

## Version anonymisée

Traduction

C-620/21 – 1

**Affaire C-620/21**

**Renvoi préjudiciel**

**Date de dépôt :**

6 octobre 2021

**Juridiction de renvoi :**

Varhoven administrativen sad (Bulgarie)

**Date de la décision de renvoi :**

27 septembre 2021

**Partie requérante et défenderesse :**

« Momtrade – Ruse » OOD

**Partie défenderesse et requérante :**

Direktor na Direktsia « Obzhavnane i danachno-osiguritelna praktika » – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

---

### ORDONNANCE

[OMISSIS]

**Le Varhoven administrativen sad na Republika Bulgaria** (Cour administrative suprême de la République de Bulgarie) [OMISSIS] en chambre du conseil [OMISSIS]

Après examiné le rapport, [OMISSIS] dans l'affaire administrative [OMISSIS].

L'affaire a pour origine deux pourvois introduits contre un arrêt [OMISSIS] rendu par l'Administrativen sad Ruse (tribunal administratif de Ruse). L'arrêt attaqué a annulé le redressement fiscal [OMISSIS], du 4 octobre 2018, émis par les services fiscaux de la direction territoriale de l'agence nationale des impôts de Varna, confirmé par décision [omissis], du 13 mars 2019, du Direktor na Direktsia

« Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Varna (directeur de la direction « recours et pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale » de Varna, ci-après le « directeur de la direction “ODOP” »), dans sa partie dans laquelle est établi à l’égard de « Momtrade – Ruse » [omissis] une créance de TVA, pour la période fiscale du 24 juin 2014 au 31 décembre 2015, à hauteur de la différence entre 264 027,60 BGN et 316 833,05 BGN pour le principal et de la différence entre 89 315,83 BGN et 107 178,98 BGN pour les intérêts de retard y afférents. Le recours a été rejeté pour le surplus. L’arrêt rendu a fait l’objet de deux pourvois en cassation.

Le premier pourvoi a été introduit par « Momtrade – Ruse » OOD [omissis] qui attaque l’arrêt dans sa partie rejetant, comme étant dépourvu de fondement, le recours de la société contre le redressement fiscal, du [omissis] 4 octobre 2018, rendu par les services fiscaux de la direction territoriale de l’agence nationale des impôts de Varna, confirmé par la décision [OMISSIS], du 13 mars 2019, du directeur de la direction « ODOP » de Varna, s’agissant de l’établissement de la créance de TVA pour la période fiscale juillet-décembre 2014 et janvier-décembre 2015 d’un montant de 264 027,60 BGN pour le principal et 89 315,83 BGN pour les intérêts.

Le deuxième pourvoi a été introduit par le directeur de la direction « ODOP » de Varna contre la partie de l’arrêt annulant le redressement [omissis], du 4 octobre 2018, émis par les services fiscaux de la direction territoriale de l’agence nationale des impôts de Varna, confirmé par la décision [omissis], du 13 mars 2019, du directeur de la direction « ODOP » de Varna, s’agissant de la créance de TVA à hauteur de la différence entre 264 027,60 BGN et 316 833,05 BGN pour le principal et de la différence entre 89 315,83 BGN et 107 178, 98 BGN pour les intérêts de retard y afférents.

En statuant sur le fond, le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, ci-après le « VAS »), réuni à trois juges de la huitième division, a considéré qu’une interprétation du droit de l’UE était nécessaire pour la solution du litige, en particulier de l’article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA, qui est pertinent s’agissant du régime d’exonération de catégories de prestations énumérées exhaustivement.

À cet égard, la formation de céans du VAS, juge opportun d’adresser à la Cour de justice de l’Union européenne une demande de décision préjudicielle concernant l’interprétation des dispositions susmentionnées qui sont pertinentes pour le litige.

Pour ces motifs, la juridiction de céans formule sa demande de décision préjudicielle de la manière suivante :

