

Affaire C-657/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

4. septembre 2019

Jurisdiction de renvoi :

Bundesfinanzhof (Deutschland)

Date de la décision de renvoi :

10. avril 2019

Partie défenderesse et demanderesse en Revision :

Finanzamt D

Partie requérante et défenderesse en Revision :

E

[OMISSIS]

Bundesfinanzhof

Ordonnance

Dans le litige opposant

Finanzamt D,

Partie défenderesse et demanderesse en « Revision »

à

E,

Partie requérante et défenderesse en « Revision »,

[OMISSIS],

ayant pour objet la TVA de 2012 à 2014,

la XIème chambre,

[Or. 2]

[OMISSIS]

a, lors de l'audience du 10 avril 2019, décidé :

I. La Cour de justice de l'Union européenne est saisie des questions suivantes à titre préjudiciel :

1. Dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, où un assujetti établi, à la demande du Medizinischer Dienst der Krankenversicherung (service médical de l'assurance maladie), des rapports d'évaluation sur 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 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive 2006/112 ») ?

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 2006/112/CE, que celle-ci fournisse, en qualité de sous-traitante, des prestations à la demande d'une entité qui, en 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 2006/112 ?

b) En cas de réponse négative à la question 2a) : 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 2006/112/CE soient assumés de manière forfaitaire par les caisses de maladie et d'assurance dépendance [Or. 3] suffit-il pour qu'un sous-traitant de cet organisme soit lui-même considéré comme un organisme reconnu ?

c) Si les questions 2a) et 2b) 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 ?

II. La procédure de Revision est suspendue jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se prononce.

Motifs

A.

1 Les faits à l'origine de la procédure au principal

- 2 La requérante et défenderesse en Revision (ci-après la « requérante ») est une infirmière diplômée, bénéficiant 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. Son entreprise comprenait également une activité d'enseignement imposable en qualité de professeur en soins liés à la dépendance.
- 3 Au cours des années 2012 à 2014 (années litigieuses), la requérante a établi, pour le service médical de l'assurance maladie (Medizinischer Dienst der Krankenversicherung – ci-après le « MDK »), des rapports d'évaluation sur la dépendance de patients. Le MDK lui adressait un décompte mensuel des services fournis, sans mentionner la TVA. Bien qu'ayant déclaré les opérations d'évaluation comme exonérées, la requérante n'en a pas moins déduit la TVA sur toutes les prestations acquises en amont.
- 4 À l'issue d'un contrôle, le défendeur et demandeur en Revision (ci-après le « Finanzamt ») a estimé que l'activité d'évaluation n'était exonérée ni en droit national ni en droit de l'Union ; il a augmenté le chiffre d'affaires précédemment déclaré des montants nets facturés au MDK, et, par décisions du 3 février 2015, a fixé en conséquence la TVA pour 2012 et 2013, ainsi que les acomptes de TVA pour les 1^{er}, 2^e et 3^e trimestres 2014.

[Or. 4]

- 5 Le Finanzgericht (tribunal des finances, Allemagne) a en très large partie fait droit au recours. S'appuyant directement sur le droit de l'Union, il a considéré, en substance, 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 ». Il a relevé que, depuis novembre 2012, les caisses d'assurance dépendance avaient légalement la possibilité de confier à des experts indépendants des missions d'évaluation des assurés sociaux, de sorte qu'étant ainsi mandatée par le MDK, la requérante était elle-même reconnue par l'État comme un organisme ayant un caractère social.
- 6 Par son recours en « Revision », le Finanzamt (centre des impôts) invoque une violation du droit matériel. Il soutient, en substance, que les dispositions nationales en matière d'exonération de TVA ne prévoient pas d'exonération pour les services d'évaluation en cause. Comme ces dispositions sont conformes au droit de l'Union, fait-il valoir, il n'est pas possible d'invoquer directement celui-ci. Par ailleurs, il ne serait pas établi que la caisse d'assurance dépendance aurait sciemment assumé les coûts afférents à l'activité d'évaluation de la requérante.

7 Au cours de la procédure de Revision, le Finanzamt a adopté la décision fixant la TVA pour 2014.

B.

8 La chambre de céans suspend la procédure conformément aux articles 74 et 121, première phrase, de la Finanzgerichtsordnung (loi relative à l'organisation des tribunaux du contentieux fiscal) et, conformément à l'article 267, troisième alinéa, TFUE, saisit la Cour des questions préjudicielles énoncées dans le dispositif de la présente ordonnance.

