Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (neuvième chambre)

12 mars 2015 *

«Renvoi préjudiciel — TVA — Directive 2006/112/CE — Article 132, paragraphe 1, sous g) — Exonération des prestations de services étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales — Notion d''organismes reconnus comme ayant un caractère social' — Société de travail intérimaire — Mise à disposition d'un personnel soignant qualifié — Exclusion de l'exonération»

Dans l'affaire C-594/13,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 21 août 2013, parvenue à la Cour le 21 novembre 2013, dans la procédure

«go fair» Zeitarbeit OHG

contre

Finanzamt Hamburg-Altona,

LA COUR (neuvième chambre),

composée de M^me^ K. Jürimäe (rapporteur), président de chambre, MM. J. Malenovský et M. Safjan, juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: M. M. Aleksejev, administrateur,

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

considérant les observations présentées:

— pour «go fair» Zeitarbeit OHG, par M^e^ L. Gause, Rechtsanwalt,

— pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze et M^me^ K. Petersen, en qualité d'agents,

— pour l'Irlande, par M^mes^ E. Creedon et G. Hodge ainsi que par MM. M. Heneghan et N. J. Travers, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par M. A. Cordewener, M^me^ C. Soulay et M. B.-R. Killmann, en qualité d'agents,

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

* Langue de procédure: l'allemand.

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 132, paragraphe 1, sous g), et 134, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, et rectificatif JO 2007, L 335, p. 60).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un recours en «Revision» opposant «go fair» Zeitarbeit OHG (ci-après «'go fair'») au Finanzamt Hamburg-Altona (administration fiscale) au sujet de l'imposition des prestations de services effectuées par la partie requérante au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires pour l'exercice fiscal de 2010.

Le cadre juridique

La directive 2006/112

3 L'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 prévoit:

«Est considéré comme 'assujetti' quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.»

4 L'article 10 de cette directive dispose:

«La condition que l'activité économique soit exercée d'une façon indépendante visée à l'article 9, paragraphe 1, exclut de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur.»

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

6 Aux termes de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de cette même directive, les États membres exonèrent les opérations suivantes:

«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».

7 L'article 134 de cette directive prévoit:

«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 [taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la 'TVA')].»

Le droit allemand

8 Conformément à l'article 4, point 16, de la loi sur la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz, dans sa version résultant de la loi du 19 décembre 2008, BGBl. 2008 I, p. 2794, ci-après l'«UStG»), sont exonérés de cette taxe:

«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) des établissements dont les frais 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, par les organismes légaux d'assurance ou d'aide sociales.

Les prestations de services au sens de la première phrase, qui sont fournies par des établissements au titre des points b) à k), sont exonérées dans la mesure où il s'agit, d'après leur nature, de prestations de services auxquelles renvoient la reconnaissance, le contrat ou la convention en vertu du droit social ou la rémunération.»

9 L'article 12, paragraphe 1, de la loi relative à la réglementation du louage de main-d'œuvre (Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung, BGBl. 1995 I, p. 158, dans sa version résultant de la loi du 23 décembre 2002, BGBl. 2002 I, p. 4607) prévoit:

«Le contrat entre le loueur et l'emprunteur de main-d'œuvre doit être conclu sous forme écrite. Le loueur doit déclarer dans l'acte s'il détient l'autorisation au titre de l'article 1er. L'emprunteur doit indiquer dans l'acte quelles sont les caractéristiques particulières de l'activité prévue du travailleur intérimaire et quelles sont les qualifications professionnelles nécessaires ainsi que les conditions de travail essentielles, notamment la rémunération, qui s'appliquent dans l'entreprise de l'emprunteur pour un travailleur comparable de ce dernier [...]»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

10 «go fair» est une société en nom collectif (offene Handelsgesellschaft – OHG) dont l'objet est la mise à disposition de travailleurs au titre de la loi relative à la réglementation du louage de main-d'œuvre.

