Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

15 novembre 2012*

«Sixième directive TVA — Exonérations — Article 13, A, paragraphes 1, sous g), et 2 — Prestations étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale effectuées par des organismes de droit public ou d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social — Reconnaissance — Conditions non applicables aux organismes autres que ceux de droit public — Pouvoir d'appréciation des États membres — Limites — Principe de neutralité fiscale»

Dans l'affaire C-174/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle, au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 2 mars 2011, parvenue à la Cour le 13 avril 2011, dans la procédure

Finanzamt Steglitz

contre

Ines Zimmermann,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. A. Rosas, faisant fonction de président de la deuxième chambre, MM. M. Ilešič, U. Lõhmus (rapporteur), A. Arabadjiev et C. G. Fernlund, juges,

avocat général: M. J. Mazák,

greffier: M^me^ A. Impellizzeri, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 23 mai 2012,

considérant les observations présentées:

— pour M^me^ Zimmermann, par M^e^ U. Behr, Rechtsanwalt,

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

— pour la Commission européenne, par M. W. Mölls et M^me^ C. Soulay, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 19 juillet 2012,

rend le présent

* Langue de procédure: l'allemand.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 13, A, paragraphes 1, sous g), et 2, sous a), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M[me] Zimmermann au Finanzamt Steglitz (centre des finances publiques de Steglitz, ci-après le «Finanzamt») au sujet de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») due pour les années 1993 et 1994.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive dispose:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

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

[...]

g) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale, 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;

[...]»

4 L'article 13, A, paragraphe 2, de la sixième directive prévoit:

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

— 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,

— ils 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,

— ils doivent pratiquer des prix homologués par les autorités publiques ou n'excédant pas de tels prix homologués 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],

— les exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la [TVA].

b) Les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue au paragraphe 1 sous b), g), h), i), l), m) et n) si:

— elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées,

— 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].»

Le droit allemand

5 L'article 4 de la loi de 1993 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz 1993, ci après l'«UStG»), dans sa rédaction en vigueur au cours des années litigieuses 1993 et 1994, disposait:

«Parmi les opérations [...] sont exonérées:

[...]

16. les opérations présentant des liens étroits avec l'exploitation [...] [d]es établissements permettant de dispenser des soins ambulatoires à des personnes malades ou nécessitant de tels soins lorsque:

a) ces établissements sont exploitées par des personnes morales de droit public ou

[...]

e) s'agissant […] des établissements dispensant des soins ambulatoires à des personnes malades ou ayant nécessité des soins, les frais médicaux et pharmaceutiques ont été supportés en tout ou pour leur majeure partie au cours de l'année civile précédente, dans au moins deux tiers des cas, par les organismes légaux d'assurance sociale ou d'aide sociale;

[...]

18. les prestations des associations de prévoyance sociale non obligatoire officiellement reconnues ou des personnes morales, groupements de personnes et masses de biens œuvrant pour la prévoyance sociale non obligatoire qui sont affiliés en qualité de membre à une association de solidarité lorsque

a) ces opérateurs poursuivent exclusivement et directement des fins d'intérêt général, philanthropiques ou cultuelles;

b) les prestations profitent directement à la catégorie de personnes que les statuts, l'acte fondateur ou un autre acte constitutif visent à favoriser;

c) et que le niveau des rémunérations versées pour les prestations envisagées se situe en deçà de celui des rémunérations demandées en moyenne pour des prestations similaires par des entreprises à but lucratif. […]»

6 Le seuil de deux tiers prévu à l'article 4, point 16, sous e), de l'UStG (ci-après le «seuil de deux tiers») a été abaissé à 40 % à compter du 1er janvier 1995.

7 La notion de «prévoyance sociale» figurant à l'article 4, point 18, de l'UStG est définie à l'article 66, paragraphe 2, du code des impôts (Abgabenordnung, BGBl. 1976 I, p. 613, et BGBl. 1977 I, p. 269) comme suit:

«La prévoyance sociale consiste en la protection planifiée de personnes dans le besoin ou en danger dans l'intérêt de la collectivité et non pas du profit. Cette protection peut s'étendre au bien-être au niveau de la santé, des mœurs, de l'éducation ou de la situation économique et viser à prévenir ou à remédier à une situation donnée.»

