

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. ANTONIO TIZZANO

présentées le 27 septembre 2001 ¹

I — Introduction

II — Cadre juridique

A — *La réglementation communautaire*

1. Par ordonnance du 3 février 2000, parvenue au greffe de la Cour le 14 avril suivant, le Bundesfinanzhof (Allemagne) a soumis à la Cour à titre préjudiciel, en application de l'article 234 CE, trois questions relatives à l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) et g), de la sixième directive TVA ², dans le cadre d'un litige opposant une société qui fournit des prestations de soins à domicile (Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, ci-après «Kügler» ou la «demanderesse») au Finanzamt für Körperschaften I (Bureau des contributions des sociétés, ci-après le «Finanzamt» ou l'«administration») de Berlin. Les réponses de la Cour aideront le juge de renvoi à juger si les prestations médicales et les soins à domicile fournis par Kügler dans les années 1988-1990 devaient être assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), comme l'estime l'administration, ou bénéficiers, comme le soutient la requérante, de l'exonération fiscale visée dans les dispositions précitées.

2. L'article 13 (intitulé «Exonérations à l'intérieur du pays»), A («Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général»), paragraphes 1, sous b), c) et g), et 2, sous a) et b), de la sixième directive dispose que:

«1. 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 orga-

¹ — Langue originale: l'italien.

² — 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»).

nismes 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;

- 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'État 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'État membre concerné;

[...]»

- «2. 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 [...] g), [...] 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 taxe sur la valeur ajoutée,

- les exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée.

B — *Les dispositions nationales*

3. En application de l'article 4, paragraphe 14, première phrase, de l'Umsatzsteuergesetz 1980³ (loi sur la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'«UstG») est exonéré⁴:

- b) Les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue au paragraphe 1 sous [...] g) [...] si:

«le chiffre d'affaires résultant de l'exercice de la profession de médecin, de dentiste, de physiothérapeute, de kinésithérapeute, de sage-femme ou de toute autre activité analogue au sens de l'article 18, paragraphe 1, alinéa 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu ou de l'exercice de la profession de chimiste clinique [...]».

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

4. Le paragraphe 16 du même article dans sa version en vigueur pour la période ayant trait aux faits de l'affaire au principal, c'est-à-dire les années 1988-1990, prévoyait une exonération fiscale pour:

- 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.»

«le chiffre d'affaires qui présente des liens étroits avec l'exploitation d'hôpitaux, de cliniques spécialisées dans les examens de dépistage et autres établissements de soins médicaux, de diagnostic ou d'examens

3 — BGBl. 1979 I, p. 1953.

4 — La traduction des dispositions nationales n'est pas une traduction officielle.

médicaux ainsi que les maisons de retraite, les résidences pour personnes âgées, les établissements de soins recevant des malades dépendants lorsque

5. En 1992, le début de l'article 4, paragraphe 16, de l'UStG a été modifié en ce sens que l'exonération de la taxe vise désormais⁵:

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

«le chiffre d'affaires présentant des liens étroits avec l'exploitation d'hôpitaux, de cliniques spécialisées dans les examens de dépistage ou d'autres établissements de soins médicaux, de diagnostic ou d'examen médicaux ainsi que les maisons de retraite, les résidences pour personnes âgées, les établissements de soins recevant des malades dépendants, les établissements destinés à recevoir des personnes nécessitant des soins ainsi que des établissements permettant de dispenser des soins à domicile à des personnes malades ou nécessitant de tels soins lorsque [...]».

b) s'agissant d'hôpitaux [...]

c) s'agissant de cliniques spécialisées dans les examens préventifs et d'autres établissements de soins médicaux, de diagnostic ou d'examen médicaux, les prestations sont fournies sous contrôle médical [...]

6. À cette occasion il a été ajouté à l'article 4, paragraphe 16, une lettre e) rédigée comme suit:

d) s'agissant de maisons de retraite, de résidences pour personnes âgées, d'établissements de soins recevant des malades dépendants, au moins deux tiers des prestations ont été fournies au cours de l'année civile précédente à des personnes visées à l'article 68 du Bundessozialhilfegesetz (loi fédérale relative à l'aide sociale) [...]».

«e) s'agissant des établissements destinés à l'accueil provisoire de personnes nécessitant des soins et des établissements ayant dispensé des soins ambulatoires à des personnes malades ou dépendantes, au cours de l'année civile précédente,

⁵ — Les modifications ont été introduites par le Steueränderungsgesetz de 1992 (loi portant modification de la législation fiscale, ci-après le «StÄndG», BGBl. 1992 I, p. 297, voir notamment p. 317).

les frais médicaux et pharmaceutiques ont été supportés, en tout ou en partie dans au moins deux tiers des cas par les organismes légaux d'assurance sociale ou d'aide sociale».

7. Pour préciser les dispositions ci-dessus mentionnées, nous rappelons par ailleurs que l'article 4, paragraphe 14, de l'UStG, renvoie à l'article 18, paragraphe 1, premier alinéa, de l'Einkommensteuergesetz⁶ (loi relative à l'impôt sur le revenu, ci-après l'«Estg») pour la définition du revenu taxable des «professions libérales». Il résulte cependant de la jurisprudence du Bundesfinanzhof que ledit renvoi ne concerne que l'appréciation de la nature de l'activité en cause et non la qualification des revenus aux fins de la législation relative à la taxe sur le chiffre d'affaires. Il en a donc été déduit que l'exonération prévue par l'article 4, paragraphe 14, de l'UStG n'est pas réservée à un professionnel en tant que personne physique mais peut également être invoquée par une société de personnes ou de capitaux.

8. En ce qui concerne l'éventuelle exonération des prestations de soins à domicile, le juge de renvoi rappelle que, selon certains arrêts récents du Bundesfinanzhof, les prestations consistant dans des *traitements à visée thérapeutique*, c'est-à-dire des traitements médicaux rendus nécessaires par un état pathologique, dispensés par du personnel infirmier dans le cadre de soins à domicile, sont considérées comme des acti-

vités «analogues» aux activités énumérées à l'article 4, paragraphe 14, de l'UStG et bénéficient par conséquent de l'exonération fiscale que cet article prévoit. Il n'en va pas de même pour les *soins généraux*, activités consistant, par exemple, à faire la toilette, à préparer et à administrer les repas ainsi qu'à aider les malades à s'habiller et à se déshabiller, à se lever et à coucher; il n'en va pas non plus de même pour les prestations d'*économie ménagère*; relèvent de cette notion les courses, la cuisine, le nettoyage de l'habitation ainsi que le blanchissage. Pour ces deux derniers types de soins à domicile, selon le juge de renvoi, l'exonération fiscale pourrait résulter de l'article 4, paragraphe 16, de l'UStG, dans la version modifiée par le StändG, mais uniquement à partir de l'entrée en vigueur de ladite loi, c'est-à-dire à partir du 1^{er} janvier 1992, puisque, pour des motifs d'équité, il ne saurait être conféré une efficacité rétroactive à la modification en cause.

III — Faits et questions préjudicielles

9. Kügler est une société à responsabilité limitée de droit allemand qui a fourni des services de soins à domicile dans les années entre 1988 et 1990. Selon son statut, elle ne visait que des objectifs purement caritatifs, en assistant des personnes dépendantes, en raison de leur état physique ou de leur situation économique⁷. Comme le Finanzamt l'a attesté par un avis du 23 août 1988

6 — BGBl. 1987 I, p. 657.

7 — C'est-à-dire de personnes nécessitant un soutien économique, conformément à l'article 53, paragraphe 1, point 2, de l'Abgabeordnung de 1977 (code des impôts, BGBl. 1976 I, p. 613, modifié en 1977, p. 269).

valide jusqu'au 31 décembre 1989, la demanderesse poursuivait concrètement les objectifs précités, en fournissant des soins médicaux et à domicile ainsi que des soins généraux et des prestations d'économie ménagère.

10. Par divers avis de taxation relatifs à la période en cause, le Finanzamt a déterminé le montant de l'impôt sur le chiffre d'affaires dû par la demanderesse pour la période 1988-1990, à un taux réduit, sur la base de déclarations forfaitaires. Kùgler, qui estimait au contraire devoir bénéficier de l'exonération visée à l'article 4, paragraphes 14 et 16, de l'UStG de 1980, a fait d'abord opposition devant le Finanzamt et a ensuite introduit un recours. L'un et l'autre ont été rejetés.

11. Selon le Finanzgericht, Kùgler n'exerce notamment aucune des professions visées à l'article 4, paragraphe 14, de l'UStG au motif que, en tant que personne morale, elle n'est pas en mesure de remplir les conditions requises pour l'exercice d'une profession libérale. Par ailleurs, son chiffre d'affaires ne saurait être exonéré, même au sens de l'article 4, paragraphe 16, de l'UStG, puisque, d'une part, la demanderesse ne gère pas un établissement de soins [voir article 4, paragraphe 16, sous c), de l'UStG], et, d'autre part, l'exonération applicable aux établissements qui fournissent des soins à domicile à des personnes malades ou dépendantes n'a été introduite qu'en 1992 [voir article 4, paragraphe 16, sous e), de l'UStG tel que modifié].