### **Les parties au litige**

1. Partie requérante au pourvoi/partie défenderesse – « Momtrade – Ruse » OOD [omissis] Ruse [OMISSIS].

2. Partie requérante au pourvoi/partie défenderesse – Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite.

### **L’objet du litige**

La procédure devant la juridiction de céans est une procédure de cassation. L’objet du pourvoi est l’arrêt [OMISSIS], du 26 juin 2020, [OMISSIS] de l’administrativen sad Ruse [OMISSIS] (tribunal administratif de Ruse) qui a annulé le redressement fiscal [OMISSIS], du 4 octobre 2018, émis par les services fiscaux de la de la direction territoriale de l’agence nationale des impôts de Varna, confirmé par décision [omissis], du 13 mars 2019, du directeur de la direction « ODOP » de Varna, dans sa partie dans laquelle est établi à l’égard de « Momtrade – Ruse » [omissis] une créance de TVA, pour la période fiscale du 24 juin 2014 au 31 décembre 2015, à hauteur de la différence entre 264 027,60 BGN et 316 833,05 BGN pour le principal et de la différence entre 89 315,83 BGN et 107 178,98 BGN pour les intérêts de retard y afférents. Pour le reste, concernant les créances de TVA établies dans l’avis de redressement, pour la période d’imposition du 24 juin 2014 au 31 décembre 2015 d’un montant de 264 027,60 BGN pour le principal et 89 315, 83 BGN pour les intérêts, le pourvoi a été rejeté.

### **Le cadre juridique**

#### **Le droit de l’Union**

#### **La directive 2006/112**

...

#### **« CHAPITRE 2**

Exonérations en faveur de certaines activités d’intérêt général

#### **Article 132**

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 ;

...

#### **Article 133**

Les États membres peuvent subordonner, au cas par cas, l'octroi, à des organismes autres que ceux de droit public, de chacune des exonérations prévues à l'article 132, paragraphe 1, points b), g), h), i), l), m) et n), au respect de l'une ou plusieurs des conditions suivantes :

- a) les organismes en question ne doivent pas avoir pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations fournies ;
- b) ces organismes doivent être gérés et administrés à titre essentiellement bénévole par des personnes n'ayant, par elles-mêmes ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation ;
- c) ces organismes doivent pratiquer des prix homologués par les autorités publiques ou n'excédant pas de tels prix ou, pour les opérations non susceptibles d'homologation des prix, des prix inférieurs à ceux exigés pour des opérations analogues par des entreprises commerciales soumises à la TVA ;
- d) les exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la TVA. »

## **Le droit national**

### **Constitution de la République de Bulgarie**

#### **Article 26.**

...

(2) Les étrangers résidant en République de Bulgarie ont tous les droits et devoirs énoncés dans ladite constitution, sauf les droits et devoirs pour lesquels la nationalité bulgare est exigée aux termes de la constitution et de la loi.

### **Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (code de procédure en matière d'impôts et de cotisations sociales, ci-après le « DOPK »)**

#### **Article 122.**

(1) L'administration fiscale peut appliquer le montant de la taxe déterminé conformément à la loi y afférente au regard de la base visée au paragraphe 2 qu'elle détermine elle-même, dans les circonstances suivantes :

...

3. lorsque des documents faux ou inexacts ont été utilisés dans la comptabilité ;
4. en cas d'absence ou de non présentation d'une comptabilité tenue conformément à la zakon za schetovodstvoto (loi sur la comptabilité) ou lorsque la comptabilité tenue ne permet pas d'établir la base d'imposition ainsi que lorsque

les documents nécessaires à l'établissement de la base d'imposition ou des cotisations sociales obligatoires ont été détruits de manière non conforme ;

...

**Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la « ZDDS »)**

## **DEUXIÈME PARTIE**

### **TAXATION DES OPÉRATIONS**

#### **Chapitre premier**

#### **LIEU D'EXÉCUTION**

##### **Lieu d'exécution d'une prestation de service**

**Article 21.** ([OMISSIS] modifié, DV n° 95 de 2009, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010)

(1) Lorsque le preneur est une personne non assujettie, le lieu d'exécution d'une prestation de services est le lieu où le prestataire a établi son activité économique indépendante.

...

#### **Chapitre quatrième**

### **OPÉRATIONS EXONÉRÉES ET ACQUISITIONS**

#### **Généralités**

##### **Article 38.**

(1) Les opérations exonérées sont celles visées à ce chapitre.

(2) Sont également exonérées, les opérations intracommunautaires qui seraient exonérées en vertu du présent chapitre si elles étaient réalisées à l'intérieur du territoire national.

(3) Est également exonérée de la taxe, toute acquisition intracommunautaire de biens dont la livraison sur le territoire national est exonérée en vertu du présent chapitre.

...

#### **Opération liée à l'aide et à la sécurité sociales**

**Article 40.** (Publié – DV n° 63, de 2006, en vigueur le jour de l'entrée en vigueur du traité d'adhésion de la République de Bulgarie à l'Union européenne – 1<sup>er</sup> janvier 2007) Est une opération exonérée :

1. la prestation de services sociaux conformément à la zakon za sotsialno podpomagane (loi sur l'assistance sociale) ;

...

