



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

8 octobre 2020 *

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Exonérations – Article 132, paragraphe 1, sous g) – Prestations de services étroitement liées à l’aide et à la sécurité sociales – Établissement de rapports d’évaluation de l’état de dépendance – Assujetti mandaté par le service médical de l’assurance dépendance – Organismes reconnus comme ayant un caractère social »

Dans l’affaire C-657/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), par décision du 10 avril 2019, parvenue à la Cour le 4 septembre 2019, dans la procédure

Finanzamt D

contre

E,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M^{me} A. Prechal (rapporteuse), présidente de la troisième chambre, faisant fonction de président de la huitième chambre, M. F. Biltgen et M^{me} L. S. Rossi, juges,

avocat général : M. M. Szpunar,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour le Finanzamt D, par M. P. Kröger, en qualité d’agent,
- pour le gouvernement allemand, par M. J. Möller et M^{me} S. Eisenberg, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par M. L. Mantl et M^{me} 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 : l’allemand.

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Finanzamt D (ci-après l'« administration fiscale ») à E au sujet de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en ce qui concerne des prestations de services effectuées par cette dernière, consistant à établir, en qualité de sous-traitant du service médical d'une caisse d'assurance dépendance, des rapports d'évaluation de la dépendance des assurés de cette caisse.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 131 de la directive TVA, qui figure au chapitre 1 du titre IX de celle-ci, intitulé « Dispositions générales », énonce :

« Les exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions communautaires et dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels. »

- 4 Le chapitre 2 du titre IX de la directive TVA est intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général ». Ce chapitre comprend les articles 132 à 134 de cette directive.

- 5 Aux termes de l'article 132, paragraphe 1, de ladite directive :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

- 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 ;

[...]

- g) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales, y compris celles fournies par les maisons de retraite, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné;

[...] »

- 6 L'article 134 de la directive TVA dispose :

« Les livraisons de biens et les prestations de services sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, points b), g), h), i), l), m) et n), dans les cas suivants :

- a) lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées ;

[...] »

Le droit allemand

- 7 L'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), dans sa version applicable au litige au principal (BGBl. I 2008, p. 2794) (ci-après l'« UStG »), dispose que sont soumises à la TVA les livraisons et d'autres prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire national par un entrepreneur dans le cadre de son entreprise.
- 8 Aux termes de l'article 4 de l'UStG, sont exonérées, parmi les opérations visées à l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, de cette loi :
- « [...]
14. a) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice de la profession de médecin, dentiste, praticien de santé (Heilpraktiker), physiothérapeute, sage-femme, ou de toute autre activité professionnelle médicale ou paramédicale analogue. [...];
- b) l'hospitalisation et les soins médicaux, y compris diagnostic, examens médicaux, prévention, révalidation, aide à l'accouchement et prestations d'hospice, ainsi que les opérations qui leurs sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public. [...]
15. les prestations que les organismes légaux de sécurité sociale [...]
- a) se fournissent mutuellement,
- b) fournissent aux assurés [...]
- 15a. Les prestations que les services médicaux de l'assurance maladie (article 278 [du livre V du Sozialgesetzbuch (code social)]) [...] se fournissent mutuellement ou fournissent aux organismes légaux en vertu de la loi [...]
16. Les prestations de services étroitement liées à l'exploitation d'établissements apportant une assistance ou des soins à des personnes nécessitant une aide physique, mentale ou psychologique fournies par
- [...]
- k) [à compter du 1^{er} juillet 2013 : l)] des établissements dont les coûts d'assistance ou de soins ont, durant l'année civile précédente, été couverts en totalité ou dans une très large mesure, dans au moins 40 % des cas [25 % à compter du 1^{er} juillet 2013], par les organismes légaux d'assurance sociale ou d'aide sociale [...] »
- 9 L'article 18 du livre XI du code social, dans sa version applicable au litige au principal (BGBl. I 2012, p. 2246) (ci-après le « SGB XI »), prévoit :
- « 1. Les caisses d'assurance dépendance chargent le service médical de l'assurance maladie ou d'autres experts indépendants de vérifier si les conditions de la dépendance sont remplies et d'évaluer l'importance de celle-ci. Dans le cadre de ces examens, le service médical ou les experts mandatés par la caisse d'assurance dépendance doivent déterminer, au moyen d'un examen du demandeur, les difficultés auxquelles se heurte celui-ci dans l'exécution des tâches visées à l'article 14, paragraphe 4, ainsi que la nature, l'étendue et la durée probable du besoin d'assistance, et établir l'existence d'une limitation profonde de la capacité à faire face aux nécessités de la vie quotidienne [...] En outre, il convient également d'établir, le cas échéant, les mesures qui sont appropriées, nécessaires et raisonnables pour éliminer, réduire ou prévenir une aggravation de la dépendance, y compris les

prestations de rééducation et de réadaptation médicales ; à cet égard, les personnes assurées peuvent prétendre à l'égard de l'institution compétente à des prestations de rééducation et de réadaptation médicales [...]

