



## Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL  
M<sup>ME</sup> ELEANOR SHARPSTON  
présentées le 26 septembre 2013<sup>1</sup>

### Affaire C-366/12

**Finanzamt Dortmund-West**  
**contre**  
**Klinikum Dortmund gGmbH**

[demande de décision préjudicielle formée par le Bundesfinanzhof (Allemagne)]

«TVA — Fourniture de cytostatiques dans le cadre de soins ambulatoires — Exonération de l'hospitalisation et des soins médicaux ainsi que des opérations qui leur sont étroitement liées — Savoir si les 'opérations qui leur sont étroitement liées' doivent être des services — Savoir si les opérations doivent être assurées par la personne qui assure l'hospitalisation et les soins médicaux — Savoir si les opérations peuvent être exonérées lorsqu'elles sont étroitement liées à une prestation de soins médicaux qui n'est pas assurée par un hôpital ou par un établissement de même nature»

1. Le droit de l'Union prévoit des exonérations de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») pour, d'une part, «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» et, d'autre part, «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».

2. Dans la présente demande de décision préjudicielle, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) souhaite savoir comment appliquer ces exonérations lorsque les médicaments pour une chimiothérapie sont dispensés par une pharmacie d'hôpital et administrés dans le cadre d'un traitement ambulatoire administré dans ce même hôpital par des médecins exerçant à titre indépendant.

### Le droit de l'Union pertinent

3. L'affaire au principal concerne les exercices fiscaux 2005 et 2006, alors que la sixième directive 77/388/CEE<sup>2</sup> était la réglementation de l'Union applicable.

1 — Langue originale: l'anglais.

2 — Directive 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 (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»). Celle-ci a été abrogée et remplacée par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), qui procède à la refonte de la structure et du libellé de la sixième directive sans provoquer, en principe, de changements de fond (voir considérant 3).

4. En vertu de l'article 2, point 1, de la sixième directive, «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», étaient soumises à la TVA. Conformément aux articles 5, paragraphe 1, et 6, paragraphe 1, respectivement, était considérés comme une livraison d'un bien «le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire» et comme une prestation de services «toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5»<sup>3</sup>.

5. L'article 12, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive imposait aux États membres de fixer un taux normal de TVA, qui ne pouvait être inférieur à 15 %. Ceux-ci pouvaient également appliquer soit un, soit deux taux réduits, qui ne pouvaient être inférieurs à 5 %, aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories visées à l'annexe H<sup>4</sup>.

6. Conformément à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive, les États membres exonéraient («dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels»):

- «b) l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus;
- 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»<sup>5</sup>.

7. Toutefois, l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de cette directive disposait:

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

- elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées,
- elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la [TVA]»<sup>6</sup>.

8. L'annexe H dressait la liste des biens et des services pouvant faire l'objet des taux réduits de TVA. Le point 3 de la liste comprenait «les produits pharmaceutiques normalement utilisés pour les soins de santé, la prévention de maladies et le traitement à des fins médicales [...]»<sup>7</sup>.

### **Le droit allemand pertinent**

9. En vertu de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point 1, première phrase, de la loi de 2005 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz 2005, ci-après l'«UStG»), sont soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires (c'est-à-dire à la TVA) «les livraisons et les autres prestations, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un entrepreneur, dans le cadre de son entreprise». En vertu de

3 — Voir articles 2, paragraphe 1, sous a), 14, paragraphe 1, et 24, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

4 — Voir articles 96 à 99 de la directive 2006/112.

5 — Voir article 132, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive 2006/112. La version en langue anglaise utilise les termes «medical care» («soins médicaux») ou «soins à la personne») dans les deux dispositions, alors que d'autres versions linguistiques utilisent des termes différents. Toutefois, la Cour a énoncé que la signification était la même dans les deux cas: voir arrêt du 6 novembre 2003, Dornier (C-45/01, Rec. p. I-12911, points 46 à 50).