### **Montant de la taxe**

#### **Article 67.**

(1) Le montant de la taxe est déterminé en multipliant la base d'imposition par le taux de la taxe.

(2) Si, lors de la négociation de l'opération, il n'est pas expressément indiqué que la taxe est due séparément, elle est réputée comprise dans le prix convenu.

(3) La taxe est également considérée comme incluse dans le prix déclaré en cas de fourniture de biens faisant l'objet d'une livraison au détail dans le commerce.

...

**Zakon za sotsialno podpomagane (loi sur l'assistance sociale, ci-après « ZSP »)**

### **Chapitre quatrième**

#### **SERVICES SOCIAUX**

**Article 16.** (Modifié – DV n° 15 de 2010)

(1) Les prestations de services sociaux reposent sur un travail social axé sur l'aide à la personne pour :

1. la réalisation d'activités quotidiennes ;
2. l'inclusion sociale.

(2) Les services sociaux sont fournis sur la base d'une évaluation individuelle des besoins et compte tenu des souhaits et des choix personnels de la personne.

...

**Article 18.** (Modifié – DV n° 15 de 2010)

(1) Les services sociaux sont fournis par :

1. l'État ;

2. les municipalités ;
3. les personnes physiques bulgares, enregistrées conformément au Targovski zakon (la loi sur le commerce), et les personnes morales ;
4. les personnes physiques exerçant une activité commerciale et les personnes morales enregistrées selon le droit d'un autre État membre de l'Union européenne ou d'un autre État de l'Espace économique européen.

(2) Les personnes visées aux paragraphes 1, points 3 et 4, ne peuvent fournir des services sociaux qu'après inscription au registre de l'Agentsia za sotsialno podpomagane (agence pour l'assistance sociale).

(3) Les personnes visées au paragraphe 1, points 3 et 4, peuvent fournir des services sociaux pour enfants jusqu'à 18 ans après l'octroi d'une licence et l'inscription au registre visé au paragraphe 2.

(4) Les modalités de l'enregistrement sont fixées par le règlement d'exécution de la loi.

### **Dispositions complémentaires**

§ 1. (Modifié – DV n° 15, de 2010). Aux termes de la présente loi, on entend par :

...

6. « services sociaux » : les activités qui soutiennent et améliorent les possibilités pour la personne de mener une vie autonome ; elles sont exercées dans des institutions spécialisées et dans la communauté ;

7. « services sociaux dans la communauté » : les services rendus dans le milieu familial ou proche du milieu familial.

...

### **Pravilnik za prilagane na ZSP (règlement d'exécution de la ZSP)**

**Article 40.** (Modifié et complété – DV n° 63 de 2011)

(1) Les personnes souhaitant bénéficier de services sociaux déposent une demande écrite selon leur adresse actuelle, respectivement devant :

1. le directeur de la direction de l'assistance sociale, pour les services sociaux relevant des activités déléguées de l'État conformément à l'annexe n° 9 ;
2. le maire de la commune, pour les services sociaux relevant de la commune ;

3. l'organe de direction lorsque le prestataire de services sociaux est une personne physique, enregistrée conformément à la loi sur le commerce, ou une personne morale.
- (2) Sont joints à la demande visée au paragraphe 1 :
  1. une pièce d'identité (pour référence) ;
  2. une copie du carnet de santé, le cas échéant ;
  3. une copie, le cas échéant, d'une décision de la Lekarska consultativna comitsia (LKK) (commission médicale consultative), de la Teritorialna ekspertna lekaska comitsia (TELK) (commission d'expertise médicale territoriale), de la Natsionalna ekspertna lekaska comitsia (commission d'expertise médicale nationale (NELK)).
- (3) Le prestataire de services sociaux peut, le cas échéant, demander d'autres documents.
- (4) Sur la base de la demande et des documents l'accompagnant, ainsi que dans les cas visés à l'article 27, paragraphe 7, l'autorité visée au paragraphe 1, points 1 à 3, procède, dans les 20 jours, à l'évaluation sociale des besoins de services sociaux de la personne, conformément à l'annexe n° 10, et la consigne dans un rapport de projet conforme au modèle figurant à l'annexe n° 8. Dans les cas visés à l'article 27, paragraphe 7, la personne dépose sa demande après l'évaluation sociale.

...