11 En tant que société de travail intérimaire, elle a, au cours de l'année 2010, mis le personnel soignant qu'elle emploie, à savoir les infirmiers et les aides-soignants gériatriques, à la disposition d'établissements de soins stationnaires ou ambulatoires au sens de l'article 4, point 16, de l'UStG. Les travailleurs de «go fair» étaient, du point de vue organisationnel, intégrés aux établissements de soins en cause. Ils fournissaient les services de soins par ordre de ces établissements et étaient ainsi subordonnés à ceux-ci. La surveillance hiérarchique et technique de l'activité des travailleurs intérimaires relevait également des obligations desdits établissements de soins.

12 Par décision du 18 octobre 2010, relative au calcul de l'acompte provisionnel sur la taxe sur le chiffre d'affaires pour le mois de septembre 2010, le Finanzamt Hamburg-Altona a soumis les revenus provenant des prestations de services effectuées par «go fair» au taux normal d'imposition. Le recours de «go fair» contre cette décision a été rejeté par le Finanzgericht Hamburg (tribunal de finances de Hambourg).

13 Saisi par «go fair» d'un recours en «Revision», le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) constate que cette société ne remplit pas les conditions prévues à l'article 4, point 16, sous k), de l'UStG, dans la mesure où elle exploite non pas un établissement offrant des soins destinés à des personnes nécessitant une aide physique, mentale ou psychologique, mais un service de louage de main-d'œuvre à durée déterminée. Ses revenus ne seraient donc pas exonérés de l'impôt au titre de cette disposition.

14 Cependant, ladite juridiction estime que «go fair» a fourni des prestations de services «étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociale», au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112, et qu'il ne saurait être exclu qu'elle puisse invoquer directement cette disposition et ainsi bénéficier de l'exonération qui y est prévue.

15 Dans ces circonstances, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) En ce qui concerne l'interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112:

a) Un État membre peut-il exercer le pouvoir d'appréciation qui lui est accordé pour reconnaître une entité en tant qu'organisme à caractère social en ce sens qu'il reconnaît certes les personnes qui fournissent leurs services à des caisses sociales et d'assurance dépendance, mais non le personnel soignant diplômé d'État qui fournit ses services directement à des personnes nécessitant des soins?

b) Si le personnel soignant diplômé d'État doit être reconnu comme un organisme à caractère social: la reconnaissance d'une société de travail intérimaire qui loue du personnel soignant diplômé d'État à des établissements de soins reconnus (établissements destinataires) découle-t-elle de la reconnaissance du personnel loué?

2) En ce qui concerne l'article 134, sous a), de la directive 2006/112:

La mise à disposition de personnel soignant diplômé d'État, en tant qu'opération étroitement liée à l'assistance et à la sécurité sociales, est-elle indispensable en vue de la fourniture des services de soins de l'établissement destinataire (emprunteur de main-d'œuvre), lorsque celui-ci ne peut pas opérer sans un tel personnel?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

16 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que le personnel soignant diplômé d'État, qui fournit ses services directement à des personnes nécessitant des soins, et/ou une société de travail intérimaire, qui met un tel personnel à la disposition des établissements reconnus comme ayant un caractère social, relèvent de la notion d'«organismes reconnus comme ayant un caractère social», au sens de ladite disposition.

17 Il y a lieu de rappeler d'emblée que les termes employés pour désigner les exonérations figurant à l'article 132 de la directive 2006/112 sont d'interprétation stricte, étant donné que celles-ci constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti. 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 (voir arrêts 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).

18 Il résulte du libellé de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 que l'exonération qui y est prévue s'applique aux prestations de services et aux livraisons de biens qui sont, d'une part, étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale 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 arrêts Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, point 34, ainsi que Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, point 21).

19 S'agissant notamment de cette dernière condition, laquelle fait l'objet de la première question préjudicielle, il appartient, en principe, au droit national de chaque État membre d'édicter les règles selon lesquelles une reconnaissance peut être accordée aux établissements qui la sollicitent. Les États membres disposent d'un pouvoir d'appréciation à cet égard (voir arrêt Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, point 26).