9 **I. Les dispositions pertinentes**

10 **1. Le droit national**

11 Les dispositions pertinentes de droit national sont libellées comme suit :

12 a) Article 1^{er} de l'Umsatzsteuergesetz 2009 (loi sur la TVA de 2009), dans sa version du 19 décembre 2008 [OMISSIS] – UStG – Opérations imposables

« Sont soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires les opérations suivantes :

les livraisons et les autres prestations, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un entrepreneur agissant dans le cadre de son entreprise. [...] »

13 b) Article 4 de l'UStG Exonérations de livraisons et autres prestations

« Parmi les opérations visées à l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, sont exonérées :

[...]

14. a) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de [Or. 5] 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, revalidation, 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 [OMISSIS] [les autres éléments du point 15 sont dénués de pertinence. En outre, au point 23 ci-dessous, la juridiction de renvoi indique explicitement que les conditions ne sont remplies pour aucune des exceptions prévues à l'article 4 de l'UStG, de sorte que cette disposition peut être reproduite de façon abrégée.]

a) se fournissent mutuellement,

b) fournissent aux assurés [OMISSIS]

15a. Les prestations que les services médicaux de l'assurance maladie (article 278 [du livre V du Sozialgesetzbuch – SGB V – code de la sécurité sociale]) [OMISSIS] se fournissent mutuellement ou fournissent aux organismes légaux en vertu de la loi [OMISSIS]

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 : 1)] 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 [OMISSIS] [...] »

14 c) l'article 18 du livre XI du code de la sécurité sociale, tel que modifié par le Gesetz zur Neuausrichtung der Pflegeversicherung (loi de réorientation de l'assurance dépendance (PNG) du 23 octobre 2012 [OMISSIS] – SGB XI –

« (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 au sens de l'article 45a. 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 ; [Or. 6] 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. [OMISSIS] [Dispositions relatives aux enfants et à la protection des données, qui sont sans pertinence pour la présente affaire.] Les phrases 1 à 3 sont applicables par analogie aux autres experts indépendants. »

15 Article 53a du SGB XI

« 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 [détails non pertinents] ;
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. »

- 16 d) [Section] B 1 des Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien – BRi) [directives de la confédération des caisses de maladie/dépendance (confédération de la gesetzliche Krankenversicherung (assurance maladie légale)) sur l'évaluation de la dépendance (directives d'évaluation)], dans leur version du 8 juin 2009

« Les évaluations sont effectuées par des experts formés et qualifiés. Elles sont réalisées par 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. Pour répondre aux pics de demandes et à des questions techniques spécifiques, le service médical peut faire appel à des médecins, des infirmiers ou à d'autres professionnels compétents, intervenant en tant que personnel externe. Le service médical assume la responsabilité de l'évaluation même lorsqu'elle est réalisée par des experts externes.

S'agissant des personnels externes, il convient de faire appel en priorité aux collaborateurs d'autres services d'expertise, relevant notamment de la santé publique et des services d'indemnisation de certaines victimes, ou d'autres prestataires de services sociaux. Lorsqu'à titre exceptionnel, il est fait appel à des médecins libéraux, à des infirmiers de services d'aide à domicile (Sozialstationen), 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 conflit d'intérêts. »

- 17 e) 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) [directives de la confédération des caisses de

maladie/dépendance sur la collaboration des caisses de dépendance avec d'autres experts indépendants (directives sur les experts indépendants – UGu-RiLi)], dans leurs version du 6 mai 2013

« (1) Les conditions professionnelles 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 [Or. 7] concrétisation du contenu de l'instrument d'évaluation en vertu du livre XI du code de la sécurité sociale (directives d'évaluation-BRi), sont remplies par les médecins agréés qui sont autorisés à constater l'indication de mesures de rééducation ou de réadaptation conformément aux directives du Gemeinsamer Bundesausschusses (Comité fédéral mixte) sur les prestations de rééducation ou de réadaptation médicale (directives sur la réadaptation). Ils doivent en outre disposer d'une expérience professionnelle d'au moins deux ans dans le domaine des soins médicaux ambulatoires, dans un hôpital, un centre de rééducation ou de réadaptation ou dans un service médico-social, acquise au cours des cinq années précédant le début de l'activité d'expert.

(2) Les conditions professionnelles de l'exercice de la profession d'expert au sens des directives d'évaluation sont également remplies par les personnes justifiant d'une qualification professionnelle d'infirmier gériatrique (trois ans de formation conformément à la législation fédérale), d'infirmier ou d'infirmier pédiatrique, disposant d'au moins deux années d'expérience professionnelle acquise au cours des cinq années précédant le début de l'activité d'expert. [...]