[...]

7. Les missions du service médical sont exercées par des médecins, en étroite collaboration avec des personnels soignants et autres professionnels compétents. [...] »

10 L'article 53 bis du SGB XI dispose :

« Le Spitzenverband Bund der Pflegekassen (Confédération des caisses d'assurance dépendance) édicte des lignes directrices dans le domaine de l'assurance sociale dépendance,

1. sur la coopération des caisses d'assurance dépendance avec les services médicaux ;
2. sur la mise en œuvre et la garantie d'une évaluation unique ;
3. sur les rapports et statistiques à fournir par les services médicaux ;
4. sur l'assurance qualité de l'évaluation et des conseils fournis [...] ;
5. sur les principes de la formation complémentaire et continue.

Les directives sont soumises à l'approbation du ministère fédéral de la Santé. Elles s'imposent aux services médicaux. »

- 11 La section B1 des Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien – BRi) [lignes directrices de la confédération des caisses d'assurance dépendance (confédération de l'assurance maladie légale) sur l'évaluation de la dépendance (directives d'évaluation)], dans leur version du 8 juin 2009, prévoit, notamment, que « les évaluations sont effectuées par des experts formés et qualifiés », au nombre desquels figurent « des médecins, des infirmiers et d'autres professionnels qui sont à la disposition du service médical pour faire face à la charge de travail courante ». Cette section B1 dispose que, « [p]our répondre aux pics de demandes et à des questions techniques spécifiques, le service médical peut faire appel à des médecins, à des infirmiers ou à d'autres professionnels compétents, intervenant en tant que personnel externe ». Aux termes de ladite section, « [l]orsque, à titre exceptionnel, il est fait appel à des médecins libéraux, à des infirmiers de services d'aide à domicile, à des entreprises de fourniture de soins à titre lucratif, ainsi qu'à des personnes exerçant une activité indépendante dans le domaine des soins, il convient de veiller à ce que ne surviennent pas de conflits d'intérêts. »
- 12 Le point 2 des exigences quant aux qualifications des experts, telles que fixées par les Richtlinien des GKV-Spitzenverbands zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien – UGu-RiLi) (lignes directrices de la confédération des caisses d'assurance dépendance sur la collaboration des caisses d'assurance dépendance avec d'autres experts indépendants (directives sur les experts indépendants), dans leur version du 6 mai 2013, fixe notamment les « conditions professionnelles » qui sont « requises pour l'exercice de la profession d'expert, au sens des directives relatives à la procédure de constatation de la dépendance ainsi que sur la concrétisation du contenu de l'instrument d'évaluation en vertu du [SGB XI] (directives d'évaluation-BRi) ». Selon ledit point 2, ces conditions sont remplies par les médecins agréés, conformément aux exigences élaborées au même point.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 13 La défenderesse au principal est une infirmière diplômée, ayant bénéficié d'une formation médicale de base et d'une formation académique dans le domaine des sciences infirmières, ainsi que d'une formation complémentaire en gestion de la qualité dans le domaine de la dépendance. Ses activités professionnelles comprennent également des prestations d'enseignement imposables portant sur les soins liés à la dépendance.
- 14 Au cours des années 2012 à 2014, la défenderesse au principal a établi, pour le compte du Medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen (service médical de l'assurance maladie de Basse Saxe, Allemagne) (ci-après le « MDK ») des rapports d'évaluation de la dépendance de certains patients en vue de déterminer l'étendue de leurs droits aux prestations de soins prises en charge par la caisse d'assurance dépendance. Pendant cette période, le MDK lui a adressé un décompte mensuel des services fournis, sans mentionner la TVA. La défenderesse au principal a déclaré ces services comme étant exonérés de TVA.
- 15 À l'issue d'un contrôle, l'administration fiscale a estimé que l'activité d'évaluation de la dépendance n'était exonérée ni par le droit national ni par le droit de l'Union. En conséquence, elle a, par des décisions du 3 février 2015, augmenté le chiffre d'affaires déclaré par la défenderesse au principal des montants nets facturés au MDK et fixé la TVA due par cette dernière pour les années 2012 et 2013, ainsi que les acomptes de TVA pour les trois premiers trimestres de l'année 2014.
- 16 Contestant ces décisions, la défenderesse au principal a saisi la juridiction compétente en première instance d'un recours, auquel cette juridiction a, pour l'essentiel, fait droit. S'appuyant sur l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA, ladite juridiction a considéré que l'établissement de rapports d'expertise en matière de soins était exonéré de TVA en tant que « prestation étroitement liée à l'aide et à la sécurité sociales », au sens de cette disposition. Dans ce contexte, elle a relevé que, depuis le mois de novembre 2012, les caisses d'assurance dépendance avaient légalement la possibilité de confier à des experts indépendants des missions d'évaluation des assurés, de telle sorte que, étant mandatée par le MDK, la défenderesse au principal pouvait invoquer cette exonération.
- 17 L'administration fiscale a introduit un recours en *Revision* devant la juridiction de renvoi, en soutenant que les dispositions nationales en matière d'exonération de TVA, qui ne prévoient pas d'exonération en ce qui concerne les services d'évaluation en cause au principal, sont conformes au droit de l'Union.
- 18 La juridiction de renvoi relève que, selon le droit national, la défenderesse au principal ne peut bénéficier d'une exonération de TVA pour les services d'évaluation concernés. Toutefois, cette juridiction n'exclut pas que celle-ci puisse directement se prévaloir de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA pour les prestations étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales.
- 19 Selon ladite juridiction, il n'est cependant pas certain que la défenderesse au principal puisse bénéficier de cette exonération. Pour qu'elle puisse en bénéficier, deux conditions devraient, en effet, être remplies. D'une part, s'agissant de la condition selon laquelle les services concernés doivent être indispensables et étroitement liés à l'aide et la sécurité sociales, il pourrait être considéré que cette condition est remplie, étant donné que des services d'évaluation de la dépendance, tels que ceux fournis par la défenderesse au principal, permettent à la caisse d'assurance dépendance concernée d'apprécier la situation de dépendance de ses assurés, aux fins de déterminer leur droit à des prestations relevant de l'aide et de la sécurité sociales.
- 20 Toutefois, un doute subsisterait à cet égard, dans la mesure où, selon la jurisprudence de la juridiction de renvoi, laquelle fait référence à l'arrêt du 12 mars 2015, « go fair » Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), des prestations de services ne sont pas considérées comme étroitement liées à l'aide

