

Arrêt N° 88/17 – VII – CIV

**Audience publique du 24 mai deux mille dix-sept**

Numéro 43211 du rôle.

Composition:

Astrid MAAS, président de chambre;  
Marie-Laure MEYER, premier conseiller;  
Monique HENTGEN, premier conseiller;  
Daniel SCHROEDER, greffier.

E n t r e :

**l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines**, représentée  
par son Directeur, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Tom NILLES  
d'Esch/Alzette en date du 19 janvier 2016,

comparant par Maître Frédérique LERCH, avocat à la Cour, demeurant  
à Luxembourg ;

e t :

**J),**

intimée aux fins du susdit exploit NILLES du 19 janvier 2016,

comparant par Maître Jean-Philippe LAHORGUE, avocat à la Cour,  
demeurant à Luxembourg.

## LA COUR D'APPEL :

### Antécédents de procédure

Par exploit d'huissier de justice du 19 juin 2013, J) a fait donner assignation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (ci-après AED) à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg pour voir, principalement réformer les bulletins de taxation d'office pour les années 2010 et 2011 et partant prononcer la décharge totale des excédents d'imposition, soit 14.848,21 € mis à sa charge pour les années 2010 et 2011, sinon subsidiairement saisir la CJUE dans le cadre d'un recours en interprétation et l'interroger sur la question suivante :

*« L'article 132 de la directive 2006/112/CE permet-il à ce que les prestations réalisées par un psychologue puissent faire l'objet d'un refus du bénéfice de l'exonération de taxes sur la valeur ajoutée en qualité de soins médicaux du seul motif que la profession de psychologue n'est pas reprise par le Collège Médical luxembourgeois ainsi que par la loi du 26 mars 1992 relative à l'exercice et la valorisation de certaines professions de santé, sans tenir compte de la nature des prestations de services fournies notamment eu égard au but thérapeutique poursuivi ? ».*

Elle a requis une indemnité de procédure de 2.000 €.

A l'appui de sa demande, J), qui est psychologue, a fait valoir qu'en application des dispositions de l'article 44.1 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée les prestations qu'elle fournit, et qu'elle qualifie de « prestations de soutien psychologique » devraient être exonérées de la taxe.

Par jugement du 19 novembre 2014, le tribunal a rejeté le moyen d'irrecevabilité soulevé par l'AED tiré du fait que le recours aurait dû être dirigé, non pas contre les bulletins de taxation d'office, mais contre la décision directoriale du 12 mars 2013.

Quant au fond, le tribunal a invité les parties à compléter l'instruction du dossier en rapport avec les points suivants :

- quelles ont été les prestations fournies par J) qui ont été exécutées dans le cadre de l'assurance dépendance ?
- quels ont été les contrats que J) a conclus avec les différents établissements dans lesquels elle travaille ?

- quelles sont les différences au niveau de la qualification professionnelle et de la qualité des prestations fournies existant entre J) et les personnes exerçant l'une des professions énumérées par l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 26 mars 1992 sur l'exercice et la revalorisation de certaines professions de santé ?

- dans quelle mesure les prestations fournies par J) sont-elles susceptibles de rentrer dans les prévisions des points o) et p) de l'article 44.1 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ?

- des questions préjudicielles afférentes sont-elles à soumettre à la Cour de Justice de l'Union Européenne ?

Par jugement du 14 octobre 2015, le tribunal a retenu, sur base des pièces versées en cause, que J) ne remplissait pas les conditions pour pouvoir bénéficier de l'exonération prévue par l'article 44.1 point l) de la loi TVA.

Compte tenu toutefois du fait que ses prestations étaient dispensées, non pas dans un cabinet particulier, mais au sein et pour compte de structures de droit public et privé répondant aux critères fixés par les points o) et p) de l'article 44.1. de la loi TVA, le tribunal a décidé qu'elles étaient exonérées en application desdites dispositions et il a renvoyé le dossier devant l'AED aux fins de recalcul de la taxe sur la valeur ajoutée que J) redoit pour les années 2010 et 2011.

L'AED a encore été condamnée au paiement d'une indemnité de procédure de 750 €.

Contre ce jugement, lui signifié le 23 décembre 2015, l'AED a régulièrement interjeté appel par exploit d'huissier de justice du 19 janvier 2016, demandant, par réformation, à la Cour de constater que les dispositions de l'article 44.1 points o) et p) de la loi TVA ne visent que les opérations effectuées par les entités visées par le texte légal et non pas les opérations effectuées dans ces entités, partant constater que J) ne peut pas bénéficier de l'exonération prévue par ces textes alors que les prestations de service litigieuses s'analysent en des opérations effectuées en sous-traitance dans un organisme de droit public.

L'AED a encore demandé la décharge des condamnations prononcées à son encontre sur base des articles 238 et 240 du NCPC.

Pour le surplus, elle a demandé la confirmation du jugement entrepris et pour autant que de besoin de la décision du directeur de l'AED du 12 mars 2013 et elle a demandé une indemnité de procédure de 1.000 € pour l'instance d'appel.