12. Selon le Finanzgericht, on ne saurait aboutir à une autre solution, même en invoquant la sixième directive et, notamment, son article 13, A, paragraphe 1, sous c) et g). En effet, non seulement le libellé de la lettre c) de cet article exige, lui aussi, qu'il s'agisse de personnes physiques en possession de qualifications médicales ou paramédicales, mais la demanderesse ne saurait non plus prétendre bénéficier de l'exonération accordée sous g) aux organismes reconnus comme ayant un caractère social, étant donné qu'une telle reconnaissance n'a été accordée aux organismes qui fournissent des soins à domicile qu'à partir de 1992, date à laquelle la modification précitée a été apportée à l'article 4, paragraphe 16, de l'UStG par le StÄndG.

13. Kùgler a par conséquent introduit un recours en «Revision» devant le Bundesfinanzhof, en invoquant la violation de l'article 4, paragraphes 14 et 16, de l'UStG de 1980 et de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) et g), de la sixième directive.

14. Dans son ordonnance de renvoi, le Bundesfinanzhof s'interroge d'abord sur l'applicabilité de l'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive aux prestations effectuées par une personne morale. Il précise que ces doutes sont alimentés par l'arrêt Gregg⁸, dans lequel la Cour a fait observer que «la plupart des dispositions [de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive] précisent également les opéra-

8 — Arrêt du 7 septembre 1999 (C-216/97, Rec. p. I-4947).

teurs économiques qui sont autorisés à fournir les prestations exonérées» (point 13) et que «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)], [...]» (point 14). Par ailleurs, dans le même arrêt, la Cour a ajouté que «le principe de neutralité fiscale s'oppose [...] à ce que la possibilité d'invoquer le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et g), soit tributaire de la forme juridique au moyen de laquelle l'assujetti exerce son activité» (point 20).

15. Étant donné les différents types de prestations fournies par Kügler, la juridiction de renvoi se demande en outre, si, en dehors des soins médicaux, les soins généraux et les prestations d'économie ménagère peuvent également bénéficier de l'exonération visée sous c), au moins dans la mesure où ils sont accessoires à des prestations à visée thérapeutique. À cet égard, le Bundesfinanzhof rappelle un arrêt de la Cour qui, selon lui, pourrait exclure de l'exonération en cause toutes les prestations qui n'ont pas d'effet thérapeutique. Dans l'arrêt *Commission/Royaume-Uni*⁹, la Cour a en fait affirmé que «les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales ou paramédicales» sont «des prestations effectuées en dehors d'organismes hospitaliers et dans le cadre d'un rapport de

confiance entre le patient et le prestataire de soins, rapport qui normalement se déroule dans le cabinet professionnel de ce prestataire» (point 33).

16. Enfin, dans le cas dans lequel toutes les prestations fournies par la demanderesse ne sauraient bénéficier de l'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, le Bundesfinanzhof se demande si la lettre g) de la disposition précitée ne serait pas éventuellement applicable en l'espèce. Dans cette hypothèse, il conviendrait cependant de se demander si la demanderesse peut invoquer la disposition en cause, puisque celle-ci n'a été transposée en droit national qu'après la période visée par les avis de taxation du Finanzamt. Cependant, puisque, selon la jurisprudence de la Cour, «les dispositions d'une directive qui apparaissent comme étant, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises peuvent être invoquées par les particuliers à l'encontre de toute législation nationale éventuellement incompatible avec cette directive»¹⁰, le Bundesfinanzhof se pose la question de savoir si ces conditions sont réunies en l'espèce.

17. Sur la base des considérations qui précèdent, le Bundesfinanzhof a décidé de

9 — Arrêt du 23 février 1988 (353/85, Rec. p. 817).

10 — Arrêt du 25 mai 1993, *Mohsche* (C-193/91, Rec. p. I-2615, point 17).

déférer à la Cour les questions suivantes à titre préjudiciel: **IV — Analyse juridique**

A — Sur la première question préjudicielle

- «1) L'exonération prévue par l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la directive 77/388/CEE s'applique-t-elle uniquement lorsque les prestations de soins sont fournies par un 'particulier' ou dépend-elle de la forme juridique de l'entreprise qui fournit les soins?
- 2) Si l'exonération est également applicable aux sociétés de capitaux: l'exonération s'applique-t-elle, en tout ou en partie, aux opérations effectuées par une société de capitaux sous forme de soins à domicile (soins à caractère thérapeutique, soins généraux et prestations d'économie ménagère) qui sont effectués par des infirmiers et des infirmières diplômés?
- 3) Les prestations ci-dessus énumérées relèvent-elles de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la directive 77/388/CEE et peuvent-elles être invoquées par un particulier?»
1. Les arguments présentés par les parties
18. À l'exception du Finanzamt, toutes les autres parties à la présente procédure ont suggéré de répondre à la première question en ce sens que l'exonération prévue par l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne dépend pas de la forme juridique de l'assujetti qui fournit les prestations et que la question de savoir si l'assujetti est une personne physique ou morale est donc dépourvue de pertinence.
19. Ce sont principalement les articles 2 et 4 de la sixième directive¹¹ qui plaident en faveur de l'interprétation précitée: le premier parce qu'il indique clairement que ce sont les livraisons de biens et les prestations de services qui sont assujetties au paiement
- 11 — Conformément à l'article 2, figurant au titre II, intitulé «Champ d'application» de la sixième directive, «[s]ont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:
1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;
 2. les importations de biens».
- L'article 4, paragraphe 1, figurant au titre IV, intitulé «Assujettis», prévoit au contraire qu'«[e]st considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité».

de la TVA et non les assujettis qui exercent ces activités; le second, parce qu'il confirme que l'assujettissement à la TVA ne dépend pas de la forme juridique de l'assujetti, en précisant qu'aux fins de la directive «est considéré comme assujetti quiconque accomplit, 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».

20. Il est souligné, en outre, d'une part que l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), met l'accent sur le type ou la nature des activités en cause, précisément «les prestations médicales», plutôt que sur la forme juridique des personnes qui les fournissent; et, d'autre part, que l'indication des catégories professionnelles qui sont habilitées à exercer ces activités ne sert qu'à définir les prestations¹². D'autre part, seules les personnes physiques peuvent exercer une activité pour le compte des personnes morales et par conséquent, si les premières possèdent les qualifications nécessaires et agissent dans l'exercice de leur profession, les secondes peuvent également, par leur intermédiaire, exercer une activité économique susceptible d'être exonérée au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive.

12 — Pour une approche analogue en ce qui concerne l'interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive, rappelons l'arrêt du 16 septembre 1997, Von Hoffmann (C-145/96, Rec. p. I-4857), dans lequel la Cour a jugé que cet article «ne vise pas des professions, telles que celles d'avocats, de conseillers, d'experts comptables ou d'ingénieurs, mais des prestations. Le législateur communautaire utilise les professions qui sont mentionnées dans cette disposition comme moyen de définir les catégories de prestations qui y sont visées» (point 15).

21. En termes plus généraux, il est fait référence par ailleurs au principe de neutralité fiscale qui sous-tend la sixième directive et s'oppose notamment à ce que les opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment pour la perception de la TVA¹³. Un tel principe serait violé si ladite exonération dépendait de la forme juridique de l'assujetti qui exerce l'activité en cause. Selon les parties concernées, dans l'arrêt Gregg précité, la Cour se serait fondée elle-même sur le principe susmentionné (point 20) dans un cas dans lequel il s'agissait d'étendre aux personnes physiques les dispositions concernant les «établissements» et les «organismes». La Cour a bien admis que le libellé de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et g), de la sixième directive pouvait donner lieu à une interprétation différente et que «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» (point 12). Cependant, poursuit la Cour, «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' [voir lettres b) et g)], alors que, dans les autres cas, un tel bénéfice pourrait également être invoqué par des personnes physiques» (point 15). De plus, ajoute la Cour, «les termes 'éta-

13 — Voir les quatrième et cinquième considérants de la sixième directive et l'arrêt du 11 juin 1998, Fischer (C-283/95, Rec. p. I-3369, point 27, qui comporte d'autres indications).

blissement' et 'organisme' sont en principe suffisamment larges pour inclure également des personnes physiques»; en les utilisant, «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» (point 17)¹⁴.

22. Il est enfin observé que, indépendamment de la forme juridique du sujet qui les fournit, l'exonération des prestations se justifie par sa ratio, visant à réduire les dépenses médicales et à favoriser par conséquent la protection de la santé¹⁵.

23. À l'inverse, le Finanzamt soutient que la thèse selon laquelle seules les personnes physiques bénéficient de l'exonération est la plus cohérente avec la jurisprudence de la Cour et le texte des dispositions en cause. Il rappelle, notamment, qu'«il est de jurisprudence constante que les exonérations prévues par l'article 13 de la sixième directive constituent des notions autonomes du droit communautaire [...] égale-

ment s'agissant des conditions spécifiques qui sont exigées pour bénéficier de ces exonérations et, en particulier, de celles qui concernent la qualité ou l'identité de l'opérateur économique effectuant les prestations couvertes par l'exonération»¹⁶ et que «les termes employés pour désigner les exonérations visées par l'article 13 [...] sont d'interprétation stricte»¹⁷.