sociale lorsqu'elles sont fournies non pas directement à la personne dépendante, mais à un organisme auquel elles sont nécessaires pour l'exécution, en faveur de cette personne, de ses propres prestations exonérées.

- 21 Par ailleurs, dans l'arrêt du 20 novembre 2003, *Unterpertinger* (C-212/01, EU:C:2003:625), la Cour aurait écarté l'existence d'un droit à une exonération au titre de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA dans une situation comparable à celle en cause au principal, caractérisée par l'établissement d'un rapport d'expertise relatif à l'état de santé d'une personne en vue de l'attribution d'une pension d'invalidité.
- 22 D'autre part, s'il devait être admis que des services d'évaluation de la dépendance, tels que ceux fournis par la défenderesse au principal, constituent des prestations de services étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales, se poserait la question de savoir si le prestataire concerné peut être qualifié d'organisme reconnu comme ayant un caractère social par l'État membre concerné, et remplit, ainsi, la seconde condition prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA.
- 23 À cet égard, premièrement, la juridiction de renvoi n'exclut pas qu'une telle reconnaissance puisse découler du fait que le prestataire concerné a fourni ses services en qualité de sous-traitant pour le compte d'un organisme reconnu par le droit national, en l'occurrence le MDK, étant donné que la notion d'organisme reconnu par le droit national est susceptible d'inclure également des personnes physiques ou des entités privées à but lucratif. Bien qu'il appartienne aux États membres d'édicter les règles relatives à la reconnaissance de tels organismes, et que, selon la jurisprudence de la juridiction de renvoi, la reconnaissance en tant qu'organisme ayant un caractère social ne s'étende pas à des sous-traitants d'un tel organisme, une autre conclusion pourrait s'imposer au motif que, en raison de l'existence de lignes directrices relatives à l'évaluation de la dépendance, des dispositions réglementent le recours à des tiers par le MDK pour la réalisation des évaluations.
- 24 Deuxièmement, si la sous-traitance, en elle-même, n'est pas suffisante à cet effet, la juridiction de renvoi se demande si la reconnaissance en tant qu'organisme ayant un caractère social pourrait découler du fait que les coûts afférents au sous-traitant sont supportés par les organismes de sécurité sociale, cette prise en charge des coûts constituant, selon le droit de l'Union, un élément pertinent à cet égard. Toutefois, en l'occurrence, ces coûts ne seraient supportés par la caisse concernée que de manière indirecte et forfaitaire, à savoir par l'intermédiaire du MDK, qui rémunère le sous-traitant. Selon la jurisprudence de la juridiction de renvoi, un financement indirect des coûts par les organismes de sécurité sociale peut être suffisant, mais des doutes subsistent à ce sujet, dans la mesure où le législateur allemand a, en transposant la directive TVA, partiellement eu recours, dans ce contexte, à la notion de « rémunération », notion pouvant nécessiter une prise en charge consciente et volontaire des coûts par les organismes de sécurité sociale.