J) demande la confirmation du jugement en ce qu'il a été jugé qu'elle pouvait se prévaloir de l'exonération de la TVA en application des points o) et p) de l'article 44. 1 de la loi TVA pour la période fiscale 2010 et 2011 et en ce que l'AED a été condamnée au paiement d'une indemnité de procédure de 750 €.

Elle a régulièrement interjeté appel incident en ce que le tribunal a jugé que les prestations ne sont pas exonérées en application de l'article 44.1 point l) de la loi TVA et elle demande la réformation du jugement sur ce point.

Elle demande à la Cour de saisir la CJUE des questions préjudicielles suivantes :

*« Le principe de neutralité de la TVA permet-il à un psychologue diplômé, exerçant à titre indépendant sous forme privée, de bénéficier de l'exonération prévue à l'article 131 g) et h) de la directive 2006/112/CE, lorsqu'il est établi qu'il exerce des prestations conformes à celles visées aux points g) et h) de l'article 132 de la directive 2006/112/CE au sein d'entités de droit public visées sous les mêmes textes (notamment maison de retraite, centre de jeunesse) au titre d'autres institutions similaires du secteur, dont le caractère social est reconnu par les autorités compétentes ?*

*Le principe de neutralité de la TVA impose-t-il que puisse bénéficier de l'exonération de taxe prévue aux points g) et h) de la directive 2006/112/CE la refacturation d'une prestation de psychologie facturée par un psychologue privé qui a été délivrée au sein d'un établissement de droit public visé aux points g) et h) de l'article 132 de la directive 2006/112/CE, lorsqu'il est constaté que cette même prestation est exonérée de TVA, lorsqu'elle est facturée par l'entité visée aux points g) et h) de l'article 132 de la directive 2006/112/CE au client final ?*

*Un psychologue privé peut-il être considéré comme un similaire du secteur privé, dont le caractère social est reconnu par les autorités compétentes, aux termes de l'article 132 de la directive 2006/112/CE ?*

*La profession de psychologue diplômé peut-elle être entendue au sens de l'article 132 de la directive 2006/112/CE comme une profession ayant de fait un caractère social ?*

*L'article 132 de la directive 2006/112/CE permet-il à ce que les prestations réalisées par un psychologue puissent faire l'objet d'un refus du bénéfice de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée en qualité de soins*

*médicaux au seul motif que la profession de psychologue n'est pas reprise par le Collège Médical luxembourgeois ainsi que par la loi du 26 mars 1992 relatif à l'exercice et la revalorisation de certaines professions de santé, sans tenir compte de la nature des prestations de service fournies notamment eu égard au but thérapeutique poursuivi ? ».*

Elle demande une indemnité de procédure de 2.000 € pour l'instance d'appel.

### **Exposé du litige**

Le 19 février 2013, J), psychologue de profession, s'est vu notifier deux taxations d'office en matière de taxe sur la valeur ajoutée pour les années 2010 (6.792,23 €) et 2011 (8.055,98 €).

Selon l'AED, la profession de psychologue diplômé n'est pas reconnue par le Collège médical comme relevant de la profession de médecin et partant l'article 44.1 point l) premier tiret de la loi TVA modifiée du 12 février 1979, disposant que sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice légal de la profession de médecin, n'est pas applicable à cette activité économique, de sorte que les prestations en cause sont à soumettre au taux normal de la TVA.

Le 5 mars 2013, J) a fait une réclamation contre cette taxation auprès du directeur de l'AED en donnant à considérer que la loi TVA serait caduque au regard des directives européennes selon lesquelles les psychologues et psychothérapeutes qui soignent les malades et améliorent la vie des personnes dépendantes (personnes âgées, souffrance morale en fin de vie...) bénéficient d'une exonération de la TVA même s'ils ne sont pas considérés comme faisant partie des professions médicales et paramédicales.

Dans sa réclamation, elle affirme que ses prestations effectuées au sein des maisons de soins et de retraite pour le compte de l'assurance dépendance sont des actes de soutien individuel psycho-social (SO122), des actes avec le coefficient de qualification le plus haut qui, selon la directive européenne, bénéficient de l'exonération de la TVA au même titre que les professions paramédicales.

La seule TVA qu'elle a déclarée est celle qu'elle a collectée auprès de patients hors cadre de l'assurance dépendance ou privés. Dans ces cas, c'est elle-même qui fixe le prix HTVA et y rajoute le montant de la TVA à collecter.

J) affirme s'être renseignée auprès de l'assurance dépendance et de l'Administration des Contributions à Esch-sur-Alzette si le prix fixe que lui paie l'assurance dépendance contient la TVA et on lui aurait assuré que tel n'était pas le cas. La comptable de la CNS lui aurait confirmé la même chose.

Vu que ce prix était fixe et ne contenait pas de TVA, elle n'aurait donc pas collecté de TVA auprès de l'assurance dépendance de sorte qu'elle voit mal comment elle devrait rétrocéder quelque chose qu'elle n'a pas collectée.