8 L'article 23 du règlement d'application de 1993 de l'UStG (l'Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, ci-après l'UStDV) énumère onze groupements considérés, au sens de l'article 4, point 18, de l'UStG, comme des associations de prévoyance sociale officiellement reconnues.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 Mme Zimmermann est infirmière diplômée et était employée en 1992 comme responsable du service de soins dans un centre social. Parallèlement à cette activité, elle s'occupait, à titre indépendant, de patients individuels à partir du début de l'année 1993 et a déclaré au 1er juin 1993 une activité de service de soins ambulatoires. Sur sa demande du 27 août 1993, elle a été agréée par les caisses de maladie au 1er octobre 1993 pour les prestations de soins à domicile. Dans ses déclarations de taxe sur le chiffre d'affaires pour les années 1993 et 1994, Mme Zimmermann a mentionné les opérations qu'elle avait réalisées comme exonérées de la TVA conformément à l'article 4, point 16, sous e), de l'UStG.

10 En 1999, le Finanzamt a constaté que Mme Zimmermann, assistée de son personnel, avait dispensé en 1993 des soins à 76 personnes au total, dont 52 personnes (68 %) la rémunéraient en dehors de toute couverture sociale publique. Dès lors, le Finanzamt a refusé l'exonération de la TVA, conformément à l'article 4, point 16, sous e), de l'UStG, des prestations fournies par la demanderesse en 1993.

11 Il a fait observer que, selon cette disposition, les frais doivent avoir été supportés, dans au moins deux tiers des cas, en tout ou pour leur majeure partie, par les organismes légaux d'assurance sociale ou d'aide sociale. L'exonération, en application de l'article 4, point 16, sous e), de l'UStG, des prestations fournies par la demanderesse en 1994 a également été refusée par le Finanzamt au motif que cette disposition prenait en considération la situation de l'année civile précédente. Toutefois, selon le Finanzamt, l'exonération prévue à l'article 4, point 14, de l'UStG était applicable dans la mesure où Mme Zimmermann avait fourni des prestations de soins à caractère thérapeutique. Par décision du 27 avril 1999, le Finanzamt a évalué la part de ces soins à un tiers.

12 Après une réclamation infructueuse, la demanderesse a formé un recours contre ces décisions devant le Finanzgericht. Dans le cadre de ce recours, elle a produit une attestation fournie par le département de la santé, des affaires sociales et de la protection des consommateurs de la ville de Berlin le 19 octobre 2005, selon laquelle, d'une part, Mme Zimmermann, au moins depuis 1988, avait fourni les mêmes prestations et exercé les mêmes activités que les centres de soins (centres sociaux) relevant de la ligue des associations de prévoyance sociale non obligatoire (Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege) de Berlin et, d'autre part, Mme Zimmermann ainsi que son entreprise ont été reconnues au regard du droit social comme organisme ayant un caractère social.

13 Le Finanzgericht a fait droit au recours pour l'essentiel. Il a exposé que les opérations de Mme Zimmermann réalisées au cours de l'année 1993 jusqu'au 1er octobre étaient, dans la mesure où il s'agissait de soins à caractère thérapeutique, exonérées conformément à l'article 4, point 14, première phrase, de l'UStG. Le Finanzgericht a évalué la part de ces opérations à 75 %.

14 Selon le Finanzgericht, M^me^ Zimmermann peut prétendre à l'exonération prévue à l'article 4, point 16, sous e), de l'UStG pour la période comprise entre le 1^er^ octobre 1993 et le 31 décembre 1994. Il a déclaré que, à partir de cette période, au moins deux tiers de ces opérations ont concerné des personnes pour lesquelles les frais médicaux et pharmaceutiques avaient été supportés en tout ou principalement par les organismes légaux d'assurance sociale ou d'aide sociale. Toujours selon le Finanzgericht, l'article 4, point 16, sous e), de l'UStG doit être interprété conformément à la directive en ce sens que seule la période postérieure au mois de septembre 1993 peut être retenue.