- 25 Troisièmement, la juridiction de renvoi souhaiterait savoir si, lorsque les coûts afférents au sous-traitant sont supportés indirectement par un organisme de sécurité sociale, la reconnaissance de ce sous-traitant en tant qu'organisme ayant un caractère social peut être subordonnée à la conclusion effective d'un contrat avec un organisme d'aide ou de sécurité sociales, ou s'il suffit, à cet effet, qu'un contrat puisse être conclu conformément au droit national. À cet égard, elle relève que ce droit prévoit, depuis le 30 octobre 2012, la possibilité, pour les caisses d'assurance dépendance, de charger des experts indépendants d'apprécier, en lieu et place du MDK, la dépendance des assurés. Ces experts indépendants doivent répondre aux exigences de qualifications fixées de façon détaillée dans les lignes directrices adoptées par ces caisses. Il pourrait être considéré que, dans cette situation, un contrat existe, pour autant que le droit de l'Union l'autorise.

26 C'est dans ces conditions que le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

- « 1) Dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, où un assujetti établit, à la demande du [MDK], des rapports d'évaluation de la dépendance de certains patients, l'activité exercée relève-t-elle du champ d'application de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive [TVA] ?
- 2) Si la première question appelle une réponse positive :
- a) Suffit-il, aux fins de la reconnaissance d'une entreprise en tant qu'organisme ayant un caractère social, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive [TVA], que celle-ci fournisse, en qualité de sous-traitant, des prestations à la demande d'une entité qui, dans le droit national, bénéficie d'une reconnaissance en tant qu'organisme ayant un caractère social, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive [TVA] ?
 - b) En cas de réponse négative à la seconde question, sous a) : dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, le fait que les coûts d'un établissement reconnu, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive [TVA], soient assumés de manière forfaitaire par les caisses de maladie et d'assurance dépendance suffit-il pour qu'un sous-traitant de cet organisme soit lui-même considéré comme un organisme reconnu ?
 - c) Si la seconde question, sous a), et la seconde question, sous b), appellent une réponse négative : l'État membre peut-il subordonner la reconnaissance en tant qu'organisme ayant un caractère social à la condition que l'assujetti ait effectivement conclu un contrat avec une institution de sécurité sociale ou d'aide sociale, ou suffit-il, aux fins d'une telle reconnaissance, qu'un contrat puisse être conclu en vertu du droit national ? »

Sur les questions préjudicielles

27 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que :

- l'établissement de rapports d'évaluation de la dépendance par un expert indépendant, pour le compte du service médical d'une caisse d'assurance dépendance, lesquels sont utilisés par cette dernière pour apprécier l'étendue des droits aux prestations d'aide et de sécurité sociales dont peuvent bénéficier ses assurés, constitue une prestation de services étroitement liée à l'aide et à la sécurité sociales ;
- cette disposition s'oppose à ce que cet expert se voie refuser la reconnaissance en tant qu'organisme ayant un caractère social, alors même que, premièrement, il fournit ses prestations relatives à l'établissement de rapports d'évaluation de la dépendance en qualité de sous-traitant, à la demande dudit service médical, lequel a fait l'objet d'une telle reconnaissance, deuxièmement, les coûts d'établissement de ces rapports sont supportés, de manière indirecte et forfaitaire, par la caisse d'assurance dépendance concernée et, troisièmement, ledit expert a la possibilité, en vertu du droit interne, de conclure, directement avec cette caisse, un contrat relatif à l'établissement desdits rapports pour bénéficier de cette reconnaissance, mais n'a pas fait usage de cette possibilité.