**Article 40d** (Modifié – DV n° 27 de 2010, en vigueur à compter du 9 avril 2010)

- (1) Les prestataires de services sociaux établissent un plan individuel après évaluation des besoins de chaque bénéficiaire et définition des objectifs à atteindre.
- (2) Le plan visé au paragraphe 1 comprend des activités pour satisfaire :
  1. les besoins quotidiens ;
  2. les besoins de santé ;
  3. les besoins d'éducation ;
  4. les besoins de rééducation ;
  5. les besoins en temps libre ;
  6. les besoins de contacts avec la famille, les amis, les proches et d'autres personnes.



...

**Article 40<sup>e</sup>** (Modifié – DV n° 26, de 2009)

- (1) Le prestataire de services sociaux tient un registre des bénéficiaires.
- (2) Le registre contient les informations suivantes :
  1. le nom, le domicile et/ou l'adresse actuelle, la date de naissance et la situation familiale des bénéficiaires ;
  2. l'acte de placement ou d'admission au bénéfice du service social ;
  3. le nom, le domicile et/ou l'adresse actuelle et le numéro de téléphone d'un tuteur, d'un curateur ou d'un proche parent des bénéficiaires ;
  4. le nom, l'adresse et le numéro de téléphone du médecin traitant des bénéficiaires ;
  5. la date de placement/d'admission au bénéfice du service social ;
  6. la date de sortie ;
  7. la date, l'heure et la cause du décès lorsque bénéficiaire est décédé dans un établissement spécialisé ou lorsqu'il s'agit d'une prestation sociale dans la communauté.
- (3) Le prestataire tient un livre numéroté, cacheté et estampillé avec le cachet de l'institution spécialisée, qui contient :
  1. l'inventaire de l'argent et des valeurs matérielles fournis par les résidents aux fins de conservation ;
  2. la date à laquelle l'argent ou les valeurs matérielles ont été déposés ;
  3. la date à laquelle une somme d'argent ou des valeurs matérielles ont été restituées aux résidents ou ont été utilisées en leur nom, à leur demande, ainsi que l'usage qui en a été fait ;
  4. nom et fonction de la personne responsable de la conservation de l'argent et des autres valeurs matérielles.

**Faits à l'origine du litige :**

« MOMTRADE – RUSE » OOD est une société à responsabilité limitée inscrite au registre du commerce qui a pour principale activité : « Autre travail social sans hébergement, non classé ailleurs ». Elle est immatriculée conformément à la ZDDS depuis le 24 juin 2014 en tant que société immatriculée volontairement quel que soit son chiffre d'affaires imposable.

Elle est enregistrée en tant que prestataire de services sociaux avec certificat d'enregistrement pour aide individuelle pour personnes âgées, certificat d'enregistrement pour aide sociale pour personnes âgées et certificat d'enregistrement pour aide à domicile pour personnes âgées, délivrés par l'Agence pour l'assistance sociale du Ministerstvo na truda i sotsialna politika [ministère du Travail et de la Politique sociale] (MTSP). L'enregistrement a été effectué conformément à la loi sur l'assistance sociale (abrogée) applicable à la période objet du contrôle fiscal.

Au 19 mai 2017, la société employait 63 salariés, dont 7 étaient affectés à un poste d'« aide sociale », 55 à un poste d'« aide individuelle » et 1 à un poste de « responsable administratif ».

Au regard des données du registre des prestataires de services sociaux de la période objet du contrôle (2014-2015), « MOMTRADE – RUSE » OOD avait transmis à l'agence pour l'assistance sociale des rapports d'activité pour les années 2013 et 2014, mais il n'y a pas de rapport pour l'année 2015. Selon les indications figurant dans le rapport d'activité de 2014, l'aide individuelle aux personnes âgées a été fournie à 28 clients, résidant tous en Allemagne.

Dans le cadre de la procédure de contrôle fiscal, ont été présentés, pour les périodes d'imposition en cause, des contrats de services selon lesquels les clients étaient différentes personnes physiques, à savoir des ressortissants allemands et autrichiens, et le prestataire, « MOMTRADE – RUSE » OOD. En résumé, l'objet des contrats était la mise à disposition de travailleurs par le prestataire pour assurer des services d'accompagnement et d'aide à domicile chez les clients. Les activités que les travailleurs devaient assurer étaient précisées dans les annexes aux contrats, constituées de questionnaires établis par une société intermédiaire enregistrée en Allemagne/Autriche qui fournissait des clients à la société objet du contrôle moyennant un contrat de courtage. Lesdites activités, pour lesquelles les travailleurs étaient mis à disposition, comportaient, outre l'aide à domicile, des soins aux personnes âgées dépendantes ayant des problèmes de santé. Chacun des contrats de services indiquait tant le nom du client que le nom de l'intermédiaire. Des clauses relatives au paiement, à savoir le prix du service, le délai et le mode de paiement sur un compte bancaire, étaient également convenues. La validité des paiements effectués par les personnes physiques au profit de la société contrôlée n'est pas contestée.

