une situation parmi d'autres visées à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive et que, indépendamment de la situation particulière en question, la base d'imposition d'une prestation de services est, en tout état de cause, formée par tout ce qui est reçu en contrepartie du service fourni (voir, en ce sens, arrêt Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, points 23 et 25).
- 31 Dès lors que l'article 73 de la directive TVA, qui a remplacé l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, est, en substance, identique à cette dernière disposition, la jurisprudence citée aux deux points qui précèdent et les développements qui vont suivre s'appliquent mutatis mutandis audit article 73.
- 32 Or, force est de constater que le «forfait soins» en cause au principal versé par la caisse nationale d'assurance maladie aux EHPAD est perçu par ces derniers en contrepartie des services de soins qu'ils fournissent, selon différentes formules, à leurs résidents.
- 33 En effet, d'abord, ainsi que le Rayon d'Or l'a reconnu lors de l'audience, les EHPAD sont tenus de fournir, en contrepartie du paiement dudit forfait, effectivement des prestations de services à leurs résidents.

- 34 Ensuite, pour qu'une prestation de services puisse être considérée comme effectuée «à titre onéreux», au sens de cette directive, il n'est pas nécessaire que la contrepartie de cette prestation soit obtenue directement de la part du destinataire de celle-ci, mais la contrepartie peut également être obtenue d'un tiers (voir, en ce sens, arrêt Loyalty Management UK et Baxi Group, C-53/09 et C-55/09, EU:C:2010:590, point 56).
- 35 Le fait que, dans l'affaire au principal, le bénéficiaire direct des prestations de services en cause soit non pas la caisse nationale d'assurance maladie qui verse le forfait, mais l'assuré, n'est pas, contrairement à ce que soutient le Rayon d'Or, de nature à rompre le lien direct existant entre la prestation de services effectuée et la contrepartie reçue.
- 36 Enfin, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, lorsque, comme dans l'affaire au principal, la prestation de services en cause se caractérise, notamment, par la disponibilité permanente du prestataire de services de fournir, le moment venu, les prestations de soins requises par les résidents, 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 soins individualisée et ponctuelle effectuée à la demande d'un résident (voir, en ce sens, arrêt Kennemer Golf, EU:C:2002:200, point 40).
- 37 Partant, la circonstance que les prestations de soins rendues, dans l'affaire au principal, aux résidents ne soient ni définies à l'avance ni individualisées et que la rémunération soit versée sous la forme d'un forfait n'est pas davantage 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.
- 38 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question préjudicielle que l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive ainsi que l'article 73 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'un versement forfaitaire tel que le «forfait soins» en cause au principal constitue la contrepartie des prestations de soins effectuées à titre onéreux par un EHPAD au profit de ses résidents et relève, à ce titre, du champ d'application de la TVA.

Sur les dépens

- 39 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 (sixième chambre) dit pour droit:

L'article 11, A, paragraphe 1, sous a), 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, ainsi que l'article 73 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens qu'un versement forfaitaire tel que le «forfait soins» en cause au principal constitue la contrepartie des prestations de soins effectuées à titre onéreux par un établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes au profit de ses résidents et relève, à ce titre, du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

Signatures