6 — Voir article 134 de la directive 2006/112.

7 — Voir point 3 de l'annexe III de la directive 2006/112.

l'article 3, paragraphe 1, de l'UStG, les livraisons d'un entrepreneur sont «les prestations par lesquelles celui-ci ou un tiers mandaté par lui permet à un acheteur ou à un tiers en son nom de disposer d'un bien en son nom propre (remise du pouvoir de disposition)». En vertu de l'article 3, paragraphe 9, de l'UStG, les services sont «des opérations qui ne constituent pas des livraisons de biens».

10. L'article 4 de l'UStG dresse une liste d'opérations exonérées de la TVA. Au cours des années litigieuses étaient exonérées, en vertu du point 14, «les opérations résultant d'une activité en tant que médecin, dentiste, naturopathe, physiothérapeute (kinésithérapeute), sage-femme ou toute autre activité professionnelle médicale analogue [...]» alors que le point 16 exonérait, sous certaines conditions, «les opérations étroitement liées [...] à l'exploitation d'hôpitaux».

11. Au cours des années litigieuses, l'article 116 du livre V du code de la sécurité sociale (ci-après le «SGB V») prévoyait que, avec l'accord de l'institution gestionnaire de l'hôpital, les médecins hospitaliers (non agréés par un régime d'assurance maladie) ayant accompli avec succès une formation complémentaire pouvaient être habilités à fournir des soins médicaux sous ce régime et l'article 116a prévoyait que, dans les secteurs où une sous-offre de traitement était constatée, les hôpitaux agréés dans le domaine spécialisé concerné pouvaient affecter de tels médecins à la prestation de soins médicaux sous ledit régime pour autant et aussi longtemps que cela était nécessaire pour combler cette sous-offre.

### **Les faits au principal, la procédure au principal et les questions préjudicielles déferées**

12. Klinikum Dortmund GmbH (ci-après «Klinikum Dortmund») est une société à responsabilité limitée d'utilité publique, qui exploite un hôpital. Au cours des années litigieuses, elle jouissait d'un «agrément à l'institution» conformément à l'article 116a SGB V sur le fondement duquel elle était habilitée à effectuer, à côté des hospitalisations, des traitements ambulatoires. De tels traitements étaient également effectués par des médecins hospitaliers, employés par Klinikum Dortmund, qui intervenaient ce faisant sous couvert d'un «agrément personnel» conformément à l'article 116 SGB V.

13. Klinikum Dortmund offrait aux patients atteints de cancer un traitement par chimiothérapie. Les médicaments administrés (cytostatiques) étaient fabriqués dans la pharmacie de l'hôpital, sur prescription médicale adaptée à chaque patient. Il est constant que la délivrance des cytostatiques n'était pas soumise à la TVA si elle intervenait dans l'hôpital, dans le cadre de soins fournis lors d'une hospitalisation.

14. Les cytostatiques fabriqués par Klinikum Dortmund étaient en outre utilisés dans le cadre de soins médicaux prodigués en ambulatoire dans l'hôpital par des médecins exerçant à titre indépendant et étaient également considérés comme exonérés de TVA. L'autorité fiscale a considéré en revanche que, du fait de nouvelles directives administratives (qui ne lient pas les juridictions), à compter de 2005, la délivrance à titre onéreux de médicaments à des patients atteints de tumeurs dans le cadre de traitements ambulatoires serait imposable. L'autorité fiscale a modifié en conséquence les avis d'imposition de Klinikum Dortmund en percevant la TVA sur ces opérations, mais en accordant une déduction des taxes en amont sur les éléments constitutifs de leur prix (il semble constant que si ces médicaments avaient été administrés par les mêmes médecins exerçant toujours à titre indépendant, mais dans leurs cabinets privés et non pas dans le cadre d'un agrément individuel au titre de l'article 116 SGB V, la fourniture desdits médicaments n'aurait pas été exonérée de la TVA).