À la suite d'un échange d'informations au titre du règlement 904/2010/UE concernant la coopération administrative initié par l'administration fiscale allemande, il a été constaté que les prestations de services à des intermédiaires allemands avaient irrégulièrement fait l'objet d'une déclaration de TVA sous le numéro BG 202770457 en 2014-2017, ce qui devait être modifié puisque la société bulgare n'avait pas fourni de prestations de services aux intermédiaires allemands. Il est établi que « MOMTRADE – RUSE » OOD fournit de l'assistance à domicile à des clients allemands, personnes physiques, conformément aux règles relatives à la libre prestation de services. Il est indiqué

qu'au regard du chapitre 3a (1) de la loi allemande relative à la TVA, les services d'assistance en matière de soins n'étaient pas taxés en Allemagne puisque les prestations étaient réputées être exécutées là où la société était enregistrée et exerçait ses activités, en l'occurrence en Bulgarie. Cela signifiait que la société bulgare ne devait pas être immatriculée en Allemagne, de sorte que le numéro fiscal déjà attribué devait être retiré. Ainsi, le chiffre d'affaires généré par les services d'assistance en matière de soins fournis en Allemagne à des ressortissants allemands devait être soumis à la TVA bulgare conformément à la loi bulgare.

En réponse à la demande de présentation de documents [omissis], la société contrôlée a présenté des contrats conclus entre « MOMTRADE-RUSE » OOD et les personnes physiques étrangères, établis dans une langue étrangère, avec traduction assermentée en langue bulgare, une analyse comparée des dispositions juridiques concernant les services sociaux selon les normes européennes et des observations écrites.

Sur la base des documents produits par la société contrôlée, les autorités fiscales ont constaté que tous les contrats étaient homogènes, ayant pour objet des services d'aide et de soins à domicile fournis à des citoyens allemands, mais aucun arrangement n'avait été conclu pour fournir des « services sociaux », aucun besoin individuel de clients en Allemagne n'était mentionné. Eu égard au fait que, matériellement, le lieu de la prestation était sur le territoire d'un autre État membre, les services chargés du contrôle fiscal ont considéré que, pour déterminer la nature des prestations effectuées par MOMTRADE-RUSE OOD, en plus d'appliquer la ZSP, il y avait lieu de tenir compte de la circonstance que, sur le territoire de cet autre État (l'Allemagne et l'Autriche), le droit applicable était aussi la législation de cet État.

Il a été constaté que pour pouvoir être exonérée au titre de l'article 40, point 1, ZDDS, MOMTRADE-RUSE OOD devait fournir des preuves certifiant, conformément à la législation de cet autre État, le caractère social des services fournis sur le territoire de celui-ci. Afin de prouver le droit à l'exonération des prestations de services sociaux au titre de l'article 40, point 1, ZDDS, cette société n'a présenté qu'une analyse comparative des législations des différents États membres de l'UE, effectuée par un centre de droit non commercial sur la base de données tirées de l'Internet [omissis].

Après avoir analysé les documents produits initialement par cette société concernant ses ventes, les services chargés du contrôle fiscal ont conclu que leur contenu ne correspondait pas à la réalité car les destinataires des prestations y étaient des personnes morales allemandes et autrichiennes alors qu'en réalité, les destinataires des prestations étaient des personnes physiques allemandes et autrichiennes. D'après l'audit de la comptabilité de cette société, les prestations de services à des personnes morales en Allemagne et en Autriche ont été comptabilisées comme des opérations intracommunautaires, soumises au taux de 0%. Aucune opération au profit de personnes physiques allemandes et autrichiennes n'a été comptabilisée, alors qu'elles ont réellement existé, autrement

dit, l'audit de la comptabilité ne permet pas d'établir la base d'imposition. Aux fins du contrôle fiscal, tous les documents et les explications nécessaires n'ont pas été fournis, alors même qu'ils avaient été expressément demandés, conformément au DOPK, dans le cadre de trois demandes de présentation de documents et d'observations écrites de l'assujetti, afin de prouver le régime des prestations que la société contrôlée avait fournies à des ressortissants allemands et autrichiens, personnes physiques.