15 Par son recours en «Revision», le Finanzamt conclut à l'annulation de la décision du Finanzgericht et au rejet du recours dans la mesure où celui-ci y a fait droit, pour la période comprise entre le 1^er^ octobre 1993 et le 31 décembre 1994, sur le fondement de cette disposition. M^me^ Zimmermann conclut au rejet de ce recours.

16 Le Bundesfinanzhof considère, à la différence du Finanzgericht, que les conditions énoncées à l'article 4, point 16, sous e), de l'UStG ne sont pas remplies. Toutefois, un doute subsisterait sur le point de savoir si le seuil de deux tiers peut être fondé sur l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive ou sur le paragraphe 2, sous a), de ce même article. En outre, la Cour n'aurait pas approuvé expressément, dans l'arrêt du 8 juin 2006, L.u.P. (C-106/05, Rec. p. I-5123), la condition inscrite à l'article 4, point 16, sous c), de l'UStG, selon laquelle un seuil de 40 % doit avoir été atteint au cours de l'année précédente. Par ailleurs, la signification du principe de neutralité en matière de droit de la TVA serait incertaine en l'occurrence.

17 En effet, aux fins de l'application de l'exonération prévue à l'article 4, point 18, de l'UStG, applicable aux seuls onze organismes énumérés à l'article 23 de l'UStDV, lesquels fourniraient des prestations similaires, voire identiques, à celles fournies par M^me^ Zimmermann, il importerait peu que les frais médicaux et pharmaceutiques aient été supportés, pour une certaine partie, par les organismes légaux d'assurance sociale ou d'aide sociale. Il ne serait pas non plus tenu compte, à cet égard, de la situation de l'année civile précédente.

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

«1) L'article 13, A, paragraphe 1, sous g), et/ou paragraphe 2, sous a), de la [sixième directive] permet-il au législateur national de subordonner l'exonération des prestations de soins ambulatoires dispensés à des personnes malades ou nécessitant de tels soins à ce que, s'agissant des établissements qui les dispensent, 'les frais médicaux et pharmaceutiques [aient] été supportés en tout ou pour leur majeure partie au cours de l'année civile précédente, dans au moins deux tiers des cas, par les organismes légaux d'assurance sociale ou d'aide sociale' [article 4, point 16, sous e), de [l'UStG]]?

2) Compte tenu du principe de neutralité de la [TVA], importe-t-il, pour la réponse à cette question, que le législateur national exonère les mêmes prestations sous d'autres conditions lorsqu'elles sont exécutées par des associations de prévoyance sociale non obligatoire officiellement reconnues ou par des personnes morales, groupements de personnes et masses de biens œuvrant pour la prévoyance sociale non obligatoire qui sont affiliés en qualité de membre à une association de solidarité (article 4, point 18, de [l'UStG])?»

Sur les questions préjudicielles

19 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance si l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), et/ou 2, sous a), de la sixième directive, interprété à la lumière du principe de neutralité fiscale, s'oppose à ce que l'exonération de la TVA de soins ambulatoires prodigués par des prestataires commerciaux soit soumise à une condition telle que celle en cause au

principal, selon laquelle les frais afférents à ces soins doivent avoir été supportés en tout ou pour leur majeure partie au cours de l'année civile précédente, dans au moins deux tiers des cas, par les organismes légaux d'assurance sociale ou d'aide sociale (ci-après la «condition en cause au principal»), en particulier lorsque cette condition ne s'applique pas à tous les fournisseurs de prestations du type mentionné.

20 Il ressort de la décision de renvoi que, selon l'exposé des motifs de l'UStG, tant l'article 4, point 16, sous e), de celle-ci que son article 4, point 18, visent à transposer l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive.