Le directeur de l'AED a rejeté sa réclamation par décision du 12 mars 2013 en l'informant que le législateur luxembourgeois n'a pas exonéré les prestations de services effectuées par des psychologues diplômés, indépendamment de la question de savoir s'ils exercent leur activité dans le cadre de l'assurance dépendance ou à titre privé.

### **Appréciation par la Cour**

Tel que l'ont rappelé à juste titre les premiers juges, il incombe à celui qui demande l'exonération de la TVA d'établir qu'il répond aux conditions prévues pour en bénéficier.

Au vu des appels principal et incident, la Cour devra examiner si les prestations fournies par J) tombent, le cas échéant, soit sous les dispositions de l'article 44. 1 point l) de la loi TVA soit sous celles de l'article 44. 1 points o) et p).

#### **I. Les dispositions de l'article 44.1. point l)**

Aux termes de l'article 44.1 de la loi TVA :

*« Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal :*

*l) les prestations de services et les livraisons de biens suivants :*

*- les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice légal de la profession de médecin et de médecin-dentiste ;*

*- (...)*

*- (...)*

*- les prestations de service réalisées dans le cadre de l'exercice légal des professions paramédicales, lorsqu'elles sont effectuées sur ordonnance*

*médicale ou lorsqu'elles sont à charge des organismes légaux de sécurité sociale. Cette exonération n'est pas applicable aux bains spéciaux, dits bains sauna, ni aux soins de beauté esthétique ».*

Il est rappelé que la demande de J) concerne des prestations qu'elle a fournies pour partie au sein des maisons de retraite et de centres pour personnes âgées établis à Luxembourg-Ville (Elysis), Esch-sur-Alzette (Servior CIPA), Bofferdange (Servior CIPA), Mondorf (Résidence Monplaisir), Diekirch (CIPA Résidence du Parc) et Vianden (Servior Maison de soins), pour partie au Blannenheem à Berschbach et pour partie dans le cadre du service Treff-Punkt à Dudelange.

Pour juger que ces prestations ne tombaient pas sous le couvert de l'article 44. 1 point l) de la loi TVA, le tribunal a retenu que les factures versées par J) ne comportaient aucune référence à la nomenclature des actes pris en charge par la sécurité sociale et que les décomptes des prestations émanant de la Caisse Nationale de Santé n'étaient pas produits.

Il a d'autre part retenu que le contenu des contrats la liant à certains des prédits établissements et des attestations établies par les autres établissements ne permettait pas de retenir que la totalité des prestations fournies dans le cadre de ces accords était à charge de la sécurité sociale, ni d'identifier concrètement celles qui étaient effectivement remboursables par la caisse de maladie.

### **La position de J)**

Celle-ci estime que c'est à tort que le tribunal a jugé qu'elle ne pouvait pas bénéficier de l'exonération de la TVA sur les prestations par elle fournies au courant des années 2010 et 2011.

Elle soutient que le texte de l'article 44.1 point l) de la loi TVA serait bien applicable aux prestations par elle facturées et cela malgré le fait que la profession de psychologue qu'elle exerce au Grand-Duché de Luxembourg ne soit pas reprise par le Collège Médical ainsi que par la loi du 26 mars 1992 relatif à l'exercice et la revalorisation de certaines professions de santé.

L'attitude adoptée par l'AED ne serait pas conforme à la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne.

Il ressortirait en effet d'un arrêt de principe (C-45/01 du 6 novembre 2003 dans une affaire Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie et Finanzamt Giessen) que les termes de « soins médicaux » prévus à

l'article 44 de la loi TVA et l'article 132 de la directive 2006/112/CE devraient être interprétés en ce sens qu'ils recouvrent l'ensemble des prestations de soins à la personne visée, notamment les prestations effectuées par des personnes n'ayant pas la qualité de médecin, mais fournissant des prestations paramédicales tels que les traitements psychothérapeutiques dispensés par des psychologues diplômés.

A travers cet arrêt on constaterait que le titre de médecin ne serait pas le critère déterminant pour permettre ou non l'exonération des prestations de santé définies sous l'appellation de « soins médicaux », l'exonération étant plutôt conditionnée à ce que les prestations aient pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, guérir des maladies ou anomalies de santé.

La CJUE s'attacherait à garantir le principe de neutralité et « à garantir le bénéfice de l'exonération à tout prestataire de soins, de qualité homologue, sans tenir rigueur du titre porté par le professionnel prestataire, à partir du moment où celui-ci exerce de manière licite dans l'Etat membre concerné, pour prester le service considéré » tel que cela résulterait des arrêts C-259/10 et C-260/10 de la CJUE du 10 novembre 2011.

Sa situation juridique serait similaire.

En limitant le bénéfice de l'exonération des prestations effectuées par J) au seul motif que sa profession ne rentrait pas dans le cadre des professions médicales ou paramédicales réglementées, sans rechercher si les soins prodigués permettaient de soigner ou guérir des maladies, en l'occurrence mentales et psychologiques, l'AED n'aurait pas analysé la situation de manière à pouvoir déterminer si les prestations fournies par elle constituaient effectivement des soins médicaux susceptibles de bénéficier ou non de l'exonération de la TVA prévue à l'article 44.1 point l) de la loi.