28 Il ressort d'une jurisprudence constante que les termes employés pour désigner les exonérations figurant à l'article 132 de la directive TVA sont d'interprétation stricte. Toutefois, l'interprétation de ces termes doit être conforme aux objectifs poursuivis par lesdites exonérations et respecter les exigences du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA. Ainsi, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations visées audit article 132 doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (arrêt du 15 novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, point 22 et jurisprudence citée).

- 29 Quant à l'objectif poursuivi par l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA, celle-ci vise, en assurant un traitement plus favorable, en matière de TVA, à certaines prestations de services d'intérêt général accomplies dans le secteur social, à réduire le coût de ces services et à rendre ainsi ces derniers plus accessibles aux particuliers susceptibles d'en bénéficier (voir, en ce sens, arrêt du 21 janvier 2016, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, point 41).
- 30 Ainsi qu'il résulte du libellé de cette disposition, l'exonération qu'elle prévoit s'applique aux prestations de services et aux livraisons de biens qui sont, d'une part, « étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales » et, d'autre part, « effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné » (voir, en ce sens, arrêt du 15 novembre 2012, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, point 21).
- 31 S'agissant, en premier lieu, de la condition selon laquelle les prestations de services doivent être étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales, cette condition doit être lue à la lumière de l'article 134, sous a), de la directive TVA qui exige, en tout état de cause, que les livraisons de biens ou les prestations de services concernées soient indispensables à l'accomplissement des opérations relevant de l'aide et de la sécurité sociales (voir, en ce sens, arrêt du 9 février 2006, *Stichting Kinderopvang Enschede*, C-415/04, EU:C:2006:95, points 24 et 25).
- 32 Or, dans la présente affaire, la juridiction de renvoi relève que les prestations de services en cause au principal, consistant à établir des rapports d'évaluation de la dépendance, satisfont, en principe, à cette condition, dans la mesure où, selon ses constatations, partagées, en substance, par les intéressés visés à l'article 23 du statut de la Cour de justice de l'Union européenne ayant présenté des observations, ces rapports, établis par un expert dûment formé, sont nécessaires à la bonne exécution, par la caisse d'assurance dépendance concernée, de ses missions en matière d'aide et de sécurité sociales, parmi lesquelles figure, notamment, le financement de soins liés à la dépendance en faveur de ses assurés.
- 33 Ladite juridiction éprouve toutefois des doutes tenant au fait qu'il pourrait découler de la jurisprudence de la Cour que des prestations de services, même si elles sont nécessaires pour assurer la bonne mise en œuvre des prestations d'aide et de sécurité sociales, ne sont pas, néanmoins, réputées être étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales lorsqu'elles sont fournies non pas directement à la personne dépendante, mais à un autre assujetti, à qui elles sont nécessaires pour qu'il puisse accomplir ses propres prestations exonérées.
- 34 À cet égard, premièrement, s'il est certes vrai, ainsi qu'il résulte de la mention des prestations de services fournies par des maisons de retraite à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA, que l'exonération prévue à cette disposition couvre, notamment, des prestations de soutien et de soins bénéficiant directement aux personnes visées par les mesures d'aide et de sécurité sociales concernées, ni le libellé de ladite disposition ni son objectif ne contiennent d'indices selon lesquels seraient exclues de cette exonération des prestations de services qui, sans être fournies directement auxdites personnes, n'en sont pas moins indispensables à l'accomplissement des opérations d'aide et de sécurité sociales. Tel peut être le cas de prestations de services, telles que celles en cause au principal, qui permettent à l'entité chargée de l'exécution de ces opérations de déterminer si les intéressés sont en droit de bénéficier de prestations d'aide et de sécurité sociales et d'adopter utilement des décisions en la matière.
- 35 En effet, d'une part, eu égard au libellé de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA, cette disposition ne fixe aucune condition relative au destinataire des opérations exonérées, mais accorde, en revanche, de l'importance à la nature intrinsèque de ces opérations ainsi qu'à la qualité de l'opérateur fournissant les services ou livrant les biens concernés (voir, en ce sens, arrêt du 21 janvier 2016, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, point 46).