24. Par ailleurs, poursuit le Finanzamt, le libellé des dispositions en cause est dépourvu d'ambiguïté et ne peut que se référer aux activités exercées par des personnes physiques. En interprétant les exonérations visées à l'article 13, A, paragraphe 1, la Cour a relevé que, si certaines d'entre elles faisaient expressément référence à la notion d'organismes, pour d'autres l'activité à exonérer s'identifie avec l'indication des dénominations professionnelles, telles que les professions médicales et paramédicales visées sous c), qui se réfèrent manifestement aux personnes physiques. Il est par conséquent clair qu'une société de capitaux ne saurait se prévaloir que des exonérations qui font référence à la notion d'«organismes»¹⁸. Le fait que la Cour a considéré dans l'arrêt Gregg que les exonérations visées à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et g), sont applicables aux personnes physiques ne permet pas d'appliquer le même raisonnement, même

14 — La Cour a en outre précisé par la suite dans l'arrêt SDC (arrêt du 5 juin 1997, C-2/95, Rec. p. I-3017) que, «s'agissant plus précisément de la forme juridique de la société prestataire ou destinataire de services [...], il convient de considérer que, dès lors que les éléments relatifs aux personnes ne sont pas pertinents pour déterminer si le service en question est exonéré de la TVA en vertu de l'article 13, B, sous d), points 3 et 5, le type de personne morale que représentent les opérateurs concernés est a fortiori indifférent» (point 35).

15 — Rappelons, à cet égard, les conclusions de l'avocat général Saggio dans l'affaire D. (arrêt du 14 septembre 2000, C-384/98, Rec. p. I-6795, point 16).

16 — Arrêt du 11 août 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Rec. p. I-2341, point 18); le Finanzamt invoque également l'arrêt du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737, point 11).

17 — Arrêt Stichting Uitvoering Financiële Acties, point 13.

18 — Arrêt Bulthuis-Griffioen, point 20.

inversé, à la présente affaire et, par conséquent, d'étendre l'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), à l'ensemble des sociétés de capitaux.

25. Enfin, pour le cas où, en dépit de toutes les considérations qui précèdent, la Cour parviendrait à la conclusion que l'article précité est également applicable aux personnes morales, le Finanzamt fait valoir que tant les associés que les administrateurs des sociétés de capitaux devraient être en possession de toutes les qualifications médicales et paramédicales requises (qui en l'espèce font défaut dans le chef de l'administratrice de la requérante). Seule une telle conclusion, qui est confortée par ailleurs par le texte de la disposition en cause, permettrait d'exonérer certaines activités, indépendamment de la forme juridique de l'opérateur économique.

2. Appréciation

26. Selon nous, il convient, et de très loin, de préférer la première des thèses ci-dessus exposées et il n'y aurait rien ou quasiment rien à y ajouter s'il n'y avait lieu de réfuter quelques objections faites à l'encontre de cette thèse par le Finanzamt.

27. D'un point de vue général, nous souhaitons, nous aussi, rappeler que les «exo-

nération constituent des notions autonomes du droit communautaire qui doivent être replacées dans le contexte général du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée instauré par la directive»¹⁹. Nous estimons cependant devoir le faire pour des raisons opposées à celles qui ont été invoquées par le Finanzamt, c'est-à-dire pour rappeler que les articles 2 et 4 de la sixième directive, qui en délimitent le champ d'application subjectif et objectif, ne font aucune référence à la forme juridique de l'assujetti qui exerce l'activité économique imposable. Par ailleurs, l'extension de l'exonération aux prestations médicales fournies par des personnes morales n'est pas contraire au principe d'interprétation restrictive figurant à l'article 13 de la sixième directive, au motif que l'exonération reste applicable aux seules prestations médicales fournies par du personnel qualifié et que, donc, cette extension n'a pas pour conséquence une application de l'article en cause allant au-delà des cas mentionnés dans la directive. La thèse inverse tient au contraire pour acquise précisément la conclusion qu'il convient de démontrer.

28. Indépendamment de sa conformité à l'objectif de réduction des frais médicaux, la solution qui a été proposée ici nous semble en outre également mieux respecter le principe précité de la neutralité fiscale. Elle permet en effet de traiter de la même manière les opérateurs économiques exerçant la même activité, évitant ainsi d'influencer le choix de la forme juridique

¹⁹ — Voir, par exemple, l'arrêt SDC (point 21, dans lequel figurent d'autres références).

qu'ils entendent adopter pour exercer leurs activités et d'affecter les conditions de concurrence qui pourraient résulter de ce choix²⁰.

29. Mais même le texte de la disposition en cause n'étaye pas les conclusions du Finanzamt. Comme l'ont fait à juste titre observer les tenants de la thèse opposée, le libellé de la lettre c) n'exige précisément pas que les prestations médicales soient fournies par un assujetti doté d'une forme juridique spécifique. En effet, pour que ces prestations soient exonérées, il convient qu'il soit satisfait à deux conditions qui sont indépendantes de la forme juridique de l'assujetti en cause: il doit s'agir précisément de «prestations médicales» et celles-ci doivent être fournies par des personnes en possession des qualifications professionnelles nécessaires²¹. C'est précisément en suivant un raisonnement similaire que la Cour a considéré dans l'arrêt Gregg que les exonérations faisant référence à des «établissements» ou à des «organismes» étaient applicables aux activités exercées par des *personnes physiques* dans la mesure où les conditions «[de l']existence d'une entité individualisée accomplissant une fonction particulière [...] sont remplies [...] non

seulement par les personnes morales, mais aussi par une ou plusieurs personnes physiques exploitant une entreprise» (point 18).

30. Nous faisons observer, par ailleurs, que même la jurisprudence invoquée par le Finanzamt ne justifie pas les conclusions auxquelles il parvient. Au point 20 de l'arrêt Bulthuis-Griffioen, la Cour n'a pas jugé, comme le soutient l'administration défenderesse, que les exonérations visées à l'article 13 qui ne font pas référence à la notion d'«organisme» et utilisent plutôt des dénominations professionnelles *ne* sont applicables *qu'*aux personnes physiques. En réalité, la Cour a dit exactement le contraire; elle a en effet précisé dans quel cas «le bénéfice de l'exonération peut *également* être invoqué par des personnes physiques» (c'est nous qui soulignons). Cela signifie que, même en présence de «dénominations professionnelles qui renvoient à un particulier»²², l'exonération pourrait également être invoquée pour les opérations effectuées par un opérateur qui agit sous la forme d'une personne morale²³.

31. Enfin, pour ce qui est de l'argument du Finanzamt, selon lequel, si la Cour décidait de suivre la thèse que nous avons retenue, l'exonération ne pourrait être accordée qu'à la condition que les associés et les

20 — Voir en ce sens les conclusions de l'avocat général Cosmas dans l'affaire Gregg (point 28).

21 — Rappelons que, s'agissant de l'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, qui comporte également des indications sur les assujettis qui fournissent les activités exonérées, l'avocat général Cosmas a fait observer qu'«il ressort clairement de l'économie générale du système des exonérations fiscales que leur raison d'être est la nature et les conditions d'exercice de l'activité concernée, qui sont indépendants de la personnalité juridique de celui qui l'exerce» (voir conclusions dans l'affaire Gregg, point 26).

22 — Arrêt Gregg, point 14.

23 — Nous rappelons en tout état de cause que, comme nous l'avons signalé plus haut (point 21), la Cour a manifestement corrigé le tir dans l'arrêt Gregg en admettant que, même dans les cas dans lesquels on parle d'«organismes» ou d'«établissements», l'exonération n'est pas limitée aux opérations effectuées par des personnes morales (point 17).

administrateurs de l'entreprise aient les qualités professionnelles requises, il nous semble que ni le libellé de la directive ni la ratio de l'exonération ne justifient d'imposer cette condition supplémentaire. L'article 13, A, paragraphe 1, sous c), exige en effet uniquement que les prestations médicales auxquelles il fait référence soient fournies dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales et, par conséquent, par des personnes qualifiées à cet effet.

tués par des infirmiers et des infirmières diplômés. Le juge de renvoi demande en substance de préciser la portée, pour la présente affaire, de la notion de prestations médicales visées à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c).

32. En conclusion, nous sommes d'avis qu'il convient de répondre à la première question préjudicielle en ce sens que l'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive est indépendante de la forme juridique de l'assujetti qui fournit les prestations médicales.

B — Sur la deuxième question préjudicielle

33. Dans l'hypothèse où la Cour répondrait à la première question comme nous venons de le proposer, à savoir que l'exonération est également applicable aux sociétés de capitaux, le Bundesfinanzhof demande par la deuxième question si ladite exonération s'applique, en tout ou en partie, au chiffre d'affaires d'une société de capitaux provenant de soins à domicile (soins à caractère thérapeutique, soins généraux et prestations d'économie ménagère) qui sont effec-

1. Arguments des parties

34. À l'exception de la demanderesse, toutes les parties qui se sont exprimées sur ce point (le Finanzamt, le gouvernement allemand et la Commission) sont d'avis que l'exonération visée par l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), ne vise que les traitements à caractère thérapeutique, c'est-à-dire liés à la prévention, au diagnostic ou au traitement d'une maladie et non les autres activités exercées également par la demanderesse (soins généraux et prestations d'économie ménagère), qui ne contribuent pas en elles-mêmes à la guérison du patient puisqu'elles ne visent pas directement des fins thérapeutiques.