Les factures fournies par J) pour 2010 et 2011 montreraient qu'elle a effectué les prestations suivantes :

- prestations de soutien psychologique dans le cadre du service TREFF-PUNKT (assistance de jeunes en difficultés) ou de l'assurance dépendance dans le cadre de résidences ou de maisons de retraite médicalisées (Elysis, Blannenheem, Résidence MonPlaisir, Servior).

Ces prestations seraient bien évidemment des prestations de soutien psychologique s'inscrivant directement dans le but thérapeutique de soigner et de guérir des maladies mentales ou psychologiques, en collaboration avec des entités de droit public, reconnues d'utilité publique. Il s'agirait donc bien en conséquence de soins médicaux tels que définis par l'article 132 de

la directive 2006/112/CE transposé en droit luxembourgeois à l'article 44 de la loi TVA.

Si par impossible, cette position n'était pas retenue, J) demande à la Cour de saisir la CJUE de la question préjudicielle suivante :

*« L'article 132 de la directive 2006/112/CE permet-il à ce que les prestations réalisées par un psychologue puissent faire l'objet d'un refus du bénéfice de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée en qualité de soins médicaux au seul motif que la profession de psychologue n'est pas reprise par le Collège Médical luxembourgeois ainsi que par la loi du 26 mars 1992 relatif à l'exercice et la revalorisation de certaines professions de santé, sans tenir compte de la nature des prestations de service fournies notamment eu égard au but thérapeutique poursuivi ? ».*

En outre, contrairement à ce qui avait été retenu par les premiers juges, il ressortirait des pièces du dossier que les prestations effectuées dans le cadre de l'assurance dépendance, ce qui correspondrait en fait à l'intégralité des prestations par elle effectuées et facturées, ont été prises en charge par la Caisse Nationale de Santé.

Elle verse à l'appui de ses affirmations les conventions conclues avec la fondation Elysis, la ville de Diekirch et la convention Servior.

Il n'existerait aucune différence qualitative entre les prestations réalisées par J) dans le cadre de l'assurance dépendance et du service TREFF-PUNKT et celles prestées dans les mêmes circonstances par des infirmiers psychiatriques, des assistants d'hygiène sociale et des assistants sociaux, professions paramédicales expressément mentionnées à l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 26 mars 1992 sur l'exercice et la revalorisation de certaines professions de santé.

### **La position de l'AED**

L'AED donne en premier lieu à considérer que J) se réfère à tort à la notion de « soins médicaux » et aux développements faits sur ce point par la CJUE dans le cadre de l'arrêt C-45/01 dans l'affaire Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie et Finanzamt Giessen.

La notion de « soins médicaux » viserait en effet l'exonération prévue à l'article 13. 1) b) de la 6<sup>ème</sup> Directive qui aurait son pendant dans la loi TVA sous l'article 44.1 point m).

S'agissant d'une exonération toute autre, aux conditions d'application différentes, il serait pour le moins hasardeux d'étendre les développements jurisprudentiels effectués sur base de l'exonération prévue par l'article 44.1 point m) de la loi TVA à l'exonération prévue à l'article 44.1 point l).

De plus, le texte de l'article 44.1. point l) serait libellé comme suit :

« (...) les prestations de service réalisées dans le cadre de l'exercice légal des professions paramédicales, lorsqu'elles sont effectuées sur ordonnance médicale ou lorsqu'elles sont à charge des organismes légaux de sécurité sociale. (...) ».

Le texte légal poserait donc deux conditions à savoir :

- il faudrait que la prestation effectuée le soit dans le cadre de l'exercice légal des professions paramédicales,
- il faudrait que cette prestation soit effectuée sur ordonnance médicale ou à charge des organismes légaux de sécurité sociale.

En l'espèce, aucune des deux conditions ne serait remplie.

Au moment de l'imposition, et suivant l'état de l'imposition au Grand-Duché de Luxembourg à cette époque, la profession de psychologue n'aurait pas figuré parmi les professions paramédicales énumérées par la loi du 26 mars 1992 sur l'exercice et la revalorisation de certaines professions de santé.

Dès lors l'exonération prévue à l'article 44.1 point l) de la loi TVA ne serait pas applicable au cas de J), étant précisé que les exonérations prévues en matière de TVA seraient d'interprétation stricte.

En outre, sur cette question tant la sixième directive que la directive 2006/112/CE indiqueraient qu'il appartient aux Etats membres de définir ce qui, dans le droit de chacun des Etats, est ou n'est pas une profession médicale ou paramédicale.