(4) Les experts doivent, outre les conditions professionnelles prévues au paragraphe 1 à 3, établir qu'ils ont achevé avec succès les formations suivantes :

- 50 heures au moins en ce qui concerne les directives d'évaluation ;
- 20 heures au moins en ce qui concerne les bases du droit social (notamment le livre XI du code de la sécurité sociale) ;
- 10 heures au moins en ce qui concerne la gestion des conflits ;
- les spécificités propres à l'évaluation des enfants, dans la mesure où les experts doivent procéder à de telles évaluations ;
- et réalisé au moins 10 évaluations en faisant une application pratique des directives d'évaluation. Ces évaluations sont réalisées sous le contrôle d'un professionnel et comporte une évaluation technique du rapport par un formateur.

En outre, l'expert doit, une fois par an au minimum, démontrer qu'il a suivi des formations complémentaires d'au moins 16 heures sur la réalisation d'évaluations. [OMISSIS] [détails non pertinents] »

18 2. Le droit de l'Union

Sur le plan du droit de l'Union, les dispositions suivantes de la directive 2006/112/CE sont pertinentes :

19 a) Article 2 – Champ d'application de la TVA

« 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 ; [...] » **[Or. 8]**

20 Article 132 – Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général

1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

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 ;

21 c) Article 134 – Motifs d'exclusion du bénéfice des exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général

« 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 ;

b) lorsqu'elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA. »

22 **II. Appréciation au regard du droit national**

23 Les prestations d'expert de la requérante sont en principe imposables en vertu de l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, première phrase, de l'UStG. Elles sont également effectivement soumises à la TVA en vertu du droit national, puisque les conditions d'une exonération au titre de l'article 4 de l'UStG ne sont pas remplies.

24 1. Il n'y a pas de prestation de soins exonérée en vertu de l'article 4, point 14, de l'UStG. En effet, l'activité d'évaluation du MDK et, partant, celle de la requérante ne visent ni à traiter, à soulager ou à prévenir une maladie, mais à servir de base à

la détermination du montant du remboursement des frais auquel peut prétendre l'assuré en vertu de la loi relative à l'assurance dépendance.

- 25 a) Si une prestation médicale est effectuée dans un contexte permettant d'établir que sa finalité principale n'est pas la protection, y compris le maintien ou le rétablissement, de la santé, mais plutôt la fourniture d'un avis exigé préalablement à l'adoption d'une décision produisant des effets juridiques, il n'y a pas de prestation de soins au sens du droit de l'Union (arrêts du 20 novembre 2003, *Unterpertinger*, C-212/01, EU:C:2003:625, [OMISSIS] points 42 et suiv., et du 20 novembre 2003, *D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services*, C-307/01, EU:C:2003:627, point 61), ni au sens de l'article 4, point 14, de l'UStG (ordonnance du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 31 juillet 2007 – V B 98/06 [OMISSIS] [Or. 9] [OMISSIS]).
- 26 b) Tel est le cas en l'espèce. La décision de la caisse d'assurance dépendance concernant l'octroi des prestations en vertu de l'article 28 du SGB XI est précédée d'une procédure administrative. Cette procédure comporte une étape non autonome, qui consiste à évaluer s'il y a dépendance.
- 27 aa) Conformément au catalogue des tâches prévues à l'article 275 et à l'article 276, paragraphe 6, du SGB V, les caisses d'assurance maladie sont tenues, dans les cas prévus par la loi, de solliciter l'avis d'expert du MDK. Les attributions du MDK dans le cadre de l'assurance sociale dépendance résultent, outre des dispositions du SGB V, des dispositions du SGB XI.
- 28 bb) À cet égard, l'article 18 du SGB XI régit les modalités de l'intervention d'un expert dans la procédure administrative visant à l'adoption d'une décision sur l'octroi de prestations – lequel expert peut être un collaborateur du MDK ou (depuis le 30 octobre 2012) un expert indépendant. Sa tâche principale est d'offrir aux caisses d'assurance dépendance les compétences nécessaires en matière médicale et de soins. Il lui faut avant tout vérifier s'il y a dépendance et son degré d'importance. Il peut en outre vérifier, par exemple, la part de temps incombant à l'assurance dépendance dans les soins à fournir aux personnes présentant un besoin particulièrement élevé de prestations en matière de soins liés à la dépendance. Ce n'est toutefois pas l'expert qui constate la réunion de ces conditions matérielles, mais la caisse d'assurance dépendance, qui recourt à cette fin aux compétences de l'expert et se prononce sur l'octroi de la prestation demandée en tenant compte de son évaluation, mais aussi, éventuellement, d'autres éléments. [OMISSIS]
- 29 cc) L'article 275, paragraphe 5, du SGB V précise enfin que les médecins du MDK ne sont pas autorisés à intervenir dans le traitement médical. Le MDK a donc pour mission de procéder à des évaluations pour l'assurance sociale, et non de jouer un rôle dans la thérapie.