35. Après avoir rappelé, notamment, le principe selon lequel les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte, les partisans de cette thèse soulignent que seules les prestations médicales proprement dites ont un lien étroit avec des activités destinées à

protéger la santé et à guérir le patient²⁴. Les prestations de soins généraux et d'économie ménagère n'ont par contre pas de finalités thérapeutiques en elles-mêmes et elles sont généralement fournies par des personnes qui n'appartiennent pas aux professions médicales et paramédicales (personnel infirmier), au contraire de ce qu'exige la disposition de la directive en cause. Mais, même si elles étaient effectuées par du personnel diplômé, elles n'auraient, en tout état de cause, pas de rapport direct avec la médecine; comme telles, elles ne sauraient par conséquent bénéficier de l'exonération, au motif également que, si tel était le cas, il en résulterait que des opérations très différentes les unes des autres (c'est-à-dire des prestations médicales et non médicales) seraient soumises à la même réglementation fiscale.

36. Aux fins de l'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), il importe par contre que les prestations médicales soient fournies en dehors du cadre hospitalier puisque ce paragraphe régit, sous b), les prestations qui sont fournies dans le cadre hospitalier. Il n'est cependant pas indispensable qu'elles le soient dans le cabinet professionnel du prestataire; en effet, lorsque, dans l'arrêt Commission/Royaume-Uni, la Cour a décrit les prestations visées sous c) comme des prestations effectuées «dans le cadre d'un rapport de confiance entre le patient et le prestataire de soins, rapport qui *normalement* se déroule dans le cabinet profes-

sionnel de ce prestataire» (point 33; c'est nous qui soulignons), elle n'avait de toute évidence pas l'intention de limiter l'exonération aux seuls soins médicaux fournis dans ce dernier cadre.

37. Les tenants de cette thèse ont fait ensuite observer que les prestations de soins généraux et d'économie ménagère ne sauraient être exonérées, même si elles sont susceptibles d'être des prestations accessoires à des soins médicaux. En effet, contrairement à ce qui est le cas à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), la lettre c) n'indique pas que, en dehors des prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales, les «opérations qui leur sont étroitement liées» sont également exonérées. D'autre part, même si conformément à la lettre c) les activités accessoires étaient en principe exonérables, les soins généraux et les prestations d'économie ménagère ne sauraient être considérées comme telles, de par leur nature et le travail qu'elles requièrent.

38. Une solution différente ne s'imposerait, selon la Commission, que si lesdites activités étaient indissociables de la prestation médicale principale. En effet, dans l'arrêt Commission/Royaume-Uni, s'agissant de l'éventuelle exonération en vertu de la lettre c) de la fourniture de certains biens liés à l'exercice des professions médicales et paramédicales, la Cour a jugé que «la lettre c) ne vise que les prestations de soins à la personne [...], en excluant la livraison des

24 — Voir aussi sur ce point les conclusions déjà citées de l'avocat général Saggio dans l'affaire D., dans laquelle M. Saggio s'est exprimé dans des termes analogues (voir le point 16).

biens, telle que définie à l'article 5 de la directive, sans préjudice des petites fournitures de biens indissociables de la prestation» (point 35). Il ressort de ce qui précède que, en s'inspirant de la notion de «prestation unique» précisée par la Cour dans un autre arrêt²⁵, la Commission en déduit que l'exonération pourrait être étendue aux prestations qui, tout en n'ayant pas la nature de «prestations médicales», constituent des éléments indissociables d'un traitement médical spécifique.

39. Kügler soutient exactement la thèse opposée. Si nous en avons bien saisi les différents éléments qui ne sont pas toujours clairs, la demanderesse conteste ce que la juridiction de renvoi a indiqué à cet égard (voir ci-dessus, point 8) et soutient au contraire, en faisant référence aux origines de la réglementation nationale pertinente et en invoquant un certain nombre d'exemples concrets, d'une part, que l'ordre juridique allemand ne fait pas apparaître clairement s'il convient d'exclure les activités de soins généraux et d'économie ménagère de l'exonération visée à la lettre c) et, d'autre part, qu'il n'est en toute hypothèse pas aisé de distinguer entre les soins médicaux et d'autres types d'aide apportée à domicile par un personnel

infirmier qualifié. Selon Kügler, la disposition communautaire en cause ne permet pas non plus de déduire avec certitude les éléments utiles à cet effet. Par ailleurs, toujours selon ce que semble soutenir la demanderesse, les exonérations visées sous c) et g) constituent un ensemble cohérent, dont les éléments se complètent mutuellement et doivent être appliqués simultanément. Cette méthode permet de combler les éventuelles lacunes que l'on pourrait rencontrer dans le régime d'exonération de la sixième directive en ce qui concerne les activités en cause, en prenant en considération la protection de l'intérêt général qui est l'objectif visé par les régimes de sécurité et d'assistance sociale. De l'avis de Kügler, par conséquent, l'exonération visée sous c) couvre également les prestations de soins généraux et d'économie ménagère, dès lors qu'elles sont fournies par des infirmiers et infirmières diplômés, alors que l'exonération visée sous g) s'applique à l'ensemble des prestations de soins à domicile et donc également aux soins à visée thérapeutique, indépendamment du fait que ces prestations soient ou non fournies par du personnel qualifié.

2. Appréciation

25 — Arrêt du 25 février 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973), dans lequel il est indiqué «qu'il s'agit d'une prestation unique notamment dans l'occurrence où un ou plusieurs éléments doivent être considérés comme constituant la prestation principale alors que, à l'inverse, un ou des éléments doivent être regardés comme une ou des prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale. Une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire» (point 30, qui mentionne d'autres références).

40. Nous rappelons d'abord que, pour être exonérées, les prestations médicales visées à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), doivent être effectuées dans l'exercice des professions médicales ou paramédicales. Mais, si la notion de «prestations médicales» est, pour ainsi dire, une notion du droit

communautaire, la définition des professions susmentionnées est au contraire laissée à l'appréciation du législateur national, puisque l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive confère expressément cette tâche aux États membres.

41. Cela étant, l'expression «prestations médicales» doit, selon nous, faire l'objet d'une clarification, au regard à la fois du lieu où ces prestations doivent être fournies pour bénéficier de l'exonération et du type de prestations qui relèvent effectivement du champ d'application des règles en cause.

42. Comme l'ont souligné également les autres parties, le texte de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), ne comporte aucun élément utile, s'agissant du premier point. Comme nous l'avons vu cependant, le même article exonère sous b) les prestations fournies en milieu hospitalier ainsi que dans les centres de soins et de diagnostic et dans les autres instituts analogues dont le caractère d'organisme ayant un caractère social a été dûment reconnu. Or, puisque les deux alinéas précités de la disposition en cause entendaient réglementer la totalité des exonérations des prestations médicales au sens strict et que la lettre b) exonère toutes les prestations accomplies dans le milieu hospitalier au sens large, il y a lieu d'en conclure que la lettre c) entend, pour sa part, exonérer les prestations médicales fournies en dehors d'un tel cadre, tant au

domicile privé du prestataire qu'au domicile du patient ou en un autre lieu²⁶.

43. En ce qui concerne, par contre, la détermination du type de soins qui peuvent relever de la notion de prestations médicales visées sous c), l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire D. nous semble particulièrement utile. Dans l'arrêt en cause, la Cour observe en effet qu'il résulte de l'analyse des différentes versions linguistiques de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive que, hormis la version italienne, toutes les autres versions font référence à la notion de prestations médicales concernant la santé des personnes. En outre, les versions allemande, française, finnoise et suédoise utilisent la notion de traitements thérapeutiques ou de soins apportés à la personne. La Cour déduit de ces constatations que la «notion de 'prestations de soins à la personne' ne se prête pas à une interprétation incluant des interventions médicales menées dans un but autre que celui de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou anomalies de santé» (point 18).

44. Nous ne pouvons, par ailleurs, pas non plus partager la thèse de la demanderesse, selon laquelle *toutes* les prestations qu'elle fournit ont un intérêt général et doivent par conséquent être exonérées, étant donné

26 — Nous rappelons une nouvelle fois que, dans l'arrêt Commission/Royaume Uni, la Cour parle de «rapport qui *normalement* se déroule dans le cabinet professionnel de ce prestataire» (c'est nous qui soulignons), ce qui semble implicitement inclure également les prestations effectuées à l'extérieur desdits cabinets.

également qu'au moins en Allemagne leur coût est financé, pour une large part, par l'assistance sociale ou les caisses de maladie. Il suffit à cet égard de rappeler que dans l'arrêt D., précité, la Cour a précisé qu'aux fins de l'exonération d'une activité économique, telle que les expertises médicales, l'éventuel caractère d'activités d'intérêt général que revêtiraient les opérations d'expertise en question est dépourvu de pertinence (point 20). À cet égard, la Cour renvoie précisément à des arrêts précédents dans lesquels elle a jugé que «l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la directive n'exclut pas toutes les activités d'intérêt général, mais *uniquement* celles qui sont énumérées et décrites de manière *très détaillée*»²⁷.