20 Toutefois, il ressort d'une jurisprudence constante qu'il appartient aux autorités nationales, conformément au droit de l'Union et sous le contrôle des juridictions nationales, de prendre en considération plusieurs éléments afin de déterminer les organismes dont le «caractère social», au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112, doit être reconnu aux fins de cette disposition. 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 ayant les mêmes activités bénéficient déjà d'une reconnaissance semblable ainsi que le fait que les coûts des prestations en question sont éventuellement assumés en grande partie par des caisses de maladie ou par d'autres organismes de sécurité sociale (voir, en ce sens, arrêts Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, points 57 et 58; Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, point 53, ainsi que Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, point 31).

21 Il ressort de la décision de renvoi que le législateur allemand n'a pas reconnu les sociétés de travail intérimaire, telles que «go fair», mettant du personnel à la disposition des établissements de soins comme des organismes ayant un caractère social au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112.

22 Dans ce contexte, ladite juridiction cherche, en premier lieu, à savoir si la reconnaissance des organismes comme ayant un caractère social par un État membre, requise en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 pour bénéficier de l'exonération prévue par cette disposition, couvre également le personnel soignant diplômé d'État qui fournit ses services directement à des personnes nécessitant des soins sans que les coûts ne soient supportés par des organismes de sécurité sociale et si la restriction en droit national est donc incompatible avec le droit de l'Union.

23 À cet égard, il suffit de rappeler que, conformément à l'article 9 de cette directive, est considéré comme «assujetti» quiconque exerce une activité économique d'une façon indépendante. Dès lors, en vertu de l'article 10 de ladite directive, cette condition exclut de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur.

24 Par conséquent, l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 ne peut être appliquée directement au personnel d'une société de travail intérimaire telle que «go fair».

25 En tout état de cause, ainsi que le fait valoir à juste titre la Commission européenne, les seules prestations pertinentes dans les circonstances de l'affaire au principal sont non pas les services que les travailleurs employés par «go fair» fournissent, dans le cadre d'une relation de subordination avec des établissements de soins, aux personnes nécessitant une assistance ou des soins, mais celles offertes par cette agence de travail intérimaire, à savoir la mise à disposition de ces travailleurs.

26 Toutefois, bien que cette dernière société ne soit pas reconnue en vertu de la législation allemande comme étant un organisme ayant un caractère social, la juridiction de renvoi cherche à savoir, en second lieu, si une telle société peut, en raison de son activité de mise à disposition du personnel qualifié soignant, invoquer l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 pour en tirer le droit d'être reconnue comme étant un «organisme ayant un caractère social».

27 En ce qui concerne, d'une part, la notion d'«organisme» figurant à ladite disposition, il ressort de la jurisprudence que celle-ci est suffisamment large pour inclure des entités privées poursuivant un but lucratif (voir arrêt Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, point 35 ainsi que jurisprudence citée). Dès lors, une société en nom collectif, telle que «go fair», peut être considérée comme un «organisme» au sens de cette disposition.

28 En revanche, s'agissant, d'autre part, des termes «ayant un caractère social», force est de constater que la mise à disposition de travailleurs ne constitue pas, en tant que telle, une prestation de services d'intérêt général accomplie dans le secteur social. À cet égard, il est sans pertinence que le personnel concerné soit du personnel soignant ni que ce personnel soit mis à la disposition d'établissements de soins reconnus.

29 Il convient, dès lors, de répondre à la première question que l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que ni le personnel soignant diplômé d'État qui fournit ses services directement à des personnes nécessitant des soins ni une société de travail intérimaire qui met un tel personnel à la disposition des établissements reconnus comme ayant un caractère social ne relèvent de la notion d'«organismes reconnus comme ayant un caractère social» figurant à cette disposition.

Sur la seconde question

30 Compte tenu de la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question.

Sur les dépens

31 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 (neuvième 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 ni le personnel soignant diplômé d'État qui fournit ses services directement à des personnes nécessitant des soins ni une société de travail intérimaire qui met un tel personnel à la disposition des établissements reconnus comme ayant un caractère social ne relèvent de la notion d'«organismes reconnus comme ayant un caractère social» figurant à cette disposition.

Signatures