21 L'exonération prévue à cette dernière disposition 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».

22 Il ressort d'une jurisprudence constante que les termes employés pour désigner les exonérations figurant à l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte. Toutefois, l'interprétation de ces termes doit être conforme aux objectifs poursuivis par lesdites exonérations et respecter les exigences du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA. Ainsi, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations visées audit article 13 doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (voir, notamment, en ce sens, arrêts du 14 juin 2007, Haderer, C-445/05, Rec. p. I-4841, point 18 et jurisprudence citée; du 19 novembre 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Rec. p. I-11079, point 25 et jurisprudence citée, ainsi que du 10 juin 2010, CopyGene, C-262/08, Rec. p. I-5053, point 26).

23 La Cour a déjà admis, dans une affaire portant notamment sur une ancienne version de l'article 4, point 16, de l'UStG, que les prestations de soins généraux et d'économie ménagère fournies par un service de soins ambulatoires à des personnes en état de dépendance physique ou économique constituent des prestations de services étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive (voir arrêt du 10 septembre 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833, points 8, 17, 44 et 61).

24 En l'occurrence, il n'a pas été contesté que les soins ambulatoires prodigués par M^me^ Zimmermann peuvent être considérés comme étant «étroitement lié[s] à l'assistance sociale et à la sécurité sociale» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive. Il appartient au juge national d'apprécier ce point, ayant égard à la jurisprudence exposée aux points 22 et 23 du présent arrêt.

25 Il ressort du dossier, et en particulier des observations du gouvernement allemand, que la condition en cause au principal porte sur la reconnaissance du «caractère social» des organismes autres que ceux du droit public au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive.

26 Cette dernière disposition ne précise pas les conditions ni les modalités de ladite reconnaissance (arrêt du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, point 49). Il appartient donc, en principe, au droit national de chaque État membre d'édicter les règles selon lesquelles une telle reconnaissance peut être accordée à de tels organismes. Les États membres disposent d'un pouvoir d'appréciation à cet égard (voir notamment, en ce sens, arrêts Kügler, précité, point 54; Kingscrest Associates et Montecello, précité, points 49 et 51, ainsi que du 9 février 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Rec. p. I-1385, point 23).

27 Dans ce contexte, l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive confère aux États membres la faculté de subordonner l'octroi à des organismes autres que ceux de droit public de l'exonération prévue au paragraphe 1, sous g), de ce même article au respect de l'une ou de plusieurs des conditions énumérées audit paragraphe 2, sous a). Ces conditions facultatives peuvent être

imposées librement et de manière supplémentaire par les États membres pour l'octroi de l'exonération concernée (voir, en ce sens, arrêts Kingscrest Associates et Montecello, précité, points 38 et 50; L.u.P., précité, point 43, ainsi que du 14 juin 2007, Horizon College, C-434/05, Rec. p. I-4793, point 45).

28 Il s'ensuit que, dans le litige au principal, il s'agit pour l'essentiel d'apprécier si, dans le cadre de l'organisation de la reconnaissance au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, la République fédérale d'Allemagne a respecté les limites du pouvoir d'appréciation dont elle dispose (voir également, par analogie, arrêt Kügler, précité, point 55).

29 Sur ce point, le gouvernement allemand fait valoir que la République fédérale d'Allemagne était en droit de prévoir que la reconnaissance d'organismes autres que ceux de droit public dans le cadre de l'exonération énoncée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive soit régie de manière exhaustive par la législation interne fiscale, en n'accordant pas aux autorités administratives de pouvoir d'appréciation en la matière.

30 Certes, l'adoption de règles nationales concernant les conditions et les modalités de la reconnaissance du caractère social des organismes autres que ceux du droit public est permise par l'article 13, A, de la sixième directive (voir, en ce sens, arrêt Kingscrest Associates et Montecello, précité, point 50).