30 2. Les prestations de la requérante ne constituant pas non plus des prestations d'assistance ou de soins à des personnes, l'article 4, point 16, de l'UStG n'est pas applicable.

[Or. 10]

31 3. Enfin, tant en vertu de l'article 4, point 15, de l'UStG que de l'article 4, point 15a, de l'UStG, seules les opérations effectuées par les entités qui y sont mentionnées (par exemple, les organismes de sécurité sociale ou le MDK) sont exonérées de TVA. La requérante ne répond pas à cette exigence.

32 En effet, le MDK est, dans chaque Bundesland, le groupement « Medizinischer Dienst der Krankenversicherung » (service médical de l'assurance maladie), institué et géré en commun, en vertu de l'article 278, paragraphe 2, du SGB V, par les groupements internes au Land des Ortskrankenkassen (caisses de maladie locales), des Betriebskrankenkassen (caisses de maladie d'entreprise), des Innungskrankenkassen (caisses de maladie des métiers), des landwirtschaftliche Krankenkassen (caisses de maladie agricoles) et des Verbände der Ersatzkassen (associations des caisses supplétives). Les caisses d'assurance dépendance, qui, conformément à l'article 46, paragraphe 1, deuxième phrase, du SGB XI, sont constituées auprès de la caisse d'assurance maladie, ne sont pas elles-mêmes membres des groupements composant les MDK. La requérante, qui est mandatée par le MDK, n'en est pas davantage membre.

33 **III. Sur la saisine de la Cour**

34 La requérante peut toutefois éventuellement se prévaloir directement d'une exonération de ses prestations au titre de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE. En effet, les dispositions nationales de l'article 4, paragraphe 15, de l'UStG et de l'article 4, paragraphe 15a, de l'UStG n'exonèrent de TVA que les prestations d'aide et de sécurité sociale, et non les prestations étroitement liées à celles-ci, comme le prévoit l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE. Il n'est cependant pas certain que les prestations de la requérante en relèvent au regard du droit de l'Union.

35 **1. La première question préjudicielle**

La première question vise à déterminer si une activité d'évaluation telle que celle en cause au principal donne lieu à des prestations étroitement liées à l'assistance et à la sécurité sociales au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE.

36 a) L'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE ne définit pas ce que recouvre la notion d'« opérations étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales ».

37 Cette exonération accorde un traitement TVA plus favorable à certaines prestations d'intérêt général accomplies dans le secteur social. Ce faisant, elle vise

à réduire le coût de ces services et à les rendre plus accessibles aux personnes susceptibles d'en bénéficier (arrêts du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, point 30, et du 21 janvier 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, point 41).

[Or. 11]

- 38 bb) Les activités d'intérêt général ne sont cependant pas toutes exonérées. L'article 132 de la directive 2006/112/EG ne prévoit d'exonérations que pour les activités qui y sont énumérées et décrites de manière très détaillée (arrêts du 4 mai 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, point 22 ; du 26 octobre 2017, The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, point 21, et du 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, point 17). Par conséquent, toute personne exerçant une activité d'intérêt général ne saurait être considérée comme un organisme reconnu comme ayant un caractère social par l'État membre (arrêt du 28 juillet 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a., C-543/14, EU:C:2016:605, points 50 et suiv.).
- 39 cc) Les termes employés pour désigner les exonérations visées à l'article 132 de la directive 2006/112 sont d'interprétation stricte, étant donné que celles-ci constituent des dérogations au principe général, résultant de l'article 2 de cette directive, selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation effectuée à titre onéreux par un assujéti. Toutefois, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes employés pour définir les exonérations prévues à l'article 132 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (arrêts du 4 mai 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, point 23, et du 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, point 19).
- 40 b) Les prestations d'évaluation fournies par la requérante ne sont pas des prestations d'aide ou de sécurité sociales, puisque l'activité d'expert sert uniquement d'aide à la prise de décision en matière d'octroi de prestations par la caisse d'assurance dépendance. Le fait que les prestations fournies par le MDK (même s'il fait appel à des tiers à cette fin) sont fournis sur la base de SGB XI et sont d'intérêt général n'est donc pas suffisant à cet égard.
- 41 c) On peut toutefois se demander si l'activité de l'expert constitue une prestation qui est étroitement liée à l'aide ou à la sécurité sociales au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE.
- 42 aa) Selon la jurisprudence de la Cour, une prestation qui est étroitement liée à une activité bénéficiant d'un traitement plus favorable ne peut être exonérée d'impôt que si l'activité principale est elle-même une activité exonérée et que si tant l'activité principale que la prestation qui y est étroitement liée sont effectuées par l'une des entités **[Or. 12]** visées à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 (voir arrêts du 9 février 2006, Stichting Kinderopvang

Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, points 21 et 22, et du 14 juin 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:34334, points 34 et 36).

- 43 bb) En l'occurrence, la prestation accordée par la caisse d'assurance dépendance est une prestation exonérée relevant de l'aide et de la sécurité sociales. La prestation de la requérante est destinée à la préparation de cette activité. La caisse d'assurance dépendance et, éventuellement, la requérante sont des prestataires reconnus au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE.
- 44 d) Si une opération étroitement liée était constituée, la prestation serait indispensable à l'activité de la caisse.
- 45 aa) En vertu de l'article 134, sous a), de la directive 2006/112, les prestations qui sont étroitement liées aux activités visées à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de ladite directive, notamment, ne peuvent être exonérées que si elles sont indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées (voir arrêts du 1^{er} décembre 2005, Ygeia, C-394/04 et C-395/04, EU:C:2005:734, point 26, et du 9 février 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, point 38, avec d'autres références).
- 46 bb) Lors de l'examen du caractère indispensable des prestations, il convient de vérifier si le service (d'évaluation) étroitement lié est d'une nature ou d'une qualité telle que l'on peut supposer que, sans la participation de l'expert, une évaluation équivalente ne serait pas disponible et qu'en l'absence de son rapport, il ne serait pas possible d'assurer que les prestations de la caisse d'assurance dépendance aient une valeur équivalente, ou que ce service est nécessaire et correspond à ceux d'organismes bénéficiant d'un traitement privilégié (voir, par analogie, arrêts du 9 février 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, points 27 et suiv. ; du 14 juin 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, point 39, et du 21 janvier 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, point 53).
- 47 cc) Tel est le cas en l'espèce. En effet, il ressort des travaux préparatoires [OMISSIS] qu'il est indispensable, pour procéder à une appréciation globale de la situation de dépendance, notamment du handicap et du besoin d'assistance, de faire intervenir des infirmiers et d'autres spécialistes du domaine (par exemple pédagogues curatifs et sociothérapeutes, travailleurs sociaux, psychologues), qui sont employés par le MDK ou mandatés par lui dans des cas individuels. En outre, la [section] B 1 des directives d'évaluation [Or. 13] prévoit la participation de personnel externe à la préparation des rapports du MDK pour faire face aux périodes de pointe et à des questions techniques spécifiques.
- 48 e) Enfin, l'activité de la requérante n'est pas réalisée en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA (article 134, sous b), de la directive 2006/112).

- 49 f) Même si, en introduisant l'article 4, point 15a, de l'UStG, le législateur a considéré que l'activité d'évaluation du MDK constituait une prestation étroitement liée à l'aide sociale [OMISSIS], et que des prestations fournies sur la base du code de la sécurité sociale, en l'occurrence l'article 18 du SGB XI, sont souvent étroitement liées à l'aide sociale ou à la sécurité sociale [OMISSIS], il n'en existe pas moins un doute à ce propos au regard du droit de l'Union.
- 50 aa) D'une part, selon la jurisprudence de la chambre de céans, les prestations ne sont pas étroitement liées à l'aide sociale dès lors qu'elles ne sont pas fournies à la personne dépendante, mais à une entreprise qui en a besoin pour fournir ses propres prestations exonérées au patient ou à la personne dépendante [OMISSIS]. Il en va ainsi, par exemple pour la mise à disposition de personnel [voir ordonnance du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 22 juillet 2015 – VR 20/12, [OMISSIS] point 3 ; arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 14 janvier 2016 – V R 56/14, [OMISSIS] point 18, qui font tous deux référence à l'arrêt du 12 mars 2015, « go fair » Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, [OMISSIS] point 28) [OMISSIS] ou pour les prestations générales de gestion et d'administration [OMISSIS].
- 51 Cette conclusion n'est pas non plus infirmée par le fait que, selon la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), une opération exonérée au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE peut également être constituée même si les prestations ne sont pas fournies à des patients ou à des caisses de maladie. En effet, l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE ne dépend pas de la personne du destinataire du service, puisque la condition personnelle de l'exonération fiscale concerne le prestataire, qui doit appartenir à une profession médicale ou paramédicale [OMISSIS]. Il n'est pas certain que cette considération soit transposable à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112.