45. Il nous semble que l'on peut en somme conclure de ce qui précède que, parmi les différents types de prestations envisagées dans la deuxième question posée par le juge de renvoi, on ne peut exonérer que les traitements à caractère thérapeutique; nous entendons par là ceux qui sont entrepris à des fins de prévention, de diagnostic et de soins et qui sont administrés dans l'exercice des professions médicales et paramédicales, en dehors du cadre hospitalier.

46. En ce qui concerne enfin la possibilité d'exonérer les prestations en cause, dans la

mesure où il s'agit de prestations accessoires à des prestations médicales au sens propre, elle nous semble devoir être exclue. En effet, à la différence de ce qui est le cas pour la lettre c), l'article 13, A, paragraphe 1, consacre normalement expressément l'extension de l'exonération des prestations accessoires étroitement liées à l'activité principale [voir, par exemple, les lettres a), b), i) et n)]; et, d'ailleurs, la Cour a manifestement adopté une orientation restrictive, même dans les cas précités²⁸. Mais il nous semble surtout que la thèse négative est confirmée par l'arrêt Commission/Royaume-Uni lequel, faisant précisément référence à la disposition en cause ici, exclut la possibilité d'étendre l'exonération à des prestations accessoires aux prestations médicales, à l'exception de l'hypothèse différente et tout à fait exceptionnelle dans laquelle il s'agit de prestations «strictement nécessaires» pour les prestations médicales (dans l'affaire précitée, il s'agissait des «petites fournitures matériellement et économiquement indissociables» de la prestation exonérée).

47. Par conséquent, pour que les prestations de soins généraux et d'économie ménagère puissent être exonérées, en application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), il y a lieu de démontrer que la condition énoncée par la jurisprudence

27 — Voir l'arrêt du 12 novembre 1998, *Institute of the Motor Industry* (C-149/97, Rec. p. I-7053, point 18); (c'est nous qui soulignons), qui comporte d'autres références, notamment à l'arrêt du 11 juillet 1985 qui a précisément été cité par le Finanzamt (107/84, Commission/Allemagne, Rec. p. 2655).

28 — Voir les arrêts du 11 juillet 1996, Régie dauphinoise (C-306/94, Rec. p. I-3695, points 20 et suiv., relatif à l'article 19, paragraphe 2); du 26 septembre 1996, Dudda (C-327/94, Rec. p. I-4595, points 25 à 31, relatif à l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret); CPP, précité [points 26 à 32, s'agissant des questions préjudicielles qui tirent leur origine de l'application à l'espèce de l'article 13, B, sous a), ayant pour objet des opérations d'assurances et les prestations de services «relatives à ces opérations»], et du 11 janvier 2001, Commission/France (C-76/99, Rec. p. I-249, points 22 à 30, relatif à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b)].

précitée est également remplie en l'espèce. Or, indépendamment des difficultés que l'on peut éventuellement rencontrer pour prouver l'existence d'un tel lien en l'espèce, nous rappelons en tout état de cause que, selon la jurisprudence de la Cour²⁹, une telle vérification des faits ne peut être opérée par la juridiction communautaire mais incombe à la juridiction de renvoi.

nomie ménagère, relèvent du champ d'application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive et si cette disposition a un effet direct et peut par conséquent être invoquée par un assujetti devant les juridictions nationales.

1. La première partie de la question

48. Compte tenu de ce qui précède, nous proposons par conséquent de répondre à la deuxième question en ce sens que l'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne s'applique qu'au chiffre d'affaires relatif à des prestations à caractère thérapeutique fournies, même à domicile, par du personnel infirmier qualifié, ainsi qu'aux prestations connexes strictement nécessaires et concrètement et économiquement inséparables des précédentes.

50. La première partie de la question ne nous semble pas poser de problèmes particuliers. En pratique, toutes les parties et même le Bundesfinanzhof sont d'accord pour dire que les prestations fournies dans le cadre des soins généraux et de l'économie ménagère relèvent du champ d'application de la lettre g), du moment qu'elles sont étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale. La Commission et le gouvernement allemand rappellent notamment que l'on peut aisément déduire du texte de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive que, alors que, d'une part, les prestations à caractère thérapeutique sont exonérées conformément à la lettre c), les prestations de soins généraux et d'économie ménagère sont, d'autre part, normalement liées à l'aide sociale et relèvent par conséquent en principe de la notion de prestations strictement liées à l'assistance et à la sécurité sociale visées à la lettre g). Cette solution a en outre l'avantage d'éviter la superposition des exonérations prévues par les différents alinéas de l'article 13, A, paragraphe 1, et permet, par conséquent, de respecter le principe d'interprétation stricte qui, comme nous l'avons vu, s'applique à ces notions dérogatoires au principe général de l'assujettissement des prestations au paiement de la TVA.

C — Sur la troisième question préjudicielle

49. Par la troisième question, posée pour le cas où la Cour considère que l'on ne saurait exonérer toutes les activités exercées par Kügler en application de la lettre c), le Bundesfinanzhof demande si les prestations à caractère non thérapeutique, c'est-à-dire les prestations de soins généraux et d'éco-

29 — Voir arrêt CPP, point 32.

51. Les conclusions présentées par Kügler qui souligne également que l'activité en question est liée à l'assistance et à la prévoyance sociale ne sont qu'en partie différentes. Selon la demanderesse, ce lien ne résulte pas seulement de la nature intrinsèque de l'activité en cause mais également de son régime de financement, étant donné que les coûts y relatifs sont en grande partie pris en charge par les caisses de maladie et par les organismes de sécurité et d'assistance sociale. La particularité de la position de Kügler réside dans le fait qu'à son avis *toutes* les prestations de soins à domicile dans le sens défini dans la deuxième question préjudicielle, c'est-à-dire les prestations thérapeutiques, les prestations de soins généraux et d'économie ménagère doivent être exonérées sans distinction, non seulement, comme nous l'avons indiqué ci-dessus, conformément à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), mais également en vertu du même article, sous g), qui est pertinent ici. En effet, à ce que nous comprenons de la réponse donnée par Kügler aux questions posées par la juridiction de renvoi, la différence entre les deux lettres ne serait pas dans le type de prestations exonérées, mais dans la qualification professionnelle des assujettis qui fournissent ces prestations.

52. Compte tenu de ce qui a été dit précédemment, nous ne pouvons que nous aligner sur la position majoritaire pour les motifs déjà exposés par les parties qui soutiennent cette position. Nous nous bornons à ajouter que même l'éventualité dans laquelle, comme en l'espèce, le personnel des organismes visés à la lettre précitée fournit les prestations en cause au domicile

des intéressés et non dans une maison de retraite ne saurait conduire à une autre conclusion. Comme pour la question analogue d'interprétation qui s'est posée en ce qui concerne l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), la référence faite à la lettre g) du même paragraphe aux «maisons de retraite» ne doit pas, selon nous, être entendue comme une limitation de l'activité pertinente aux fins de l'exonération mais comme une contribution à la définition de la typologie de cette activité et, par conséquent, dans le cadre de l'application objective de la règle en cause³⁰.

53. Nous estimons par conséquent qu'il y a lieu de répondre à la première partie de la troisième question en ce sens que les prestations de soins généraux et d'économie ménagère relèvent du champ d'application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive.

2. La seconde partie de la question

54. La réponse est par contre plus complexe en ce qui concerne la seconde partie de la question, c'est-à-dire la question de savoir si l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive a un effet direct et peut par conséquent être invoqué

30 — Voir ce que nous avons indiqué à propos de l'arrêt Commission/Royaume-Uni, dans lequel la Cour décrit les prestations médicales visées sous c) comme «celles qui sont normalement fournies dans le cabinet du prestataire» (voir ci-dessus, points 36 à 42).

devant le juge national par un assujetti. Sur cette question, du reste, les positions des parties qui sont intervenues à la présente procédure sont plus éloignées les unes des autres, au moins à partir d'un certain point. En effet, il est constant entre les parties que le problème ne se pose que pour la période antérieure à 1992, date de l'entrée en vigueur du StÄndG et que les dispositions d'une directive dont le contenu est clair, suffisamment précis et inconditionnel peuvent avoir un effet direct et par conséquent être invoquées par des particuliers devant les juges nationaux³¹. Pour le reste, les positions des parties font apparaître un profond désaccord, comme cela résulte également de la synthèse à laquelle nous allons à présent procéder.

a) Arguments des parties

55. Le gouvernement allemand et le Finanzamt contestent fermement toute idée d'effet direct de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), en soulignant avant tout que l'exonération fiscale prévue par cette lettre peut bien s'appliquer à des organismes autres que les organismes de droit public, mais seulement à condition que ceux-ci aient été «reconnus comme organismes à caractère social par l'État membre concerné». Tant qu'un organisme n'a pas été «reconnu», la disposition en cause ne saurait lui être appliquée; ce qui

31 — Voir arrêts du 19 janvier 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53, point 25), et Mohsche, point 17, pour nous limiter à la jurisprudence invoquée par les parties.

implique qu'elle n'est pas «inconditionnelle» et, par conséquent, que l'une des conditions nécessaires pour pouvoir être considérée comme directement applicable fait défaut.