L'arrêt rendu par la CJUE le 27 avril 2006 invoqué par J) elle-même (affaire C-443/04 et C-444/04 du 27 avril 2006) rappellerait ce principe en ce que :

« *Point 29:* Dans ces conditions, il appartient à chaque État membre de définir, dans son propre droit interne, les professions paramédicales dans le cadre desquelles l'exercice des soins à la personne est exonéré de la TVA, conformément à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième

*directive. La Cour a déjà jugé que cette disposition accorde aux États membres un pouvoir d'appréciation à cet égard (arrêt du 6 novembre 2003, Dornier, C-45/01, Rec. p. I-12911, point 81).*

*Point 30 : Ce pouvoir d'appréciation englobe non seulement celui de définir les qualifications requises pour exercer lesdites professions, mais également celui de définir les activités spécifiques de soins à la personne qui relèvent de telles professions. En effet, dès lors que les différentes qualifications acquises par les prestataires ne préparent pas nécessairement ces derniers à fournir tous les types de soins, un État membre est en droit de considérer, dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, que la définition des professions paramédicales serait incomplète si elle se limitait à imposer des exigences générales quant à la qualification des prestataires, sans préciser les soins pour lesquels ceux-ci sont qualifiés dans le cadre de ces professions.*

*Point 33 : Ainsi, contrairement à ce que soutient la Commission des Communautés européennes, il doit être admis que le pouvoir d'appréciation détenu par les États membres pour définir les professions paramédicales autorise ces derniers à ne pas considérer comme telles et, partant, à exclure de l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive une profession déterminée, telle que celle de psychothérapeute dans l'affaire C-444/04, et ce nonobstant la circonstance que cette profession fait par ailleurs l'objet, pour certains de ses aspects, d'une réglementation particulière en droit national ».*

L'AED rappelle également qu'il ne lui appartient pas de dire ce qui est une profession médicale et paramédicale, ce pouvoir revenant à la Caisse Nationale de Santé qui procède d'ailleurs en fonction au remboursement.

En l'espèce, il ne serait pas contesté que la CNS n'intervient pas, les prestations effectuées par J) n'étant nullement remboursées par la CNS.

Ce faisant, la seconde condition posée par l'article 44.1 point l) de la loi TVA laisserait également d'être remplie dans la mesure où, comme l'auraient noté à juste titre les premiers juges, les factures versées ne comporteraient aucune référence à la nomenclature des actes pris en charge par la sécurité sociale et que les décomptes des prestations émanant de la CNS ne seraient pas produits. D'autre part, ni les conventions signées par J) avec les différentes institutions, ni les attestations versées ne permettraient, ni de retenir que la totalité des prestations que celle-ci fournissait dans le cadre des accords conclus était à charge de la sécurité sociale, ni d'identifier concrètement celles qui étaient effectivement remboursables par la caisse de maladie.

**Appréciation par la Cour**

Les dispositions de l'article 44.1 point l) ci-avant citées et visées par J) sont la transposition en droit luxembourgeois des articles 13 A 1.c),g) et h) de la directive 77/388/CEE (dite sixième directive) et de l'article 132.1 c), g) et h) de la directive 2006/112/CE qui disposent :

**Article 13 A 1. c), g) et h) de la directive 77 / 388 / CEE**

« Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les Etats 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 :

...

c) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'Etat membre concerné ;

...

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'Etat membre concerné ;

h) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'Etat membre concerné ;

... ».

**Article 132.1 c), g) et h) de la directive 2006 / 112 / CE**

« Les Etats membres exonèrent les opérations suivantes :

...

*c) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'Etat membre concerné ;*

...

*g) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'aide 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'Etat membre concerné ;*

*h) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'Etat membre concerné ;*

... ».

La Cour a souligné certaines mentions qui font l'objet de discussions entre parties.

Il va de soi que J) ne saurait se prévaloir de l'exonération prévue par l'article 44.1 point l) premier tiret, cette exonération ne valant que pour les médecins et médecins-dentistes.

La seule hypothèse envisageable est celle du quatrième tiret, visant les prestations de services réalisées dans le cadre de l'exercice légal des professions paramédicales.

Il est cependant un fait que la profession de psychologue ne figure pas parmi l'énumération des professions dites paramédicales de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 26 mars 1992 sur l'exercice et la revalorisation de certaines professions telle qu'elle était applicable au moment des faits, soit en 2010 et en 2011.

J) trouve injuste qu'elle ne puisse pas bénéficier de l'exonération au seul motif que la profession de psychologue n'est pas reprise par la loi du 26 mars 1992 alors pourtant que les prestations de service qu'elle fournit auraient également un but thérapeutique et elle souhaite soumettre une question préjudicielle à la CJUE.

Il découle des mentions soulignées par la Cour dans les deux directives précitées que le législateur européen a laissé aux Etats membres le soin de définir les professions paramédicales dans le cadre desquelles les

prestations fournies par les personnes relevant d'une telle profession peuvent bénéficier d'une exonération de la taxe sur la valeur ajoutée.

A l'époque concernée pour les taxations en question, la profession de psychologue ne faisait pas partie des professions paramédicales pouvant bénéficier d'une exonération.

Il n'y a pas lieu de saisir la CJUE d'une question préjudicielle, celle-ci ayant en effet déjà statué sur cette question dans un arrêt du 27 avril 2006 dans les affaires jointes H.A. Solleveld (C-443/04 et J.E. van den Hout-van Eijnsbergen (C-444/04) contre Staatssecretaris van Financiën.