[Or. 14]

- 52 bb) D'autre part, dans l'affaire Unterpertinger (arrêt du 20 novembre 2003, C-212/01, EU:C:2003:625), la Cour a elle-même écarté l'existence d'une exonération au titre de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE dans une situation comparable (l'établissement d'un rapport d'expertise concernant l'état de santé d'une personne en vue d'obtenir des éléments plaidant pour ou contre une demande de versement d'une pension d'invalidité).

53 **2. La question 2a)**

En cas de réponse affirmative à la première question, cette question vise à déterminer si, pour qu'un entrepreneur soit reconnu comme un organisme ayant un caractère social au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE, il suffit que celui-ci soit considéré comme agissant en qualité de sous-traitant pour le compte d'un organisme reconnu en droit national comme

ayant un caractère social au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de ladite directive.

54 a) La notion d'organisme ayant un caractère social au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 est en principe suffisamment large pour inclure les personnes physiques et les entités privées poursuivant un but lucratif (voir, à cet égard, arrêts du 7 septembre 1999, *Gregg*, C-216/97, EU:C:1999:390, point 21 ; du 26 mai 2005, *Kingscrest Associates et Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, points 35 et 40, et du 28 novembre 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, points 28 et 31 ; [OMISSIS]).

55 b) En vertu des arrêts du 10 septembre 2002, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, points 54 et 58, et du 15 novembre 2012, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716 26, point 26), l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 ne précise pas les conditions ni les modalités de ladite reconnaissance. C'est donc au droit national de chaque État membre d'édicter les règles selon lesquelles une telle reconnaissance peut être accordée à de tels organismes. À cette fin, 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 [selon la jurisprudence de la juridiction nationale] :

- 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 ; **[Or. 15]**
- le fait que d'autres assujettis ayant les mêmes activités bénéficient déjà d'une reconnaissance semblable,
- ainsi que le fait que les coûts des prestations en question sont assumés en grande partie par des caisses de maladie ou par d'autres organismes de sécurité sociale.

56 c) Selon la jurisprudence existante du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), la reconnaissance dont, en vertu de l'article 4, point 15a, de l'UStG, le MDK bénéficie en tant qu'organisme social, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE, ne s'étend pas à ses sous-traitants. Le principe de la neutralité de la TVA (voir arrêts du 10 septembre 2002, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, point 1 du sommaire, ainsi que point 30 ; du 26 mai 2005, *Kingscrest Associates et Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, point 41, et du 12 janvier 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, point 33) n'impose à cet égard pas d'autre interprétation – y compris du point de vue du libre choix du modèle organisationnel [OMISSIS]. En effet, à supposer même qu'un rapport d'évaluation de la requérante ait la même qualité que le rapport d'un expert employé par le MDK ou d'un expert directement mandaté par la caisse d'assurance dépendance, et qu'il serve

également de base à la décision de cette caisse, il n'y en a pas moins des situations juridiques différentes qui ne sauraient faire l'objet d'un même traitement au regard de la TVA [OMISSIS].

57 Cela résulte notamment du fait que le régime favorable prévu à l'article 4, point 15a, de l'UStG, en ce qu'il ne s'applique qu'aux prestations du MDK, se rattache, conformément au droit de l'Union, à un critère tenant à la personne, ce qui implique des conditions de concurrence divergentes pour différents opérateurs économiques [OMISSIS]. Le libre choix du modèle organisationnel n'a toutefois pas pour conséquence que, pour les exonérations fiscales qui – telles que celle prévue par l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE avec la reconnaissance par l'État membre – supposent des critères applicables à l'entreprise, l'on puisse renoncer auxdits critères en invoquant le libre choix du modèle organisationnel.