56. Le gouvernement allemand et le Finanzamt font observer que la présente affaire est très différente de celle sur laquelle la Cour a eu à se prononcer dans l'arrêt Becker. Dans l'affaire précitée, la question portait sur l'applicabilité directe d'une disposition de la directive, la phrase introductive à la partie B de l'article 13 (identique à celle figurant sous A, paragraphe 1, du même article; voir ci-dessus, point 2) qui fait mention d'éventuelles conditions posées par les États membres pour la mise en œuvre de la directive³²; dans la présente affaire, au contraire, la disposition en cause fait explicitement référence à un acte pris par l'État qui précise, si, quand, à quelles conditions et dans quelle mesure accorder cette reconnaissance.

57. Selon cette thèse, il est par conséquent évident qu'une telle «reconnaissance» a un caractère «constitutif» de la nature sociale de l'organisme en cause et exige une intervention formelle de la part du législateur de l'État membre concerné. Cette reconnaissance ne saurait avoir lieu par voie administrative, ni être déduite implicitement, au

32 — Il est notamment fait allusion au passage de l'arrêt précité dans lequel la Cour a affirmé que le caractère inconditionnel et, par conséquent, l'effet direct d'une exonération ne sauraient être mis en cause, au seul motif qu'il est reconnu aux États membres un certain pouvoir d'appréciation sur des aspects qui «ne portent en aucune manière sur la définition du contenu de l'exonération prévue» (point 32).

cas par cas, sur la base de pratiques administratives analogues; il en va ainsi non seulement au motif qu'avant 1992 l'ordre juridique allemand ne connaissait pas la notion d'«organismes reconnus comme ayant un caractère social», mais également parce qu'une conclusion différente impliquerait une interprétation extensive des exonérations visées à l'article 13, qui, comme nous l'avons rappelé plusieurs fois, sont au contraire d'interprétation stricte. En outre, admettre la possibilité d'une reconnaissance au cas par cas, implicite ou par voie administrative, aurait inévitablement pour conséquence de sacrifier le principe de la sécurité juridique.

58. Des tiers tels que les caisses de maladie ne sauraient non plus procéder à ladite reconnaissance lors de la conclusion d'accords pour la fourniture de prestations de soins à domicile par les organismes en cause. Seul l'État en tant que bénéficiaire de recettes fiscales peut renoncer à un impôt en accordant une exonération et, selon la Constitution allemande, il ne peut le faire qu'au moyen d'une loi. Une reconnaissance qui n'interviendrait qu'à la seule fin du remboursement des frais liés aux prestations fournies aux adhérents des caisses de maladie ne saurait par conséquent avoir d'effets dans le domaine fiscal, c'est-à-dire dans un domaine différent de celui de l'assistance sociale.

59. En toute hypothèse, il faut rappeler que l'article 249 CE reconnaît expressément que les États membres, auxquels incombe

la mise en œuvre de la directive communautaire, sont certes tenus d'obtenir un tel résultat mais restent libres de choisir les formes et les modalités nécessaires à cette fin. Cela vaut a fortiori, lorsque, comme dans la présente affaire, il est reconnu à l'État membre un large pouvoir d'appréciation en ce qui concerne le contenu des mesures d'exécution. En l'espèce, d'une part, la République fédérale d'Allemagne a estimé au départ qu'il n'y avait pas de motif de «reconnaître» les organismes en cause pour ensuite modifier ses choix de politique législative en raison de l'importance croissante, acquise au cours des années 80, par les soins à domicile effectués par des personnes privées; d'autre part, elle a fait le choix d'intervenir dans ce domaine au moyen de dispositions législatives spécifiques. Il n'y a par conséquent aucun motif de limiter la liberté reconnue à l'État membre en imposant des reconnaissances rétroactives et obtenues dans des formes ou des conditions différentes de celles établies par le législateur allemand.

60. En l'espèce, font observer en conclusion le gouvernement allemand et le Finanzamt, étant donné que les organismes en cause n'ont été «reconnus» comme organismes à caractère social qu'à partir de 1992 lorsque sont intervenues les modifications introduites par le StÄndG, Kügler ne saurait invoquer l'exonération pour la période précédente.

61. La Commission et Kügler ont des positions tout à fait différentes à cet égard. La Commission est d'avis que, puisque

l'applicabilité de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive est subordonnée à la reconnaissance préalable de la part de l'État membre intéressé d'un organisme comme «organisme ayant un caractère social», il n'est pas possible en principe de reconnaître un caractère inconditionnel à cette disposition. Selon la Commission, cela n'exclut cependant pas de manière absolue la possibilité que la directive ait un effet direct s'il est possible de démontrer, dans certains cas, que l'État a, d'une manière ou d'une autre, reconnu l'organisme en cause; cela vaut d'autant plus que, pour le reste, la disposition précitée indique, de manière suffisamment précise et inconditionnelle, les activités bénéficiant de l'exonération. Une solution différente serait contraire à la ratio même du principe de l'applicabilité directe des dispositions d'une directive qui tend à garantir leur effet utile, en offrant aux intéressés la possibilité de les invoquer à l'encontre de toutes dispositions nationales incompatibles avec ladite directive.

62. Si par conséquent, dans un cas précis, il existe suffisamment d'éléments permettant d'affirmer concrètement que les conditions prévues dans la directive sont réunies, il n'y a aucune raison de juger qu'elle n'a pas d'effet direct. C'est du reste en ce sens que la Cour s'est prononcée dans l'affaire *Carbonari e.a.*, dans laquelle il était également question de l'absence d'une «reconnaissance» préalable, de la part des États membres, de certaines modalités relatives à la formation d'une catégorie professionnelle donnée (en l'espèce, les médecins en voie de spécialisation) prescrites par une directive communautaire. Dans l'affaire

précitée, la Cour a en effet jugé que, à défaut de mesures prises par l'État membre, la disposition pertinente de la directive en cause pouvait avoir un effet direct puisque les conditions qu'elle fixait étaient suffisamment précises pour permettre d'établir dans un cas donné s'il était satisfait aux conditions imposées en matière de formation³³.

63. De manière analogue, la Commission indique en outre que, s'il existe des éléments permettant de dire qu'un organisme est considéré d'une manière ou d'une autre par un État membre comme ayant un caractère social, c'est à l'autorité compétente d'un tel État membre qu'il incombera d'apprécier si cela est suffisant pour remplir la condition visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g). Il n'est pas nécessaire pour cela que la reconnaissance s'effectue par voie législative, étant donné que rien dans la disposition précitée ne permet d'aboutir à une telle conclusion³⁴ et que cette manière de procéder aurait pour

33 — Arrêt du 25 février 1999, *Carbonari e.a.* (C-131/97, Rec. p. I-1103), dans lequel la Cour s'est prononcée sur l'applicabilité directe de l'annexe de la directive 75/363/CEE du Conseil, du 16 juin 1975, visant à la coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant les activités du médecin (JO L 167, p. 14), telle que modifiée par la directive 82/76/CEE du Conseil du 26 janvier 1982 (JO L 43, p. 21). Le point 1 de cette annexe dispose que la formation de médecins en voie de spécialisation s'effectue dans des postes spécifiques reconnus par les autorités compétentes, lesquelles doivent fixer les modalités théoriques et pratiques de la formation. La Cour a cependant affirmé que, «si ce même point prévoit que les modalités doivent être fixées par les autorités compétentes, les conditions de la formation à plein temps énumérées à ce point sont suffisamment précises pour permettre à la juridiction de renvoi de déterminer ceux des requérants au principal appartenant à la catégorie des médecins en voie de spécialisation qui, pendant la période antérieure à l'année académique 1991/1992, ont rempli les conditions de formation des médecins spécialistes à plein temps au sens des directives 'coordination' et 82/76» (point 34).

34 — À l'inverse, comme le fait observer Kügler, les lettres b) et p) de l'article précité parlent de situations «dûment» reconnues alors que cet adjectif plus restrictif ne figure pas à la lettre g).

conséquence d'aggraver à l'excès la difficulté d'invoquer l'effet direct de cette disposition; cette reconnaissance peut, au contraire, être effectuée par un organe administratif, et cela même pour des motifs différents de ceux considérés par la disposition en cause.

64. La Commission exclut ensuite que les dispositions visées à l'article 13, A, paragraphe 2, sous a) et b), de la sixième directive puissent faire obstacle à l'effet direct de la disposition en cause. Comme nous l'avons vu (point 2), la première de ces dispositions, l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), confère aux États membres la faculté de subordonner l'octroi de chacune des exonérations prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, au respect d'une ou de plusieurs conditions; si l'État n'en a pas fait usage, le caractère inconditionnel et suffisamment précis du paragraphe 1, sous g), de l'article précité ne lui permet pas d'opposer «à un contribuable qui est en mesure d'établir que sa situation fiscale relève effectivement d'une des catégories d'exonération énoncées par la directive, le manque d'avoir pris les dispositions destinées, précisément, à faciliter l'application de cette même exonération» (arrêt Becker, point 33). La seconde énumère au contraire les conditions en présence desquelles l'exonération doit être obligatoirement exclue. Cependant, dans ce cas également, la Commission rappelle que, selon la jurisprudence de la Cour, la simple éventualité de ces limitations ne permet pas d'exclure le

caractère inconditionnel et suffisamment précis de la disposition en cause³⁵.