- 36 D'autre part, ainsi que l'a souligné le gouvernement allemand, l'objectif de l'exonération en cause au principal, lequel consiste à réduire le coût des opérations visées à ladite disposition, corrobore l'interprétation selon laquelle l'exonération de prestations de services, telles que celles en cause au principal, de la TVA ne dépend pas de la question de savoir à qui elles sont fournies, dès lors qu'elles constituent une étape indispensable dans la mise en œuvre des mesures d'aide et de sécurité sociales et que le fait de les soumettre à la TVA aurait donc nécessairement pour effet d'accroître le coût desdites opérations.
- 37 Dès lors, il n'est pas nécessaire, pour que des prestations de services relatives à l'établissement de rapports d'évaluation de la dépendance soient considérées comme étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales, que ces prestations soient dispensées directement aux personnes dépendantes (voir, par analogie, arrêt du 14 juin 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, points 31 et 32).
- 38 Deuxièmement, dans ce contexte, est dénuée de pertinence la circonstance que les prestations de services en cause sont fournies par la défenderesse au principal, en sa qualité de sous-traitant, à un autre assujetti, en l'occurrence le MDK, auquel elles sont nécessaires afin qu'il puisse fournir ses propres prestations exonérées, qu'il effectue pour la caisse d'assurance dépendance concernée.
- 39 À cet égard, si la Cour, au point 28 de l'arrêt du 12 mars 2015, « go fair » Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), a considéré, en ce qui concerne l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA, que des prestations de services relatives à la mise à disposition d'un autre assujetti de travailleurs ne constituent pas, en tant que telles, des prestations de services d'intérêt général accomplies dans le secteur social, il n'en découle pas que des prestations de services différentes, à savoir celles relatives à l'établissement de rapports d'évaluation de la dépendance, dont il est constant qu'elles sont, en tant que telles, indispensables pour permettre à la caisse d'assurance dépendance concernée de s'acquitter pleinement de ses tâches à caractère social, ne seraient pas étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales, au seul motif qu'elles sont fournies, en sous-traitance, au MDK.
- 40 Par ailleurs, la Cour a, certes, considéré, au point 43 de l'arrêt du 20 novembre 2003, Unterperntinger (C-212/01, EU:C:2003:625), dans le contexte de l'article 13 A, paragraphe 1, sous c), 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 1977, L 145, p. 1), dont l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA a repris sans changement substantiel le libellé, qu'une prestation qui consiste à réaliser une expertise médicale et a pour objet d'apporter une réponse aux questions identifiées dans le cadre d'une demande d'expertise, mais qui est effectuée dans le but de permettre à un tiers de prendre une décision produisant des effets juridiques à l'égard de la personne concernée ou d'autres personnes, n'est pas exonérée de la TVA en tant que « prestation de soins à la personne », la finalité principale d'une telle prestation étant non pas de protéger, y compris maintenir ou rétablir, la santé de la personne concernée par cette expertise au moyen d'opérations exonérées, mais de remplir une condition légale ou contractuelle prévue dans le processus décisionnel relatif à l'octroi d'une pension d'invalidité.
- 41 Toutefois, comme l'a relevé la Commission européenne, il ne s'ensuit pas que l'établissement de rapports d'évaluation de l'état de dépendance d'une personne, tels que ceux en cause au principal, ne serait pas indispensable et étroitement lié à l'exécution par la caisse concernée des opérations d'aide et de sécurité sociales dont elle est chargée.
- 42 En second lieu, s'agissant de la condition selon laquelle les prestations de services, pour être exonérées, doivent être effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné, il ressort du dossier dont dispose la Cour que la défenderesse au principal ne relève pas de la notion d'organisme de droit public, de telle sorte qu'elle

ne peut bénéficier de l'exonération concernée que si elle relève de celle d'« autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA.