15. Klinikum Dortmund ayant obtenu gain de cause en première instance dans son recours contre l'avis d'imposition rectificatif, l'autorité fiscale a introduit un pourvoi en cassation devant le Bundesfinanzhof, qui a décidé de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

- «1) L'opération étroitement liée doit-elle être une prestation de services conformément à l'article 6, paragraphe 1, [de la sixième directive]?

- 2) En cas de réponse négative à la première question, une opération étroitement liée à une hospitalisation ou à des soins médicaux n'existe-t-elle que lorsque cette opération est réalisée par le même assujetti que celui qui fournit l'hospitalisation ou les soins médicaux?
- 3) En cas de réponse négative à la deuxième question, une opération étroitement liée existe-t-elle également lorsque les soins médicaux ne sont pas exonérés en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), [de la sixième directive], mais en vertu du point c), de ladite disposition?»

16. Des observations écrites ont été déposées par Klinikum Dortmund, le gouvernement allemand ainsi que par la Commission européenne. Lors de l'audience du 13 juin 2013, les mêmes parties ont présenté des observations orales et répondu aux questions écrites que la Cour leur avait posées.

## Appréciation

### *Sur la première question préjudicielle*

17. Toutes les parties ayant soumis des observations ont considéré que l'expression «opérations qui leur sont étroitement liées» à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive recouvrait tant la livraison de biens que la prestation de services. Je partage ce point de vue.

18. Je reconnais que, linguistiquement, la question puisse se poser. Plusieurs versions linguistiques<sup>8</sup> utilisent un terme correspondant à «activité», qui pourrait être associé plus facilement à la prestation de services qu'à la livraison de biens, alors que la majorité des versions linguistiques<sup>9</sup> utilise un terme correspondant à «opération» et qui pourrait être considéré plus facilement comme couvrant les deux types d'opérations. En tout état de cause, si une «activité» peut être exonérée de la TVA, il s'ensuit que le terme vise quelque chose qui est normalement soumis à celle-ci. En outre, selon l'économie de la réglementation, seules des opérations (qui peuvent être tant la fourniture de biens que la prestation de services, mais qui doivent être soit l'une soit l'autre) peuvent être soumises à la TVA

19. La proposition de la Commission de sixième directive du Conseil 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 visait, dans toutes les versions linguistiques, les «prestations de services se rapportant à l'hospitalisation et aux soins et les livraisons de biens accessoires auxdites prestations»<sup>10</sup>. Rien n'indique que la modification des termes opérée dans la version définitive adoptée par le Conseil visait à exclure les livraisons de biens. Si tel avait été le cas, cela aurait certainement été présenté de manière plus explicite. Au contraire, il est davantage probable que l'intention était d'inclure tant la fourniture de services que la livraison de biens.

20. Certes, à tout le moins la version en langue espagnole de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive a un libellé qui semble clairement plus restrictif: «prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas». Une lecture stricte de cette version<sup>11</sup> pourrait laisser penser que seules les prestations de services sont concernées.

8 — Outre la version en langue anglaise, voir, notamment, les versions en langues hongroise, maltaise et suédoise.

9 — Y compris les cinq versions linguistiques, hormis la version en langue anglaise, dans lesquelles la sixième directive a été adoptée à l'origine, à savoir les versions en langues danoise, allemande, française, italienne et néerlandaise.

10 — JO 1973, C 80, p. 1. Voir article 14, paragraphe 1, sous b).

11 — Littéralement «prestations de services se rapportant à l'hospitalisation et aux soins et autres [à savoir: autres prestations de services] directement liées à celles-ci».