65. Enfin, la Commission rappelle que, même si la Cour devait juger que l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), n'a pas d'effet direct, la République fédérale d'Allemagne serait tout de même tenue, en application de l'article 10 CE, de prendre toutes les mesures nécessaires pour assurer le plein respect du droit communautaire de sorte que le juge national serait, en tout état de cause, tenu d'interpréter l'article 4, paragraphe 16, de l'UStG au regard du libellé et de la finalité de la sixième directive pour en assurer la conformité avec cette dernière.

66. Dans le même ordre d'idées que la Commission mais en termes plus spécifiques, Kügler fait valoir, elle aussi, que,

35 — Voir en ce sens l'arrêt du 17 octobre 1989, Carpaneto Piacentino e.a. (231/87 et 129/88, Rec. p. 3233, point 32), dans lequel la Cour était appelée à se prononcer sur l'applicabilité directe d'une disposition de la sixième directive qui permet d'exclure une exonération fiscale à certaines conditions (voir article 4, paragraphe 5, premier et deuxième alinéas, de la sixième directive: «les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions. Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance»). La Cour a jugé que, étant donné le caractère simplement éventuel d'une telle limitation, la disposition en cause peut être invoquée devant le juge national, bien que son application comporte une appréciation des circonstances économiques.

conformément à la jurisprudence de la Cour³⁶, la reconnaissance peut également résulter d'autres dispositions et principes de l'ordre juridique pertinent.

pratiques et dispositions administratives sur le fondement desquelles une exonération fiscale a, en substance, été accordée pour les activités en cause, à condition qu'elles soient le fait d'associations ou d'assujettis reconnus par la caisse de maladie.

67. La demanderesse dans l'affaire au principal rappelle notamment que les prestations qu'elle a fournies sont strictement liées à la sécurité et à l'assistance sociale et que, comme le souligne aussi le Bundesfinanzhof³⁷, ses activités sont financées par les caisses de maladie ainsi que les organismes de sécurité sociale et d'assistance sociale. Elle fait en outre valoir que, dès avant 1992, différentes dispositions nationales, de rang et de nature divers, mais ayant toutes trait aux domaines de la sécurité sociale et de l'assistance sociale mentionnaient expressément les opérateurs privés. Parmi ces dispositions figuraient notamment celles qui depuis le début des années 80 réglementaient les rapports spéciaux liant, d'une part, ceux qui fournissent des prestations telles que les soins à domicile, y compris les soins médicaux et, d'autre part, les caisses de maladie ainsi que les organismes de sécurité et d'assistance sociale, c'est-à-dire les organismes qui supportent la plus grande partie des charges relatives à ces prestations. La demanderesse cite, par ailleurs, la législation applicable dans certains Länder, les

68. Enfin, la demanderesse souligne que la thèse qu'elle fait valoir est surtout plus conforme à l'objectif de la disposition en cause, dans la mesure où elle permet de limiter les dépenses médicales et d'assistance sociale et, par conséquent, les contributions que les assujettis versent aux caisses de maladie et aux organismes de sécurité sociale, le gouvernement allemand répondant à cet argument que d'autres instruments peuvent être utilisés pour limiter les dépenses en cause.

b) Appréciation

69. Nous avons rendu compte de manière détaillée des arguments des parties afin de faire apparaître clairement quels étaient les enjeux du débat qui est intervenu entre elles et la nature des désaccords qui les opposent. Comme nous l'avons vu, la Commission et la République fédérale d'Allemagne sont en fait principalement en désaccord sur une question de principe: c'est-à-dire sur la possibilité de reconnaître ou non un effet direct à une disposition telle que l'article 13, A, paragraphe 1, sous g). Par contre, le Finanzamt et Kügler concentrent

36 — Kügler cite notamment les arrêts du 23 mai 1985, Commission/Allemagne (29/84 Rec. p. 1661), et du 30 mai 1991, Commission/Allemagne (C-361/88, Rec. p. I-2567).

37 — Lequel indique, entre autres, que, selon un arrêt récent du Bundesverfassungsgericht (Cour constitutionnelle fédérale), si les coûts exposés pour les prestations de soins sont régulièrement mis à la charge des organismes de sécurité sociale, le fait que ces prestations soient exonérées sur le plan fiscal n'est pas contraire à l'objectif de l'article 4, paragraphe 14, de l'UStG [voir arrêt du 10 novembre 1999 (affaire 2 BvR 2861/93, UR 1999, p. 498)].

plutôt leurs arguments sur les éléments qui, en l'espèce, devraient avoir pour conséquence d'amener à reconnaître ou non l'existence, dans le chef de la requérante, de la qualification «d'organisme ayant un caractère social». À peine est-il besoin de noter qu'outre le fait que la deuxième question est subordonnée à la solution donnée à la première, elle relève plutôt de l'appréciation du juge national, alors que la première question relève directement de la compétence de la Cour. C'est par conséquent sur cette question qu'il y a lieu ici de concentrer l'attention.

70. Le point central de la thèse du gouvernement allemand est, comme nous l'avons vu, que la liberté et le pouvoir d'appréciation reconnu par la disposition en cause aux États membres rendent tout à fait impossible de considérer que la directive a un effet direct. Pour sa part, la Commission est en principe d'accord avec cette argumentation mais refuse de lui attribuer une portée générale et d'en déduire l'impossibilité absolue de reconnaître à un organisme donné la qualité d'organisme à caractère social, même en présence d'éléments plaçant en ce sens.

71. Les termes de la question centrale soulevée par la présente question préjudicielle ayant été ainsi délimités, nous allons maintenant étudier de plus près les arguments qui sous-tendent la position des parties, à commencer par ceux du gouvernement allemand.

72. Il est certes incontestable, comme l'a souligné avec insistance le gouvernement allemand, que la disposition en cause laisse aux États membres un large pouvoir d'appréciation pour reconnaître aux organismes concernés un caractère social; nous ne pensons toutefois pas que cet argument soit *en soi* décisif. Comme l'a rappelé la Commission, la Cour a jugé explicitement dans l'arrêt Becker, en ce qui concerne précisément la sixième directive et en se fondant sur une jurisprudence large et consolidée, que l'on ne saurait «invoquer le caractère général [de la directive en cause], ou la latitude qu'elle laisse [...] aux États membres, pour dénier tout effet à celles des dispositions qui, compte tenu de leur objet, sont susceptibles d'être utilement invoquées en justice en dépit du fait que la directive n'a pas été exécutée dans son ensemble»³⁸. Il s'agit par conséquent précisément de déterminer concrètement si, en dépit du pouvoir d'appréciation reconnu aux États membres, la directive peut également avoir un effet direct.

73. Mais, ajoute le gouvernement allemand, l'applicabilité de la disposition en cause ne dépend pas d'un pouvoir d'appréciation général conféré par l'État membre concerné mais de l'adoption d'une mesure

38 — Point 30. Voir, par ailleurs, parmi d'autres, également les arrêts du 20 octobre 1993, Balocchi (C-10/92, Rec. p. I-5105, point 34), et du 6 juillet 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883, point 34). Toujours en ce qui concerne l'article 13 de la sixième directive, voir dans le même sens les arrêts du 10 juin 1999, Braathens (C-346/97, Rec. p. I-3419, point 31), ayant pour objet l'article 8, paragraphe 1, de la directive 92/81/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales (JO L 316, p. 12), dont le début est en substance identique à l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive, ainsi que du 18 janvier 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Rec. p. I-493, points 29 à 33), en ce qui concerne l'article 13, B, de la sixième directive.

législative spécifique par cet État membre. Il nous semble cependant que la Commission n'a pas tort d'objecter que rien dans la disposition en cause n'autorise à penser que la «reconnaissance» qu'elle mentionne doit être effectuée sous une forme particulière et, encore moins, par voie législative. En fait, la thèse du gouvernement allemand nous semble être une simple présomption, très probablement fondée sur le fait qu'en Allemagne, comme dans tous les autres États membres, les prestations de nature patrimoniale ne peuvent être imposées que par la loi. Il y a lieu cependant de constater que, en l'espèce, la question n'est pas celle de l'imposition de nouvelles prestations, mais de la reconnaissance d'exonérations fiscales dans les cas autorisés, et pour tous les États membres, par une disposition communautaire; qu'en outre les directives ne sauraient être interprétées ou appliquées en fonction des différents ordres juridiques nationaux puisqu'elles doivent trouver une application uniforme dans tous les États membres. L'unique indication fournie par la disposition en cause est donc qu'une reconnaissance du caractère social desdits organismes est nécessaire, l'État membre concerné ayant en principe toute latitude pour définir les modalités et les procédures de cette reconnaissance sans autres obligations ou limitations.