Les points décisifs de cet arrêt sont les points 29, 30 et 33 par rapport au contenu desquels la Cour renvoie à la page 11 du présent arrêt où ces points sont cités *in extenso*.

Le point 29 dudit arrêt précise très clairement qu'il appartient à chaque Etat membre de définir dans son propre droit interne les professions paramédicales dans le cadre desquelles l'exercice de soins peut être exonéré de la TVA.

Dans ce même point 29, la CJUE rappelle qu'elle a déjà jugé en ce sens dans son arrêt C-45/01 du 6 novembre 2003 dans l'affaire Christoph-Dornier Stiftung für Klinische Psychologie/ Finanzamt Giessen. Il s'agissait dans ledit arrêt du point 81 où il est retenu que les dispositions de la directive accordaient aux Etats membres un pouvoir d'appréciation pour déterminer (...) les professions paramédicales auxquelles l'exonération (...) est susceptible de s'appliquer.

Dans la mesure où la profession de psychologue ne relève pas des professions paramédicales dans le cadre de l'exercice légal desquelles les prestations de service réalisées sont exonérées de la TVA lorsqu'elles sont effectuées sur ordonnance médicale ou lorsqu'elles sont à charge des organismes légaux de sécurité sociale, il est superfluet de rechercher, sur base des pièces versées, si les prestations de J) ont été prises en charge soit par la CNS ou l'assurance dépendance. Il ne s'agit en effet ici que d'un critère supplémentaire du point l) de l'article 44.1 de la TVA afin de pouvoir bénéficier de l'exonération.

La décision est donc à confirmer en ce que les premiers juges ont dit que J) n'a pas établi qu'elle remplit les conditions pour pouvoir bénéficier de l'article 44.1 point l) de la loi TVA.

En instance d'appel, J) a présenté un nouveau moyen, toujours pour se prévaloir de l'exonération prévue par l'article 44.1. point l), pour prouver que ce n'est pas la profession que l'on exerce qui est déterminante, mais les soins dispensés.

A cet effet elle s'est emparée de la notion de « soins médicaux » et elle a cité l'arrêt C-45/01 du 6 novembre 2003 dans l'affaire Christoph-Dornier Stiftung für Klinische Psychologie/ Finanzamt Giessen.

Tel que le dit à juste titre l'AED, la notion de « soins médicaux » renvoie à l'exonération prévue par l'article 13. 1) b) de la sixième directive qui trouve son pendant non pas dans le point l) de l'article 44. 1 de la loi TVA mais dans le point m) et qui exonère :

*« 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 ».*

La solution retenue par l'arrêt C-45/01 dans lequel la CJUE a dit pour droit :

point 51 *« les traitements psychothérapeutiques dispensés dans le service de consultations externes d'une fondation de droit privé, à l'aide de psychologues diplômés qui n'ont pas la qualité de médecin ne constituent pas des «opérations [...] étroitement liées» à l'hospitalisation ou aux soins médicaux au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, sauf si ces traitements sont effectivement prodigués en tant que prestations accessoires à l'hospitalisation des destinataires ou à des soins médicaux reçus par ces derniers et qui constituent la prestation principale. En revanche, les termes «soins médicaux» figurant dans cette disposition doivent être interprétés en ce sens qu'ils recouvrent l'ensemble des prestations de soins à la personne visées au même paragraphe, sous c), notamment les prestations effectuées par des personnes n'ayant pas la qualité de médecin, mais fournissant des prestations paramédicales telles que les traitements psychothérapeutiques dispensés par des psychologues diplômés »* n'est dès lors d'aucune pertinence dans la présente affaire où il est question de l'exonération prévue par le point l) de l'article 44.1 de la loi TVA.

En admettant même que J) puisse changer d'argumentation en instance d'appel et puisse se prévaloir outre des cas d'exonération prévus par les point l), o) et p) encore du cas d'exonération prévu par le point m), elle ne peut pas pour autant bénéficier de l'exonération prévue par ce point m) dans

la mesure où, dans l'affaire Dornier, le fait que les soins prodigués le soient par des psychologues diplômés ayant une formation supplémentaire paramédicale en psychothérapie ne prêtait pas à discussion quant au fait que la qualification des psychothérapeutes puisse rentrer sous le libellé « professions paramédicales ».

Tel n'est pas le cas en l'espèce, le qualificatif de profession paramédicale n'étant pas reconnu par le législateur à la profession de psychologue.

Il en suit que même vue sous l'angle du point m) de l'article 44.1 de la loi TVA, la demande de J) n'est pas fondée.

L'appel incident de J) n'est donc pas fondé.