21. Conformément à une jurisprudence constante, la formulation utilisée dans l'une des versions linguistiques d'une disposition du droit de l'Union ne saurait servir de base unique à son interprétation ou se voir attribuer un caractère prioritaire par rapport aux autres versions linguistiques. En cas de divergence entre des versions linguistiques, la disposition en cause doit ainsi être interprétée en fonction de l'économie générale et de la finalité de la réglementation dont elle constitue un élément<sup>12</sup>. En l'espèce, l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive prévoit des exonérations en faveur de «certaines activités d'intérêt général». S'il est de l'intérêt général d'exonérer des prestations de services étroitement liées aux soins médicaux et hospitaliers, il est alors de l'intérêt général d'exonérer les livraisons de biens qui leur sont tout aussi étroitement liées. Il me semble donc que la version en langue espagnole de cette disposition ne saurait se voir attribuer un caractère prioritaire par rapport aux autres versions linguistiques.

22. Les doutes de la juridiction de renvoi découlent notamment de deux arrêts de la Cour, *Ygeia*<sup>13</sup> et *CopyGene*<sup>14</sup>, dans lesquels «les opérations qui leur sont étroitement liées» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive ont été évoquées dans des termes qui laissent à penser qu'il devait nécessairement s'agir de prestations de services.

23. Toutefois, ainsi qu'il a été souligné dans les mémoires devant la Cour, ces arrêts ont été rendus dans des affaires où seules des prestations de services étaient concernées, et c'est ce qui explique les termes utilisés. En outre, dans l'affaire *Commission/Royaume-Uni*<sup>15</sup>, la Cour a clairement admis que les livraisons de biens étaient exonérées au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, même si l'exonération ne pouvait pas être fondée sur l'article 13, A, paragraphe 1, sous c).

24. Ainsi, selon moi, l'expression «opérations qui leur sont étroitement liées» à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive couvre tant les livraisons de biens que les prestations de services.

#### *Sur la deuxième question préjudicielle*

25. Klinikum Dortmund et la Commission considèrent que pour être exonérée au titre des «opérations qui leur sont étroitement liées» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, une opération ne doit pas nécessairement être réalisée par la personne qui assure «l'hospitalisation et les soins médicaux».

26. Le gouvernement allemand est d'un avis contraire. S'appuyant sur le libellé de la disposition (l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, «assurés» par des organismes bien précis) et sur la jurisprudence constante de la Cour selon laquelle les exonérations de TVA doivent être interprétées strictement, celui-ci considère que tant les soins que les opérations qui leur sont liées doivent être assurés par la même personne.

27. Je ne souscris pas à ce dernier point de vue. Le libellé en question impose seulement que les deux opérations soient assurées par un certain type d'organisme<sup>16</sup>. Il n'exige pas que l'organisme soit le même dans les deux cas. Dans sa jurisprudence, la Cour ne se borne pas à dire que les termes employés pour désigner les exonérations doivent être interprétés strictement. Elle ajoute que l'interprétation de ces termes doit être conforme aux objectifs poursuivis par lesdites exonérations et respecter les exigences du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA; cette

12 — Voir, notamment, arrêt du 3 mars 2011, *Commission/Pays-Bas* (C-41/09, Rec. p. I-831, point 44 et jurisprudence citée). Voir, également, arrêt du 2 avril 1998, *EMU Tabac e.a.* (C-296/95, Rec. p. I-1605, point 36).

13 — Arrêt du 1<sup>er</sup> décembre 2005 (C-394/04 et C-395/04, Rec. p. I-10373, point 25).

14 — Arrêt du 10 juin 2010 (C-262/08, Rec. p. I-5053, point 40).

15 — Arrêt du 23 février 1988 (353/85, Rec. p. 817, points 33 à 35).