- 43 Il convient de rappeler que l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA ne précise ni les conditions ni les modalités de la reconnaissance du caractère social des organismes autres que ceux de droit public. Il appartient donc, en principe, au droit national de chaque État membre d'édicter les règles selon lesquelles une telle reconnaissance peut être accordée à de tels organismes, les États membres jouissant, à cet égard, d'un pouvoir d'appréciation (voir, en ce sens, arrêt du 21 janvier 2016, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, points 32 et 34).
- 44 À cet égard, il découle de la jurisprudence de la Cour que, lors de la reconnaissance du caractère social des organismes autres que ceux de droit public, il appartient aux autorités nationales, conformément au droit de l'Union et sous le contrôle des juridictions nationales, de prendre en considération plusieurs éléments. Parmi ceux-ci peuvent figurer l'existence de dispositions spécifiques, qu'elles soient nationales ou régionales, législatives ou à caractère administratif, fiscales ou de sécurité sociale, le caractère d'intérêt général des activités de l'assujetti concerné, le fait que d'autres assujettis exerçant les mêmes activités bénéficient déjà d'une reconnaissance semblable, ainsi que le fait que les coûts des prestations en question sont éventuellement supportés en grande partie par des caisses de maladie ou par d'autres organismes de sécurité sociale, notamment lorsque les opérateurs privés entretiennent des rapports contractuels avec ces organismes (voir, en ce sens, arrêts du 10 septembre 2002, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, point 58, et du 21 janvier 2016, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, point 35).
- 45 Ce n'est que si l'État membre n'a pas respecté les limites de son pouvoir d'appréciation que l'assujetti peut invoquer l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA, en vue de s'opposer à une réglementation nationale incompatible avec cette disposition. Dans ce cas, il appartient à la juridiction nationale de déterminer, au vu de l'ensemble des éléments pertinents, si l'assujetti est un organisme reconnu comme ayant un caractère social, au sens de ladite disposition (voir, en ce sens, arrêt du 15 novembre 2012, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, points 28 et 32).
- 46 En l'occurrence, si la défenderesse au principal a fourni ses prestations de services en qualité de sous-traitant du MDK, lequel jouit, en vertu du droit allemand, d'une reconnaissance en tant qu'organisme ayant un caractère social, elle n'a pas, elle-même, fait l'objet de cette reconnaissance. Selon les explications données, notamment par l'administration fiscale et par le gouvernement allemand, des experts indépendants peuvent certes, sous les conditions énoncées à l'article 4, point 16, sous k) [à compter du 1^{er} juillet 2013 : sous l)], de l'UStG, être reconnus en tant qu'organisme ayant un caractère social, s'ils concluent directement avec la caisse d'assurance dépendance un contrat en vue de la fourniture desdites prestations, la conclusion directe d'un tel contrat permettant à cette caisse de vérifier, elle-même, les compétences professionnelles de ces experts et, ainsi, de garantir la qualité des services fournis. Toutefois, selon ces mêmes explications, la défenderesse au principal n'a pas conclu un tel contrat, de telle sorte qu'elle ne saurait se prévaloir d'une telle reconnaissance en vertu du droit allemand.
- 47 Ainsi, la juridiction de renvoi souhaite savoir, au vu des éléments qu'elle a relevés dans sa seconde question, si la République fédérale d'Allemagne a outrepassé les limites de son pouvoir d'appréciation en ne prévoyant pas la possibilité de voir un expert indépendant se trouvant dans une situation telle que celle de la défenderesse au principal être reconnu en tant qu'organisme ayant un caractère social.
- 48 Dans ce contexte, s'il appartient à la juridiction de renvoi de procéder à l'examen de cette question en tenant compte de l'ensemble des éléments pertinents, il y a lieu de lui apporter les précisions suivantes.