31 Il ressort cependant de la jurisprudence de la Cour que, afin de déterminer les organismes dont le «caractère social», au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, doit être reconnu aux fins de cette disposition, il appartient aux autorités nationales, conformément au droit de l'Union et sous le contrôle des juridictions nationales, de prendre en considération plusieurs éléments. Parmi ceux-ci peuvent figurer l'existence de dispositions spécifiques, qu'elles soient nationales ou régionales, législatives ou à caractère administratif, fiscales ou de sécurité sociale, le caractère d'intérêt général des activités de l'assujetti concerné, le fait que d'autres assujettis 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 précités Kügler, points 57 et 58, ainsi que Kingscrest Associates et Montecello, point 53; de même que, par analogie, arrêts du 6 novembre 2003, Dornier, C-45/01, Rec. p. I-12911, points 72 et 73; L.u.P., précité, point 53, ainsi que CopyGene, précité, points 65 et 71).

32 En outre, l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive peut être invoquée par un assujetti devant une juridiction nationale en vue de s'opposer à une réglementation nationale incompatible avec cette disposition. Dans un tel cas, il appartient à la juridiction nationale de déterminer, au vu de l'ensemble des éléments pertinents, si l'assujetti est un organisme reconnu comme ayant un caractère social au sens de ladite disposition (voir arrêt Kügler, précité, point 61).

33 Ainsi, lorsqu'un assujetti conteste la reconnaissance, ou l'absence de reconnaissance, de la qualité d'organisme à caractère social au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, il incombe aux juridictions nationales d'examiner si les autorités compétentes ont observé les limites du pouvoir d'appréciation consenti par cet article, dans le respect des principes du droit de l'Union, y compris, en particulier, le principe d'égalité de traitement, lequel se traduit, en matière de TVA, par le principe de neutralité fiscale (voir notamment, en ce sens, arrêts précités Kügler, point 56; Kingscrest Associates et Montecello, points 52 et 54, ainsi que L.u.P., point 48).

34 En l'occurrence, la juridiction de renvoi s'interroge, dans un premier temps, sur la licéité, au regard de la sixième directive, de deux aspects de la condition en cause au principal à savoir, d'une part, le seuil de deux tiers et, d'autre part, le fait que l'appréciation du point de savoir si cette condition est satisfaite doit obligatoirement, selon l'interprétation de cette juridiction, porter sur la situation telle qu'elle se présentait pendant l'année civile précédente (ci-après l'«obligation de tenir seulement compte de l'année civile précédente»).

35 En ce qui concerne, en premier lieu, le seuil de deux tiers, il y a lieu de relever que, conformément à la jurisprudence exposée au point 31 du présent arrêt, le fait que les coûts des prestations en question soient éventuellement assumés en grande partie par des caisses de maladie ou par d'autres organismes de sécurité sociale constitue un élément pouvant être pris en considération afin de déterminer les organismes dont le «caractère social», au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, doit être reconnu aux fins de cette disposition.

36 Dans ces conditions, dans le contexte de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, la Cour a déjà jugé, en substance, que, par le simple fait d'exiger, aux fins de la reconnaissance comme laboratoires de droit privé pour l'application de cette disposition, que les analyses médicales effectuées par les laboratoires concernés soient, pour au moins 40 % d'entre elles, destinées à des assurés d'un organisme d'assurance sociale, l'État membre concerné n'excède pas le pouvoir d'appréciation qui lui est consenti par ladite disposition (voir arrêt L.u.P., précité, points 53 et 54).

37 Il convient d'apprécier de manière analogue l'exigence d'un seuil fixé à deux tiers des cas, tel que celui en cause au principal, aux fins de l'application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de ladite directive. En effet, le fait d'exiger un tel seuil répond, d'une manière similaire, au besoin de reconnaître le caractère social des organismes en vue de l'application de cette dernière disposition. De même, en exigeant, également dans le contexte de la condition en cause au principal, que les frais afférents aux soins ambulatoires concernés doivent avoir été supportés en tout ou pour leur majeure partie par les organismes légaux d'assurance sociale ou d'aide sociale, un État membre n'excède pas, en principe, le pouvoir d'appréciation consenti par l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive.