#### **Les dispositions de l'article 44.1. points o) et p)**

Aux termes de l'article 44.1 de la loi TVA sont encore exonérées dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal :

*« o) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la sécurité sociale, à l'assistance sociale ou à la santé publique, effectuées par des organismes de droit public, par des caisses mutualistes, des établissements publics ou d'utilité publique, des maisons de cure, des maisons de retraite, de gérontologie ou de gériatrie, des œuvres hospitalières ou de bienfaisance et par d'autres institutions similaires du secteur privé, dont le caractère social est reconnu par les autorités publiques compétentes;*

*p) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse, effectuées par des organismes de droit public, par des orphelinats, des maisons de cure, des maisons d'enfants ou de jeunes, y compris les auberges de jeunesse, et par d'autres institutions similaires du secteur privé, dont le caractère social est reconnu par les autorités publiques compétentes ».*

Après avoir examiné les pièces, les premiers juges sont venus à la conclusion « que les prestations facturées sont étroitement liées à la sécurité sociale, à l'assistance sociale et à la santé publique pour autant qu'elles sont fournies dans les maisons de retraite, centres pour personnes âgées et au Blannenheem, et à la protection de l'enfance et de la jeunesse dans la mesure où elles le sont au service Treff-Punkt » et ils ont ensuite retenu que « Compte tenu par ailleurs du fait qu'elles sont dispensées non pas dans un cabinet particulier, mais au sein et pour le compte de

*structures de droit public et privé répondant aux critères fixés par les points o) et p) de l'article 44.1 de la loi de 1979, elles sont exonérées en application de ces dispositions » et ils ont renvoyé le dossier à l'AED aux fins de recalcul du montant de la taxe sur la valeur ajoutée que J) redoit pour les exercices 2010 et 2011.*

C'est cette partie du jugement qui fait l'objet de l'appel principal de l'AED.

L'argument de l'AED est d'abord un argument de texte.

Elle est d'avis que les prestations fournies, fussent-elles même étroitement liées à la sécurité sociale, à l'assistance sociale ou à la santé publique, devraient, pour pouvoir bénéficier de l'exonération de la TVA, être effectuées par les entités visées par le texte et non pas simplement effectuées dans ces entités.

Dans des conclusions ultérieures, l'AED soutient encore que les notions « établissement », « organisme » ou « institution » suggèrent l'existence d'une entité individualisée accomplissant une fonction particulière, excluant de ce fait du bénéfice de l'exonération une personne physique et elle se rapporte aux conclusions de l'Avocat Général dans l'affaire GREGG, C-216/97 qui avait notamment conclu que *« pour qu'il y ait « organisme » ou « établissement » au sens de l'article 13, A de la sixième directive, il est indispensable qu'il y ait une entité institutionnelle et organisationnelle indépendante - et, en tout cas, distincte - par sa nature et par son activité de la ou des personnes auxquelles elle appartient. En revanche n'est pas un « établissement » ou « organisme » autonome une entité qui reflète simplement l'activité d'une ou plusieurs personnes physiques. Dans ce cas, la structure (matérielle et humaine) nécessaire pour que l'activité hospitalière, médicale ou gériatrique exercée par l'entité en question soit imputée à cette entité, et non aux personnes physiques (qui en sont propriétaires ou la contrôlent) n'existe pas ».*

Dans cette affaire, la CJUE avait à examiner une question similaire à celle qui se pose dans la présente espèce à savoir en substance si l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que les expressions « d'autres établissements de même nature dûment reconnus » et « d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné », figurant respectivement sous b) et g) de cette disposition, excluent du bénéfice de l'exonération les personnes physiques exploitant une entreprise.

La CJUE n'a pas suivi les conclusions de l'Avocat Général mais a dit pour droit :

« 12. A titre liminaire, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, les termes employés pour désigner les exonérations visées par l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque livraison de biens et sur chaque prestation de services effectuées à titre onéreux par un assujetti (voir arrêt du 5 juin 1997, SDC, C-2/95, Rec. p. I-3017, point 20).

13. En outre, il convient de rappeler également que la Cour, dans l'arrêt du 11 juillet 1985, Commission/Allemagne (107/84, Rec. p. 2655, point 13), a jugé que, s'il est vrai que ces exonérations profitent à des activités poursuivant certains objectifs, la plupart des dispositions précisent également les opérateurs économiques qui sont autorisés à fournir les prestations exonérées et que celles-ci ne sont pas définies par référence à des notions purement matérielles et fonctionnelles.

14. Ainsi que la Cour l'a constaté dans l'arrêt *Bulthuis-Griffioen*, précité, point 20, les termes «établissements» ou «organismes» sont utilisés dans certaines dispositions de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive, alors que dans d'autres l'activité concernée est visée par des dénominations professionnelles qui renvoient à un particulier comme les professions médicales et paramédicales [sous c)], les mécaniciens-dentistes [sous e)], et les enseignants donnant des leçons à titre personnel [sous j)].

15. Toutefois, contrairement à ce que la Cour a jugé dans l'arrêt *Bulthuis-Griffioen*, précité, point 20, il ne saurait être inféré de la circonstance que l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive comporte des dénominations différentes des opérateurs économiques qui y sont mentionnés que le bénéfice des exonérations prévues par cette disposition serait réservé aux personnes morales dans les cas où cette dernière se réfère expressément à une opération effectuée par un «établissement» ou un «organisme», alors que, dans les autres cas, un tel bénéfice pourrait également être invoqué par des personnes physiques.