58 d) On peut toutefois se demander si une autre conclusion ne résulte pas du fait [OMISSIS] [Or. 16] [OMISSIS] que, de par les directives d'évaluation, il existe des dispositions adoptées par la confédération des caisses de maladie/dépendance et approuvées par le ministre fédéral de la Santé qui réglementent de façon sommaire le recours à des tiers par le MDK à des fins d'évaluation (voir la [section] B 1 des directives d'évaluation), lesquelles dispositions ne sont cependant contraignante que pour le MDK, conformément à l'article 53a, troisième phrase, du SGB XI. Il pourrait en découler une reconnaissance suffisante, même si l'expert est un sous-traitant.

59 **3. La question 2b)**

Pour le cas où il serait apporté une réponse positive à la première question, et si la qualité de sous-traitant n'est pas en soi suffisante, cette question vise à voir préciser si le fait que les coûts de l'entreprise principale soient assumés par les caisses de maladie et d'assurance dépendance suffit pour qu'un sous-traitant soit considéré comme un organisme reconnu au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE.

60 a) Parmi les éléments pertinents prévus par le droit de l'Union pour la reconnaissance en tant qu'organisme à caractère social figure notamment le fait que les coûts des prestations en question soient assumés en grande partie par des caisses de maladie ou par d'autres organismes de sécurité sociale (arrêt du 15 novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, point 31 ; [OMISSIS]).

61 Selon la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), il suffit en principe que les coûts soient supportés indirectement par (transférés vers) les organismes de sécurité sociale, même s'il n'existe pas, comme dans le cas des sous-traitants, de relations contractuelles directes avec l'institution publique [OMISSIS].

- 62 b) Le financement du MDK est réglementé à l'article 281 du SGB V. Tandis que les fonds nécessaires aux missions incombant au MDK en vertu de l'article 275, paragraphes 1 à 3a, du SGB V sont fournis par les caisses d'assurance maladie au moyen d'un prélèvement (article 281, paragraphe 1, première, deuxième et troisième phrases, du SGB V), les prestations que fournissent les MDK dans le cadre des tâches qui leur sont confiées en vertu de l'article 275, paragraphe 4, du SGB V sont rémunérées par le donneur d'ouvrage considéré au moyen de redevances versées par les utilisateurs des services et calculées en fonction des coûts [article 281, paragraphe 1a, du SGB V). Le prélèvement est en principe calculé selon le principe du lieu de résidence, en fonction du nombre d'adhérents des caisses dans la zone de compétence du MDK (article 281, paragraphe 1, deuxième phrase, du SGB V).
- 63 Conformément à l'article 281, paragraphe 1, cinquième phrase, du SGB V, les caisses d'assurance dépendance supportent, forfaitairement, la moitié des frais financés par voie de prélèvement.

[Or. 17]

- 64 c) L'évaluation visée à l'article 18 du SGB XI est financée par des prélèvements, étant entendu que les ressources nécessaires sont, en vertu de l'article 281 du SGB V, attribuées indépendamment de leur utilisation concrète par la caisse d'assurance dépendance, ainsi qu'indépendamment de la question de savoir si le MDK a fait appel à des tiers pour s'acquitter de ses tâches, conformément aux prescriptions des directives d'évaluation. Ainsi les caisses d'assurance ou les caisses de maladie ont-elles en définitive indirectement supporté la totalité des coûts liés à l'activité d'évaluation de la requérante [OMISSIS].
- 65 d) D'autre part, en transposant en droit national l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE, le législateur allemand a, s'agissant de la nécessaire prise en charge par des caisses de maladie ou d'autres organismes de sécurité sociale, partiellement opté pour la notion de « rémunération » [voir, par exemple, article 4, point 16, sous k), ou, à partir du 1^{er} juillet 2013 : sous l), de l'UStG ; article 4, point 16, deuxième phrase, de l'UStG ; article 4, point 25, deuxième phrase, sous b), bb), de l'UStG]. La jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) interprète cette circonstance de telle sorte que l'emploi du terme « rémunéré » au lieu des termes « prise en charge des coûts » ne permet pas de conclure qu'une rémunération indirecte ne serait pas suffisante [OMISSIS]. Une « rémunération » n'en est pas moins subordonnée à la condition que l'institution compétente connaisse les prestations fournies par un sous-traitant à un autre entrepreneur dans le cadre de l'activité bénéficiant d'un traitement privilégié et qu'elle supportera, au moins indirectement, le coût de ces prestations [OMISSIS]. En revanche, si l'organisme qui supporte les coûts ne rémunère pas les prestations du sous-traitant, mais uniquement des prestations du prestataire, il n'y a pas lieu de tenir compte de la prise en charge des coûts aux fins de la

reconnaissance au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 [OMISSIS].