38 En ce qui concerne, en second lieu, l'obligation de tenir seulement compte de l'année civile précédente, la juridiction de renvoi se demande si cette obligation pourrait se fonder sur la phrase introductive de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive, en vertu de laquelle il y aurait lieu de tenir notamment compte de l'application «simple» des exonérations prévues dans la suite de ce paragraphe.

39 À cet égard, s'il est vrai que, en vertu de la phrase introductive de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive, les États membres doivent fixer les conditions des exonérations afin d'en assurer l'application correcte et simple et de prévenir toute fraude, toute évasion et tous abus éventuels, ces conditions ne sauraient porter sur la définition du contenu des exonérations prévues (voir, notamment, arrêts du 19 janvier 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, point 32; Kingscrest Associates et Montecello, précité, point 24, ainsi que du 14 décembre 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Rec. p. I-12121, point 26).

40 Par conséquent, il appartiendrait, en tant que de besoin, à la juridiction de renvoi d'apprécier si, dans les situations où, à partir du début des activités concernées, le «caractère social», au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, devrait être reconnu conformément à la jurisprudence exposée aux point 31 du présent arrêt, l'obligation de tenir seulement compte de l'année civile précédente a pour conséquence que, en ce qui concerne la première année civile desdites activités voire les deux premières années civiles de celles-ci, la reconnaissance du «caractère social», au sens de cette disposition, du prestataire concerné est automatiquement et inévitablement exclue.

41 Dans la mesure où l'obligation de tenir seulement compte de l'année civile précédente aurait une telle conséquence, elle ne saurait être justifiée sur le fondement de la phrase introductive de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive.

42 La juridiction de renvoi s'interroge, dans un second temps, sur l'incidence, dans le litige au principal, du principe de neutralité fiscale, étant donné que, dans le cadre de l'article 4, point 18, de l'UStG, applicable aux seuls onze organismes énumérés à l'article 23 de l'UStDV, l'exonération de prestations telles que celles fournies par M^me^ Zimmermann n'est pas soumise à la condition en cause au principal.

43 En effet, il découle de la jurisprudence exposée aux points 22 et 33 du présent arrêt que, dans la mise en œuvre de l'exonération énoncée l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, le respect de la neutralité fiscale exige, en principe, que l'ensemble des organismes autres que ceux de droit public soient mis sur un pied d'égalité aux fins de leur reconnaissance pour la fourniture de prestations similaires [voir également, par analogie avec l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, arrêts précités L.u.P., point 50, et CopyGene, point 71].

44 Le gouvernement allemand estime qu'il s'agit, dans le contexte particulier de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, de l'égalité de traitement dans le cadre de la reconnaissance du caractère social d'organismes en vue d'assimiler ces derniers à des organismes de droit public. Dans cette optique, selon ce gouvernement, le principe de neutralité fiscale peut être compris en ce sens non pas que des contenus de prestations identiques doivent être taxés de manière identique, mais, que des contribuables identiques soient soumis aux mêmes conditions pour bénéficier de l'exonération.

45 Ledit gouvernement fait valoir que la condition en cause au principal, y compris, en particulier, le seuil de deux tiers, est censée garantir que le prestataire concerné est effectivement un organisme social et sert à ce qu'il soit mis sur un pied d'égalité avec des organismes de droit public. En revanche, selon ce gouvernement, dès lors que l'article 4, point 18, de l'UStG porte, à la différence du point 16 de cet article, uniquement sur des personnes morales sans but lucratif dont le caractère social a été constaté de manière formelle, la réglementation allemande ne traiterait pas de manière différente des contribuables identiques, mais ne ferait que prévoir des conditions différentes pour la reconnaissance en tant qu'organismes à caractère social de contribuables différents se trouvant dans des conditions tant matérielles que juridiques différentes.

46 Sur ces points, il convient de rappeler que la notion de neutralité est employée dans des sens différents en matière de TVA.