74. S'il en est ainsi, l'absence d'une reconnaissance adéquate par voie législative du caractère social desdits organismes ne saurait être considérée en elle-même comme de nature à affecter l'effet direct de la disposition en cause, mais il y a lieu, par contre, de se demander si l'ordre juridique de l'État membre concerné ne permet pas de déduire également par d'autres moyens une quel-

conque forme de reconnaissance, et même simplement dans les faits, du caractère social de l'organisme. Une telle vérification s'impose au motif que nous sommes ici en présence, sous la forme d'une exonération fiscale, d'un droit que la directive reconnaît aux assujettis qui remplissent certaines conditions. Il est tout à fait vrai que c'est d'abord à l'État membre qu'il incombe de définir ces conditions mais la Cour a jugé, toujours (mais pas seulement) dans l'arrêt Becker, qu'un État membre qui n'a pas adopté les mesures de mise en œuvre prévues par la directive «ne saurait invoquer sa propre omission pour refuser à un contribuable le bénéfice d'une exonération à laquelle celui-ci peut légitimement prétendre en vertu de la directive» (point 34). S'il est possible, par conséquent, de réunir d'une autre manière les conditions de la reconnaissance en question, nous le répétons, les principes de l'ordre juridique communautaire et, en premier lieu, celui de l'effet utile des directives imposent que l'on ne fasse pas obstacle à l'exercice par les intéressés d'un droit visé par la directive en cause³⁹.

75. Le gouvernement allemand fait valoir encore d'autres objections à l'encontre d'une telle conclusion. Il souligne en pre-

39 — Nous rappelons à cet égard que, dans l'arrêt précité *Carpaneto Piacentino e.a.*, la Cour qui devait juger de l'effet direct éventuel d'une disposition de la sixième directive (article 4, paragraphe 5, premier alinéa), laquelle accorde l'exonération fiscale «aux organismes de droit public» qui agissent «en tant qu'autorités publiques», a précisé que «le seul critère permettant de distinguer avec certitude les activités qu'accomplissent ces organismes 'en leur qualité de sujets de droit public' de celles qu'ils accomplissent en tant que sujets de droit privé est [...] le régime juridique applicable en vertu du droit national» (point 15). Après avoir précisé qu'il appartient «au juge national de qualifier l'activité en cause» (loc. cit.), la Cour a jugé que la disposition en cause avait un effet direct dans la mesure où «les organismes et les activités pour lesquels la règle de non-assujettissement joue y sont clairement déterminés» (point 31).

mier lieu que, dans l'affaire Carpaneto Piacentino e.a., il n'était pas prévu que l'État membre prenne des mesures spécifiques pour la qualification des organismes figurant dans la disposition précitée, puisque ladite qualification était opérée par un renvoi au droit national; elle pouvait par conséquent être directement effectuée par le juge sur la base de ce droit, alors que, dans la présente affaire, une intervention spécifique de l'État est nécessaire. Il nous semble cependant que cette objection se fonde sur la pétition de principe que nous avons examinée et critiquée ci-dessus en ce sens qu'elle tient pour acquis un point qu'il convient au contraire de démontrer: celui de savoir si l'intervention de l'État membre est vraiment indispensable dans ce cas.

76. Le gouvernement allemand fait valoir en second lieu que, toujours dans l'arrêt Carpaneto Piacentino e.a., mais également dans l'arrêt Carbonari e.a., précité, les conditions et les critères nécessaires à la reconnaissance des qualifications indiquées dans les dispositions pertinentes peuvent, à défaut de mesures spécifiques prises par l'État, être déterminés sur la base de la directive en cause alors que l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), ne comporte aucun élément utile permettant de suppléer au fait que l'État membre n'a pas pris les dispositions nécessaires à la qualification des organismes à caractère social.

77. Nous admettons sans difficulté que, précisément pour ce motif, il est effectivement beaucoup plus difficile de déterminer les organismes en cause si les dispositions législatives spécifiques font défaut; nous ne pensons toutefois pas — et cela est égale-

ment la raison de la position prise par la Commission — que cette détermination soit absolument impossible, comme le soutient le gouvernement allemand. Nous observons d'abord que la notion d'«organisme ayant un caractère social» n'est pas une notion à caractère juridico-technique, comme l'est, pour citer un exemple tiré de la même règle, celle d'«organisme de droit public». Cette notion ne nécessite par conséquent pas de définition législative spécifique telle que la fixation de critères formels permettant d'identifier lesdits organismes, mais peut être déterminée sur la base des notions communes de l'ordre juridique. En second lieu, nous ne dirions pas que la directive ne fournit aucun élément permettant de retrouver la notion en cause. Hormis les indications de caractère général qui peuvent résulter de sa lecture systématique, il nous semble qu'elle fournit des éléments permettant de le faire. Nous nous référons notamment à l'article 13, A, paragraphe 2, dont la lettre a) énumère, comme nous l'avons vu (au point 2), une série de conditions auxquelles les États membres peuvent assujettir, au cas par cas, les exonérations visées au paragraphe 1 et par conséquent, également, celles prévues par la lettre g). Il s'agit de conditions pour ainsi dire «maximales», en ce sens que les États membres peuvent ne pas les imposer ou en imposer de moins sévères, mais ne sauraient en imposer d'autres et de plus sévères. Cela signifie que le fait qu'un organisme remplit lesdites conditions donne déjà une indication utile pour déduire que les critères fixés dans cette disposition sont réunis ou plutôt qu'il n'existe pas d'obstacles éventuels à la reconnaissance de sa qualité d'organisme à caractère social.

78. Il est en revanche clair qu'il conviendra d'apprécier la possibilité de procéder à une

telle reconnaissance principalement au regard de l'ordre juridique de l'État membre concerné. C'est par conséquent au juge national qu'il incombera d'apprécier chacun des cas qui lui sont soumis sur la base des principes de cet ordre juridique et principalement des éléments propres à l'affaire et concluants à cet égard, tels ceux qui ont été mis en évidence par les parties elle-mêmes dans le présent litige: l'existence de dispositions spécifiques, qu'elles soient nationales ou régionales, législatives ou à caractère administratif, de nature fiscale ou de sécurité sociale; le fait que les associations ayant les mêmes activités que la demanderesse bénéficient déjà d'une exonération semblable, compte tenu de leur intérêt général; le fait que les coûts des prestations soient éventuellement assumés en grande partie par des caisses de maladie instituées par la loi ou par des organismes de sécurité sociale ou d'assistance sociale, avec lesquels les opérateurs privés tels que la demanderesse entretiennent des rapports contractuels, et ainsi de suite (voir ci-dessus, point 67). Il ne sera certes pas facile, nous le répétons, de surmonter ainsi l'obstacle résultant du fait que l'État n'a pas pris de dispositions législatives claires et explicites; mais, pour les motifs, tant de principe que spécifiques, indiqués ci-dessus, nous estimons que l'on ne saurait non plus exclure cette éventualité a priori et de manière absolue.

79. Nous observons enfin que l'on ne saurait opposer à la solution que nous avons proposée l'argument selon lequel ladite solution impliquerait une interprétation extensive de la sixième directive contraire à l'interprétation stricte qui, comme nous l'avons indiqué à plusieurs reprises, s'impose en l'espèce. En effet, la solution proposée n'étend pas l'exonération au-delà de ce qui est prévu par la directive,

mais se borne à en rendre possible l'attribution en faveur d'assujettis qui y auraient droit au sens de la directive précitée. Un problème de cohérence avec les critères d'interprétation habituels du droit communautaire se poserait plutôt dans le cas contraire, étant donné que la disposition figurant à la lettre g) est une exception au principe selon lequel «les exonérations prévues par l'article 13 constituent des notions autonomes du droit communautaire [...]. [Tel doit] être également le cas des conditions spécifiques qui sont exigées pour bénéficier de ces exonérations et, en particulier, de celles qui concernent la qualité ou l'identité de l'opérateur économique effectuant des prestations couvertes par l'exonération» (voir l'arrêt précité, *Bulthuis-Griffioen*, point 18). En d'autres termes, dans le doute, il y aurait lieu, autant que possible, d'opter pour une interprétation qui respecte, voire même accentue «l'autonomie» de la notion en cause, étant donné qu'un tel critère d'interprétation vise à éviter des excès dans un sens ou dans l'autre dans l'interprétation de la directive et à en favoriser l'application uniforme.

80. En conclusion, nous estimons que l'on peut envisager en principe que la disposition en cause a un effet direct et qu'il y a lieu, par conséquent, en ce qui concerne la seconde partie de la troisième question posée, de répondre en ce sens que l'effet direct de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive ne saurait être exclu, même si l'État membre concerné n'a pas adopté de dispositions législatives spécifiques, dès lors que le juge national est en mesure de déterminer, sur la base de l'ensemble des éléments pertinents, que l'assujetti est un «organisme reconnu comme ayant un caractère social».

V — Conclusions

81. Eu égard aux considérations qui précèdent, nous proposons, par conséquent, à la Cour de dire que:

- «1) L'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), 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 —, est indépendante de la forme juridique de l'assujetti qui fournit les prestations médicales.

- 2) L'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne s'applique qu'au chiffre d'affaires relatif à des prestations à caractère thérapeutique fournies, même à domicile, par du personnel infirmier qualifié, ainsi qu'aux prestations connexes strictement nécessaires et concrètement et économiquement inséparables des précédentes.

- 3) a) Les prestations de soins généraux et d'économie ménagère relèvent du champ d'application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive.

b) L'effet direct de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive ne saurait être exclu, même si l'État membre concerné n'a pas adopté de dispositions législatives spécifiques, dès lors que le juge national est en mesure de déterminer, sur la base de l'ensemble des éléments pertinents, que l'assujetti est un 'organisme reconnu comme ayant un caractère social'.»