16 — Voir, également, l'analyse tabulaire au point 27 de mes conclusions dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *CopyGene*, précité.

règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés doivent être interprétés d'une manière qui priverait les exonérations de leurs effets<sup>17</sup>. De même, ainsi que la Cour l'a énoncé dans l'affaire *Commission/France*<sup>18</sup>, l'exonération des opérations étroitement liées à l'hospitalisation ou aux soins médicaux est destinée à garantir que le bénéfice des soins médicaux et hospitaliers ne devienne pas inaccessible en raison du coût accru de ces soins s'ils étaient eux-mêmes, ou les opérations qui leur sont étroitement liées, soumis à la TVA. Refuser l'exonération au seul motif que les soins et les opérations qui leur sont étroitement liées ne sont pas assurés par la même personne irait à l'encontre de cet objectif. Enfin, dans cet arrêt, la Cour a considéré que la transmission d'un prélèvement sanguin d'un laboratoire à un autre était «étroitement liée» à l'analyse réalisée par ce dernier et devait être soumise à la TVA de la même manière que celle-ci en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive. Il est donc clair que la Cour n'impose pas que les soins et les opérations qui leur sont étroitement liées soient assurés par la même personne afin que celles-ci puissent être exonérées.

28. Le gouvernement allemand soutient également que seules les opérations assurées 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» peuvent être exonérées et que les médecins en cause dans l'affaire au principal n'entrent pas dans cette définition.

29. Comme la Commission le souligne à juste titre, ce point relève en réalité de la question suivante.

*Sur la troisième question préjudicielle*

30. La juridiction nationale souhaite savoir, en substance, si les «opérations qui leur sont étroitement liées» peuvent être exonérées au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive si les soins auxquels elles sont étroitement liées sont eux-mêmes exonérés non pas en vertu de cette disposition, mais en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c). Klinikum Dortmund considère qu'elles peuvent l'être, alors que le gouvernement allemand et la Commission considèrent qu'elles ne le peuvent pas.

31. L'opération en cause est la délivrance de médicaments par Klinikum Dortmund et les soins auxquels elle est étroitement liée sont prodigués par des médecins exerçant à titre indépendant. Au regard de la décision de renvoi et des observations des parties, il semble admis que les soins prodigués par ces médecins sont exonérés en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, et non pas en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b). Je suis d'accord avec ce point de vue.

32. Comme la Commission le souligne, ces dispositions prévoient des exonérations distinctes pour la prestation de soins médicaux. Elles sont distinguées non pas en fonction de la nature du service, mais des circonstances dans lesquelles il est fourni.

17 — Voir, pour un exemple récent, arrêt du 15 novembre 2012, *Zimmermann* (C-174/11, point 22 et jurisprudence citée).

18 — Arrêt du 11 janvier 2001 (C-76/99, Rec. p. I-249, point 23).

33. Certes, la Cour a énoncé à de nombreuses reprises, à cet égard, que le critère à prendre en considération pour délimiter le champ d'application de ces deux cas d'exonération est moins lié à la nature de la prestation qu'au lieu de sa fourniture<sup>19</sup>. Toutefois, selon moi, cela ne peut pas être interprété en ce sens que la prestation de soins médicaux doit relever de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), dès lors qu'elle est assurée *dans les locaux* d'un organisme ou dans un établissement visé à cette disposition, si ces soins ne sont pas également prodigués *par* cet organisme ou cet établissement. Dans ce contexte, les termes «assurés par» sont clairs et sans équivoque.

34. Il est également vrai que, dans les circonstances assez semblables de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g)<sup>20</sup>, la Cour a énoncé que les termes «établissement» et «organisme» n'excluaient pas les personnes physiques<sup>21</sup>. Toutefois, l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), vise des organismes, des hôpitaux, des centres et des établissements, alors que l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), vise l'exercice de professions – exercice dont, en principe, seules des personnes physiques sont capables. Cela contraste avec la situation visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), qui n'est pas suivi d'un équivalent de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c). Un tel contraste semble plaider contre une interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), aussi large que celle de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g). En tout état de cause, à supposer même que les États membres puissent considérer que des personnes physiques assurant des soins à la personne soient des «établissements dûment reconnus» assurant des services «dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour» des organismes de droit public, ni la décision de renvoi ni les observations ne suggèrent que les médecins en cause se soient vu considérés en ces termes. En effet, il ressort des observations formulées lors de l'audience que l'agrément accordé en vertu de l'article 116 SGB V concernait la seule possibilité d'une couverture par le régime d'assurance-santé et n'affectait nullement le statut des médecins à d'autres égards.