47 D'une part, en rappelant que le mécanisme de déduction prévu par la sixième directive vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques, la Cour a jugé que le système commun de TVA cherche à garantir la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, à condition que celles-ci soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir notamment, en ce sens, arrêts du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rec. p. I-10567, point 27, et du 22 décembre 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Rec. p. I-13805, point 38).

48 D'autre part, selon une jurisprudence bien établie, le principe de neutralité fiscale s'oppose à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (voir, notamment, arrêts du 17 février 2005, Linneweber et Akritidis, C-453/02 et C-462/02, Rec. p. I-1131, point 24, ainsi que du 10 novembre 2011, Rank Group, C-259/10 et C-260/10, Rec. p. I-10947, point 32 ainsi que jurisprudence citée).

49 C'est en ce dernier sens que la notion de neutralité est pertinente en l'occurrence. En effet, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence exposée au point 22 du présent arrêt, dans le contexte de l'interprétation des exonérations énoncées à l'article 13 de la sixième directive, le principe de neutralité fiscale doit être appliqué parallèlement au principe selon lequel ces exonérations sont d'interprétation stricte (voir également, en ce sens, arrêt du 19 juillet 2012, Deutsche Bank, C-44/11, point 45).

50 Il convient de rappeler, dans cette optique, que le principe de neutralité fiscale, s'agissant d'une expression particulière du principe d'égalité au niveau du droit dérivé de l'Union et dans le secteur particulier de la fiscalité (voir, en ce sens, arrêt NCC Construction Danmark, précité, point 44), n'est pas une règle de droit primaire pouvant déterminer la validité d'une exonération énoncée à l'article 13 de la sixième directive. Il ne permet pas non plus d'étendre le champ d'application d'une telle exonération en l'absence d'une disposition non équivoque (voir, en ce sens, arrêts précités VDP Dental Laboratory, points 35 à 37, ainsi que Deutsche Bank, point 45).

51 En effet, les activités d'intérêt général qui doivent être exonérées de la TVA, celles qui peuvent l'être par les États membres et celles qui ne peuvent pas l'être, ainsi que les conditions auxquelles les activités susceptibles d'être exonérées peuvent être soumises par les États membres, sont définies par le contenu de l'article 13, A, de la sixième directive (voir arrêts du 3 avril 2003, Hoffmann, C-144/00, Rec. p. I-2921, point 38, ainsi que du 16 octobre 2008, Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Rec. p. I-7821, point 38).

52 Ainsi, le principe de neutralité fiscale ne s'oppose pas, par exemple, au fait que la reconnaissance du caractère social des organismes de droit public n'est pas nécessaire aux fins de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, alors qu'une telle reconnaissance est exigée en ce qui concerne les organismes autres que ceux de droit public.

53 En effet, dans le cadre de l'exonération visée à l'article 13, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, ainsi qu'il découle des points 43 et 52 du présent arrêt, ce n'est pas par rapport aux organismes de droit public que le principe de neutralité fiscale exige l'égalité de traitement en matière de reconnaissance du caractère social, mais au regard de tous les autres organismes entre eux.

54 Or, ainsi que le gouvernement allemand l'a confirmé lors de l'audience devant la Cour, les organismes relevant de l'article 4, point 18, de l'UStG, lesquels sont énumérés de façon exhaustive à l'article 23 de l'UStDV, relèvent non pas du droit public, mais du droit privé à l'instar des assujettis auxquels la condition en cause au principal s'applique.

55 Il est vrai que, comme le soutient, en substance, le gouvernement allemand, le principe de neutralité fiscale ne saurait, en tant que tel, s'opposer au refus de l'exonération au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de cette directive à des organismes qui, comme la requérante au principal, ont pour but la recherche systématique du profit, conformément à la faculté énoncée à l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), premier tiret, de cette directive.