16. Cette interprétation ne saurait être infirmée par le fait que, ainsi que la Cour l'a jugé dans l'arrêt *Bulthuis-Griffioen*, précité, points 18 et 19, les conditions spécifiques qui concernent la qualité ou l'identité de l'opérateur économique effectuant des opérations exonérées sont d'interprétation stricte.

17. En effet, les termes «établissement» et «organisme» sont en principe suffisamment larges pour inclure également des personnes physiques. Au demeurant, il convient de constater qu'aucune des versions linguistiques de l'article 13, A, de la sixième directive ne comporte l'expression «personne

*morale», laquelle aurait été claire et dépourvue d'ambiguïté, aux lieu et place des termes susmentionnés. Cette circonstance milite en faveur du fait que, en utilisant ceux-ci, le législateur communautaire n'avait pas l'intention de limiter le bénéfice des exonérations visées à ladite disposition aux seules opérations réalisées par des personnes morales, mais a entendu étendre le champ d'application de ces exonérations aux opérations effectuées par des particuliers.*

*18. Certes, les notions d'«établissement» et d'«organisme» suggèrent l'existence d'une entité individualisée accomplissant une fonction particulière. Ces conditions sont cependant remplies non seulement par les personnes morales, mais aussi par une ou plusieurs personnes physiques exploitant une entreprise.*

*19. Cette interprétation, selon laquelle les termes « établissement » et « organisme » ne désignent pas uniquement des personnes morales, est conforme notamment au principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA et dans le respect duquel les exonérations prévues à l'article 13 de la sixième directive doivent être appliquées (voir, en ce sens, l'arrêt du 11 juin 1998, Fischer, C-283/95, Rec. p. I-3369, point 27).*

*20. En effet, le principe de neutralité fiscale s'oppose notamment à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA. Il en résulte que ledit principe serait méconnu si la possibilité d'invoquer le bénéfice de l'exonération prévue pour les opérations effectuées par des établissements ou des organismes mentionnés à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et g), était tributaire de la forme juridique au moyen de laquelle l'assujetti exerce son activité.*

*21. Il y a donc lieu de répondre aux questions que l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que les expressions «d'autres établissements de même nature dûment reconnus» et «d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné», figurant respectivement sous b) et g) de ladite disposition, n'excluent pas du bénéfice de l'exonération les personnes physiques exploitant une entreprise ».*

La CJUE a donc dit qu'une personne physique n'est pas exclue du bénéfice de l'exonération.

Cette seule constatation est cependant insuffisante, encore faut-il que les prestations de service soient étroitement liées à la sécurité sociale, à l'assistance sociale et à la santé publique.

Dans la mesure où il découle des conventions conclues par J) avec la Fondation Elysis, la Ville de Diekirch et Servior Luxembourg ainsi que des attestations versées en cause par Servior, C.I.P.A. d'Esch-sur-Alzette, Blannenheem, Elysis, Résidence Mon Plaisir, que les prestations fournies par J) ont été prises en charge soit par la CNS soit par l'assurance dépendance, les prestations en question sont forcément liées à la sécurité sociale, à l'assistance sociale et à la santé publique. Au cas contraire, il n'y aurait pas eu de remboursements.

Il est de même des prestations qu'elle fournit au Service Treff-Punkt, la description de sa charge consistant notamment dans un accompagnement relationnel, apaisant et sécurisant des personnes, établissant que ses prestations sont étroitement liées à l'assistance sociale.

Reste finalement la condition du « caractère social reconnu par les autorités compétentes » aux organismes et institutions en question.

Il a été retenu ci-avant que les termes employés n'excluent pas les personnes physiques du bénéfice de l'exonération de sorte qu'il n'y a pas lieu de s'accrocher aux termes de « organismes » et « institutions ».

Il ne saurait être mis en doute que la psychologie a un caractère social. Elle est également reconnue par les autorités compétentes dans la mesure où, afin de pouvoir accéder à la profession de psychologue, il faut suivre une formation universitaire.

Il suit de ce qui précède qu'il y a pareillement lieu à confirmation du jugement en ce que l'exonération des points o) et p) de l'article 44.1 de la loi TVA sont visés.

### **Les indemnités de procédure**

Au vu de l'issue du litige, la demande de l'AED en paiement d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel est à rejeter.

Il est par contre inéquitable de laisser à la charge exclusive de J) les frais non compris dans les dépens qu'elle a exposés pour se défendre contre l'appel de l'AED et il y a lieu de lui allouer l'indemnité de procédure réclamée de 2.000 €.

**PAR CES MOTIFS :**

la Cour d'appel, septième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, le magistrat chargé de la mise en état entendu en son rapport oral,

reçoit les appels principal et incident ;

les déclare non fondés ;

***confirme*** le jugement du tribunal d'arrondissement de Luxembourg du 14 octobre 2015 ;

dit non fondée la demande de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en paiement d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel ;

condamne l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à payer à J) une indemnité de procédure de 2.000 € pour l'instance d'appel ;

condamne l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aux frais et dépens de l'instance d'appel.