Par conséquent, les autorités fiscales ont considéré que les conditions visées à l'article 122, paragraphe 1, points 3, 4 et 5, DOPK étaient réunies et la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée de l'assujetti pour la période contrôlée devait être déterminée conformément à l'article 122 DOPK.

### **Le jugement de première instance**

La juridiction a estimé que l'article 40, point 1, [ZDDS] (DV n° 63 de 2006, en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007) correspondait à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

Selon cette juridiction, dans la mesure où il est constant que les services en cause ont été fournis en Allemagne et en Autriche et que le lieu des prestations est la Bulgarie, en vue de l'application de l'exonération prévue à l'article 40, point 1, du ZDDS, il incombait à la personne contrôlée de prouver le caractère social de l'activité exercée tant en vertu de la législation bulgare que des législations des États membres sur le territoire desquels les prestations ont été fournies.

Selon la juridiction, ce caractère n'a pas été établi. La réglementation bulgare, à savoir la loi sur l'assistance sociale et son règlement d'exécution, impose une évaluation documentée du caractère social des besoins du bénéficiaire des services sociaux, ce qui n'a pas été fait pour les ressortissants étrangers bénéficiaires de services. La société contrôlée n'a pas présenté de demandes de prestation de services sociaux, d'évaluation du caractère social, de rapports de projet, de plans individuels ni de registre des clients, exigés par ladite réglementation. Elle n'a présenté que des contrats et des questionnaires (contenant des informations sur les besoins individuels des personnes physiques) les concernant. D'autre part, les pièces produites en première instance, à savoir les déclarations de personnes physiques, des ressortissants allemands, les expertises sociales et les expertises afin de déterminer la nécessité des soins, conformément au code de la sécurité sociale allemand, ainsi que les factures (Rechnung), toutes accompagnées d'une traduction assermentée en bulgare, ne peuvent pas être reliées à la période ni aux personnes destinataires des factures en cause. Les factures produites au cours de la procédure judiciaire dont les destinataires étaient des personnes physiques, pour lesquelles l'expertise a confirmé qu'elles correspondaient aux factures dont les destinataires étaient des intermédiaires allemands fournies dans le cadre du contrôle fiscal, ne précisaient pas quels étaient les services fournis ni ne prouvaient leur caractère social. Ni l'analyse comparative des législations des

différents États membres de l'UE ni la traduction de l'article 14 du code social allemand, pas plus que les attestations délivrées par les sociétés intermédiaires enregistrées en Allemagne ne démontrent à bon droit ledit caractère. La juridiction a réduit les créances fiscales constatées à hauteur de la différence entre 264 027,60 BGN et 316 833,05 BGN pour le principal et de la différence entre 89 315,83 BGN et 107 178,98 BGN au titre des intérêts de retard y afférents, sur le fondement de l'article 67, paragraphe 2, ZDDS, et a confirmé, pour le reste, les créances fixées dans l'avis de redressement.

S'agissant de l'appréciation du jugement attaqué et des observations de la personne contrôlée selon lesquelles il s'agissait de prestations exonérées et les transactions n'étaient pas soumises à la TVA, la juridiction de céans se demande s'il était nécessaire d'apprécier le caractère social des services fournis par la société contrôlée. Au regard des preuves écrites produites dans le cadre du contrôle et au cours de la procédure (des contrats, des questionnaires et des déclarations des bénéficiaires des services), il y a lieu de constater que les personnes physiques bénéficiaires des services fournis par « MOMTRADE-RUSE » OOD étaient des personnes âgées souffrant de problèmes de santé qui outre le besoin d'un accompagnement à domicile pour mener leur vie au quotidien avaient également besoin d'une assistance liée à leur état de santé.

Dans son prononcé, l'administrativen sad Ruse (tribunal administratif de Ruse) a fondé ses conclusions quant à l'absence de caractère social des services sur le fait que la société contrôlée n'avait pas produit de documents officiels émanant d'organismes d'État en Allemagne et en Autriche établissant ce caractère. Il a été jugé que les services d'accompagnement des personnes âgées n'étaient pas des services sociaux car il s'agissait exclusivement d'un accompagnement à domicile. Les employés de MOMTRADE-RUSE OOD n'exerçaient pas des activités liées à l'état de santé des personnes et n'avaient aucune formation indiquant qu'ils étaient en mesure de leur fournir des soins médicaux. Au point 46 de l'arrêt C-335/2014, la Cour a jugé que s'agissant de l'exonération, la directive accordait de « l'importance à la nature intrinsèque des opérations effectuées ainsi qu'à la qualité de l'opérateur fournissant les services », par conséquent l'appréciation des prestations offertes et des soins qui y sont liés fait partie des critères pouvant conduire à l'exonération des prestations de services litigieuses.