56 Toutefois, il ne ressort nullement des informations transmises à la Cour que la République fédérale d'Allemagne, par la condition en cause au principal, se soit prévalue de ladite faculté. Au contraire, il apparaît que cette même condition, aux fins de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, envisage précisément la reconnaissance du caractère social d'organismes commerciaux ayant un but lucratif.

57 En outre, en appliquant les règles d'interprétation exposées au point 22 du présent arrêt (voir, notamment, arrêt du 28 janvier 2010, Eulitz, C-473/08, Rec. p. I-907, point 42 et jurisprudence citée), la Cour a déjà jugé, par rapport à la notion d'«organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné» au regard de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, que celle-ci est en principe suffisamment large pour inclure également des personnes physiques et des entités privées poursuivant un but lucratif (voir arrêts du 7 septembre 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, point 17; Hoffmann, précité, point 24; Kingscrest Associates et Montecello, précité, points 35 et 47, ainsi que du 17 juin 2010, Commission/France, C-492/08, Rec. p. I-5471, points 36 et 37).

58 Dans ces circonstances, la réglementation nationale ne peut prévoir, dans le cadre de la mise en œuvre de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, des conditions matériellement différentes relatives, d'une part, aux entités poursuivant un but lucratif et, d'autre part, aux personnes morales sans but lucratif relevant de l'article 4, point 18, de l'UStG.

59 Il s'ensuit que l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, interprété à la lumière du principe de neutralité fiscale, s'oppose à un seuil tel que celui de deux tiers, dans la mesure où, dans le contexte de prestations qui sont essentiellement les mêmes, il est appliqué, en vue de la reconnaissance du «caractère social», au sens de cette disposition, à certains assujettis relevant du droit privé, mais non à d'autres.

60 En vue de fournir une réponse complète à la juridiction de renvoi, il y a lieu de rappeler qu'il lui appartient, au vu de l'ensemble des éléments concrets du litige dont elle est saisie, de tenir compte des exigences de l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive.

61 Ainsi, quelle que soit l'interprétation accordée à l'expression «étroitement liées» dans le cadre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, il convient de rappeler que l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), premier tiret, de celle-ci soumet en tout état de cause l'exonération à la condition que les livraisons de biens ou les prestations de services concernées soient indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées (voir arrêt Stichting Kinderopvang Enschede, précité, point 25). Il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer si toutes les prestations fournies par M[me] Zimmermann sont indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées au sens de cette dernière disposition (voir, par analogie, arrêt Horizon College, précité, points 38 à 41).

62 Par ailleurs, en vertu de l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), second tiret, de la sixième directive, les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue au paragraphe 1, sous g), de ce même article si 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.

63 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, interprété à la lumière du principe de neutralité fiscale, s'oppose à ce que l'exonération de la TVA de soins ambulatoires prodigués par des prestataires commerciaux soit soumise à une condition telle que celle en cause au principal, selon laquelle les frais afférents à ces soins doivent avoir été supportés en tout ou pour leur majeure partie au cours de l'année civile précédente, dans au moins deux tiers des cas, par les organismes légaux d'assurance sociale ou d'aide sociale, lorsque cette condition n'est pas de nature à assurer l'égalité de traitement dans le cadre de la reconnaissance, aux fins de cette disposition, du caractère social d'organismes autres que ceux de droit public.

Sur les dépens

64 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 (deuxième chambre) dit pour droit:

L'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, interprété à la lumière du principe de neutralité fiscale, s'oppose à ce que l'exonération de la taxe sur la

valeur ajoutée de soins ambulatoires prodigués par des prestataires commerciaux soit soumise à une condition telle que celle en cause au principal, selon laquelle les frais afférents à ces soins doivent avoir été supportés en tout ou pour leur majeure partie au cours de l'année civile précédente, dans au moins deux tiers des cas, par les organismes légaux d'assurance sociale ou d'aide sociale, lorsque cette condition n'est pas de nature à assurer l'égalité de traitement dans le cadre de la reconnaissance, aux fins de cette disposition, du caractère social d'organismes autres que ceux de droit public.

Signatures