66 En l'espèce, on ne sait pas si, dans le cadre de la prise en charge forfaitaire des coûts pour le MDK, la caisse d'assurance dépendance connaissait les prestations du sous-traitant et si elle souhaitait également les « rémunérer ». Si un financement indirect ne suffisait pas, le litige devrait être renvoyé au Finanzgericht (tribunal des finances). C'est de ces considérations que découle la question préjudicielle 2b).

67 **4. La question 2c)**

Pour le cas où il serait apporté une réponse positive à la première question, et si la qualité de sous-traitant n'est pas en soi suffisante, cette question vise à voir préciser si, lorsque les coûts sont supportés indirectement par un organisme social, la reconnaissance en tant qu'organisme ayant un caractère social peut être subordonnée [Or. 18] à la conclusion effective d'un contrat avec un organisme d'aide ou de sécurité sociale, ou s'il suffit, pour admettre une reconnaissance, qu'un contrat puisse être conclu conformément au droit national.

68 a) Selon la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), la prise en charge ne peut donner lieu à une telle reconnaissance, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE, que si celle-ci est régie par la loi. Il s'ensuit qu'une reconnaissance au titre d'une prise en charge convenue par contrat ne peut se produire que s'il existe une base légale pour la conclusion du contrat [OMISSIS]. De même que l'absence de participation financière publique n'exclut pas en soi une telle reconnaissance (arrêt du 21 janvier 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, point 39), la capacité abstraite de voir les coûts pris en charge ne conduit pas nécessairement à une reconnaissance en tant qu'organisme social [OMISSIS].

69 Si les exigences légales tenant à la conclusion d'un contrat sont faibles, la possibilité qu'un contrat soit conclu devrait suffire [OMISSIS]. Toutefois, si la loi prévoit de nombreuses conditions pour la conclusion d'un contrat, la possibilité abstraite de voir les coûts pris en charge n'est pas à elle seule suffisante [OMISSIS], puisque le législateur national est autorisé, dans le cadre de la définition de la reconnaissance appliquée à l'entreprise, de tenir compte, par exemple, de la qualité des prestations telle qu'elle résulte, par exemple, d'un examen effectué avant la conclusion du contrat par l'institution d'aide sociale [OMISSIS].

70 b) L'article 18, paragraphe 1, première phrase, du SGB XI a été modifié avec effet au 30 octobre 2012 par la loi de réorientation de l'assurance dépendance (PNG) de façon à ce que les caisses d'assurance dépendance puissent également charger d'autres experts indépendants, au lieu du MDK, d'examiner si les conditions de la dépendance sont réunies et d'évaluer son degré ou pendant combien de temps

l'assurance dépendance devra prendre en charge la moitié des coûts relatifs aux personnes dépendantes faisant l'objet de soins ambulatoires.

- 71 En cas de recours direct à des experts indépendants, les directives sur les experts indépendants, adoptées en vertu de l'article 53b du SGB XI, sont applicables aux caisses d'assurance dépendance (article 53b, paragraphe 1, deuxième phrase, du SGB XI) et peuvent par exemple réglementer de façon détaillée les exigences de qualifications s'imposant aux experts mandatés par les caisses d'assurance dépendance. **[Or. 19]** On pourrait l'interpréter en ce sens qu'un contrat existe, pour autant que le droit de l'Union l'autorise.
- 72 5. L'issue du litige dépend des questions préjudicielles qui ont été posées.
- 73 a) Une exonération est exclue s'il y a lieu de répondre à la première question que l'activité d'évaluation ne constitue pas une activité relevant de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112.
- 74 b) Si, en revanche, cette activité relève du champ d'application de ladite disposition, l'assujettissement à la TVA des prestations d'experts dépend des circonstances dans lesquelles il convient d'admettre l'existence d'une reconnaissance, et notamment s'il suffit d'exercer cette activité en tant que sous-traitant d'un organisme reconnu (question 2a). Si cela ne suffit pas, l'élément décisif sera de savoir si la prise en charge des coûts peut être simplement forfaitaire, ou si elle doit résulter d'un acte conscient et volontaire (question 2b), ou si – et, le cas échéant, dans quelles conditions – une base légale est nécessaire en vue de la conclusion directe d'un contrat (question 2c).

[OMISSIS]