- 49 Premièrement, la circonstance que l'intervention d'experts indépendants dans l'évaluation de l'état de dépendance des assurés d'une caisse d'assurance dépendance est prévue à la section B 1 des lignes directrices mentionnées au point 11 du présent arrêt, ne suffit pas, en tant que telle, à établir le caractère social des experts concernés, dans la mesure où l'existence de dispositions spécifiques relatives aux prestations de services fournies par ceux-ci n'est qu'un des éléments parmi d'autres à prendre en compte pour déterminer ce caractère social (voir, par analogie, arrêt du 21 janvier 2016, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, point 39). Il en est a fortiori ainsi en l'occurrence, dès lors qu'il semble découler de ces mêmes lignes directrices qu'il n'est possible de faire appel à des experts indépendants qu'« à titre exceptionnel », notamment pour répondre aux « pics de demandes ».
- 50 D'ailleurs, faire découler la reconnaissance en tant qu'organisme ayant un caractère social de la seule circonstance que l'assujetti concerné a été mandaté par un autre assujetti déjà reconnu comme tel, reviendrait, en définitive, à autoriser celui-ci à exercer le pouvoir d'appréciation laissé à l'État membre, et risquerait, ainsi que l'a relevé, en substance, le gouvernement allemand, de permettre de contourner les critères énoncés par le droit national aux fins de l'octroi de cette reconnaissance.
- 51 Deuxièmement, s'il est vrai que le fait que les coûts des prestations concernées sont supportés en grande partie par un organisme de sécurité sociale, tel que la caisse d'assurance dépendance, constitue un élément devant être pris en compte aux fins de l'évaluation de la qualité d'organisme ayant un caractère social de l'assujetti concerné, l'importance de cet élément est réduite lorsque la prise en charge de ces coûts par cette caisse n'est effectuée, comme en l'occurrence, que de manière indirecte, par l'intermédiaire du MDK, sans qu'elle repose sur une décision expresse de ladite caisse ou découle d'un contrat conclu par celle-ci avec ledit assujetti aux fins de la fourniture desdites prestations. À cet égard, la simple possibilité de conclure un contrat, sans qu'elle ait été utilisée, ne saurait suffire.
- 52 Troisièmement, il ne ressort pas du dossier dont dispose la Cour que d'autres assujettis de droit privé poursuivant les mêmes activités que la défenderesse au principal bénéficieraient d'une reconnaissance en tant qu'organisme ayant un caractère social dans des circonstances similaires à celles caractérisant la situation de cette dernière. Par conséquent, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, le refus d'octroi, en l'occurrence, d'une telle reconnaissance ne semble pas porter atteinte au principe de neutralité fiscale.
- 53 Ainsi, les circonstances relevées par la juridiction de renvoi ne sont pas de nature à démontrer que, dans l'affaire au principal, la République fédérale d'Allemagne a outrepassé les limites du pouvoir d'appréciation dont elle jouit aux fins de cette reconnaissance, en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA.
- 54 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que :
- l'établissement de rapports d'évaluation de la dépendance par un expert indépendant pour le compte du service médical d'une caisse d'assurance dépendance, lesquels sont utilisés par cette dernière pour apprécier l'étendue des droits aux prestations d'aide et de sécurité sociales dont peuvent bénéficier ses assurés, constitue une prestation de services étroitement liée à l'aide et à la sécurité sociales pour autant qu'il est indispensable pour assurer la bonne mise en œuvre des opérations relevant de cette matière ;
 - cette disposition ne s'oppose pas à ce que cet expert se voie refuser la reconnaissance en tant qu'organisme ayant un caractère social, alors même que, premièrement, il fournit ses prestations relatives à l'établissement de rapports d'évaluation de la dépendance en qualité de sous-traitant, à la demande dudit service médical, lequel a fait l'objet d'une telle reconnaissance, deuxièmement, les coûts d'établissement de ces rapports sont supportés, de manière indirecte et forfaitaire, par la caisse d'assurance dépendance concernée et, troisièmement, ledit expert a la possibilité, en vertu

du droit interne, de conclure, directement avec cette caisse, un contrat relatif à l'établissement desdits rapports pour bénéficier de cette reconnaissance, mais n'a pas fait usage de cette possibilité.

Sur les dépens

- ⁵⁵ 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 (huitième chambre) dit pour droit :

L'article 132, paragraphe 1, sous g), 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 :

- **l'établissement de rapports d'évaluation de la dépendance par un expert indépendant pour le compte du service médical d'une caisse d'assurance dépendance, lesquels sont utilisés par cette dernière pour apprécier l'étendue des droits aux prestations d'aide et de sécurité sociales dont peuvent bénéficier ses assurés, constitue une prestation de services étroitement liée à l'aide et à la sécurité sociales pour autant qu'il est indispensable pour assurer la bonne mise en œuvre des opérations relevant de cette matière ;**
- **cette disposition ne s'oppose pas à ce que cet expert se voie refuser la reconnaissance en tant qu'organisme ayant un caractère social, alors même que, premièrement, il fournit ses prestations relatives à l'établissement de rapports d'évaluation de la dépendance en qualité de sous-traitant, à la demande dudit service médical, lequel a fait l'objet d'une telle reconnaissance, deuxièmement, les coûts de l'établissement de ces rapports sont supportés, de manière indirecte et forfaitaire, par la caisse d'assurance dépendance concernée et, troisièmement, ledit expert a la possibilité, en vertu du droit interne, de conclure, directement avec cette caisse, un contrat relatif à l'établissement desdits rapports pour bénéficier de cette reconnaissance, mais n'a pas fait usage de cette possibilité.**

Signatures