Afin de résoudre correctement le litige entre les parties, il importe donc de clarifier les critères sur la base desquels les activités doivent être considérées comme des activités à caractère social ou non. S'il convient d'effectuer cette appréciation sur la base de documents émanant des autorités compétentes de l'État où les activités sont exercées ou s'il suffit d'établir la nature des soins prodigués.

### **Jurisprudence de la Cour**

La formation de céans du Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) n'a trouvé aucun arrêt interprétant le droit communautaire qui puisse avoir une pertinence pour la résolution du litige.

L'arrêt du 12 mars 2015, « go fair » Zeitarbeit (C- 594/13, EU:C:2015:164), invoqué par la juridiction de première instance, a interprété la disposition en cause de la directive dans une procédure au principal qui se distingue du cas d'espèce. Ce litige s'inscrit dans le cadre de l'imposition de prestations de services de mise à disposition de personnel – infirmiers et aides-soignants gériatriques mis à la disposition d'établissements de soins stationnaires ou ambulatoires apportant une assistance ou des soins à des personnes souffrant de maladies somatiques ou de troubles psychiques par une société commerciale ayant pour objet principal la mise à disposition de travailleurs sur la base de la loi relative à la réglementation du louage de main-d'œuvre. Par ailleurs, les services sont fournis sur le territoire d'un État membre dans lequel sont établis tant le prestataire que le destinataire des services. Ces différences factuelles nous font douter de l'applicabilité de l'interprétation des dispositions de la directive fournie dans cet arrêt à la présente espèce, contrairement à ce que la juridiction de première instance a admis.

**La motivation du renvoi :**

Les termes employés pour désigner les exonérations figurant à l'article 132 de la directive 2006/112 sont d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti. 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 (voir arrêts « go fair », C-694/13, EU:C:2015:164, point 17, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, point 16 ; Commission/Pays-Bas, C-79/09, EU:C:2010:171, point 49 ; Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, point 22, ainsi que Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, points 26 et 27).

En ce qui concerne l'objectif de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112, conformément à la jurisprudence de la Cour, la finalité de l'ensemble des dispositions de l'article 132 de la directive 2006/112, consiste à exonérer de la TVA certaines activités d'intérêt général, en vue de faciliter l'accès à certaines prestations ainsi que la fourniture de certains biens, en évitant les surcoûts qui découleraient de leur assujettissement à la TVA (arrêt du 21 septembre 2017, Commission/République fédérale d'Allemagne, C-616/15, EU:C:2017:721, point 47 ; Arrêt du 5 octobre 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, point 30, et la jurisprudence citée ; arrêt du 26 février 2015, affaires jointes C-144/13, C-154/13 et C-160/13, EU:C:2015:116, point 43). Le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) a déjà une jurisprudence sur l'interprétation de ladite disposition de la directive dans une

situation analogue à celle de l'espèce, en vertu de laquelle le droit de l'Union européenne n'impose pas aux États membres d'exonérer les services sociaux offerts à des ressortissants d'un autre État membre en dehors de son territoire (voir arrêt n° 10652 du 3 août 2020 du VAS dans l'affaire administrative n° 11597/2019, chambre de la huitième section). Les motifs de cette décision reposent sur l'article 26, paragraphe 2, de la constitution de la République de Bulgarie, selon lequel seuls les étrangers résidant en République de Bulgarie ont tous les droits et devoirs énoncés dans ladite constitution, sauf les droits et devoirs pour lesquels la nationalité bulgare est exigée aux termes de la constitution et de la loi.

La juridiction statuant en dernier ressort considère que, pour atteindre l'objectif susmentionné de la disposition de la directive, à savoir faciliter l'accès à certains services, en évitant les surcoûts qui résulteraient de leur assujettissement à la TVA, il est indifférent que les parties à la prestation de services se trouvent sur le territoire d'un État membre ou que, comme en l'espèce, le prestataire soit immatriculé dans un État membre et que les bénéficiaires soient des ressortissants d'un autre État membre sur le territoire duquel la prestation de services est effectuée.

D'autre part, dans la mesure où les destinataires des services sont des personnes physiques, c'est-à-dire des personnes non assujetties, le lieu d'exécution de ces services est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique, en l'occurrence la Bulgarie. Par conséquent, si l'interprétation susmentionnée du droit l'Union faite par le VAS est exacte, les prestataires de services sociaux établis en Bulgarie feraient l'objet d'une différence de traitement fiscal selon qu'ils fournissent des prestations de services sur le territoire bulgare ou sur le territoire d'un autre État membre au profit de ressortissants étrangers. Même en l'absence d'harmonisation fiscale complète de la taxation en matière de TVA, ce résultat paraît inacceptable.

Pour résoudre le présent litige, il est donc nécessaire d'interpréter l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA et de répondre aux questions : cette interprétation permet-elle à une société commerciale enregistrée en tant que prestataire de services sociaux d'un État membre (en l'occurrence, Bulgarie) de se prévaloir de cette disposition pour obtenir l'exonération de ses prestations de services sociaux au profit de personnes physiques ressortissantes d'autres États membres sur le territoire de ces États ? Pour répondre à cette question, est-il pertinent que les destinataires de services soient confiés au prestataire par des sociétés commerciales intermédiaires enregistrées dans les États membres sur le territoire duquel les services sont fournis ?

Si la réponse à la première question est positive et étant donné que, d'une part, les exonérations visées à l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA constituent des notions autonomes du droit de l'Union visant à éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre (voir, notamment, arrêt du 21 février 2013, Žamberk, C-18/12, CE:C:2013:95, point 17) et, d'autre

part, que la directive ne contient pas de critères permettant de déterminer ces notions ni de règles concernant la preuve des faits juridiquement pertinents, la juridiction de céans a besoin d'explications concernant l'interprétation et l'application de cette disposition du droit de l'UE, pour savoir si l'appréciation du fait que la société contrôlée est un « organisme reconnu comme ayant un caractère social » et en tenir compte afin de prouver qu'il s'agit de prestations services « étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales », doit se faire au regard du droit bulgare et/ou des droits allemand et autrichien. Selon cette interprétation, l'enregistrement d'une société commerciale en tant que prestataire de services sociaux, tels que définis par la législation nationale, suffit-il pour considérer qu'elle constitue un « organisme reconnu comme ayant un caractère social » par l'État membre concerné ?

Compte tenu de ce qui précède et au regard des faits de l'espèce, la juridiction de céans considère qu'en vue de trancher le litige, il est nécessaire d'adresser une demande préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne sur les questions suivantes :

[Omissis : identique aux questions figurant sur la dernière page]

[Omissis : référence à la loi procédurale nationale] la juridiction de céans ordonne la suspension de la procédure, dit que l'ordonnance ne peut pas faire l'objet d'un pourvoi et que la procédure sera rouverte lorsque la Cour de justice de l'Union européenne aura rendu sa décision.

[OMISSIS : référence à la loi procédurale nationale] Le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) [OMISSIS]

#### **ORDONNE :**

[OMISSIS : procédure interne]

Conformément à l'article 267, alinéa premier, sous b), TFUE, la Cour de justice de l'Union européenne est saisie des questions préjudicielles suivantes :

**1. L'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA doit-il être interprété en ce sens qu'une société commerciale enregistrée en tant que prestataire de services sociaux dans un État membre (en l'occurrence, la Bulgarie) peut se prévaloir de cette disposition pour obtenir l'exonération de ses prestations de services sociaux au profit de personnes physiques ressortissantes d'autres États membres effectuées sur le territoire de ces États ? Pour répondre à cette question, est-il pertinent que les bénéficiaires des services soient confiés au prestataire par des sociétés commerciales intermédiaires enregistrées dans les États membres sur le territoire desquels les services sont fournis ?**

**2. En cas de réponse affirmative à la première question, dans le cadre de l'interprétation et de l'application de ladite disposition du droit de l'Union,**



**quels sont les critères applicables pour apprécier si la société faisant l'objet du contrôle fiscal est un « organisme reconnu comme ayant un caractère social » et pour établir que les prestations de services sont « étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales » ; cette appréciation doit-elle être effectuée conformément au droit bulgare et/ou conformément aux droits autrichien et allemand ?**

**3. Selon cette interprétation, le fait qu'une société commerciale soit enregistrée en tant que prestataire de services sociaux, tels que définis par la législation nationale, suffit-il pour considérer qu'il s'agit d'un « organisme reconnu comme ayant un caractère social » par l'État membre concerné ?**

[OMISSIS : procédure interne]

DOCUMENT DE TRAVAIL