35. Je partirai donc du principe que les soins prodigués par les médecins en cause au principal, agissant indépendamment de l'hôpital même si les soins sont prodigués dans l'établissement hospitalier, sont exonérés en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive.

36. Au regard du libellé de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, il est clair que, lorsque l'hospitalisation et les soins médicaux sont exonérés en vertu de cette disposition, les opérations qui leur sont étroitement liées le sont également. A contrario, l'on peut en déduire que, lorsque les soins à la personne sont exonérés en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), qui ne fait mention d'aucune opération qui leur serait liée, le champ d'application de l'exonération ne s'étend pas au-delà des soins en tant que tels.

37. À cet égard, la Cour a énoncé, dans l'arrêt Commission/Royaume-Uni<sup>22</sup>, que, mis «à part les petites fournitures qui sont strictement nécessaires au moment de la prestation de soins à la personne, la livraison de médicaments et des autres biens, telles les lunettes de correction prescrites par le médecin ou par d'autres personnes autorisées, est matériellement et économiquement dissociable de la prestation de services».

38. Ladite affaire portait en particulier sur la fourniture de lunettes de correction prescrites par le médecin et la Cour a considéré la fourniture de médicaments sur prescription médicale dans les mêmes termes. Dans les circonstances considérées, les actes de diagnostic (ainsi que toute petite fourniture de matériel strictement nécessaire – telle que, éventuellement, l'administration de gouttes pour dilater les pupilles) et la prescription forment une seule et même prestation qui relève de

19 — Voir, notamment, arrêts du 8 juin 2006, L.u.P. (C-106/05, Rec. p. I-5123, point 22 et jurisprudence citée), ainsi que CopyGene, précité (point 27 et jurisprudence citée).

20 — Lequel exonère «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».

21 — Zimmermann, précité (point 57 et jurisprudence citée).

22 — Précité (point 33).

l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. Cela s'appliquerait vraisemblablement à la fourniture de tout produit – tel que, notamment, des pommades ou des bandages – essentiel pour tout traitement éventuellement prodigué par le médecin lors d'une consultation. À l'inverse, la fourniture par un opticien ou par un pharmacien de produits prescrits par le médecin est une prestation qui ne relève pas de l'exonération.

39. Toutefois, si les médicaments dispensés dans les circonstances de la présente espèce devaient être exonérés, il me semble qu'alors tous les médicaments dispensés sur ordonnance devraient l'être également, puisque la prescription de médicaments par un médecin, à préparer par un pharmacien, doit en principe toujours être considérée comme étroitement liée aux soins à la personne effectués par le médecin. Or, cela irait à l'encontre de l'arrêt rendu dans l'affaire *Commission/Royaume-Uni*, précitée. De surcroît, il est clair que les produits pharmaceutiques «utilisés pour le traitement à des fins médicales» (une description qui semble davantage pertinente pour les médicaments délivrés sur ordonnance que pour d'autres médicaments) sont en principe soumis à la TVA, sinon ils ne seraient pas sur la liste de l'annexe H de la sixième directive.

40. Ainsi, en principe, il me semble que la réponse à la troisième question doit être, en substance, en ce sens que la délivrance de médicaments conformément à une prescription réalisée dans le cadre de soins médicaux ne saurait être exonérée au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive si les soins auxquels elle est étroitement liée sont eux-mêmes exonérés non pas en vertu de cette disposition, mais en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c).

41. Toutefois, il ne s'ensuivrait pas nécessairement que, dans les circonstances spécifiques de l'affaire au principal, la fourniture de médicaments ne puisse pas être exonérée au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), lui-même. La fourniture pourrait éventuellement être considérée non pas comme relevant d'«opérations qui leur sont étroitement liées», mais comme une fourniture «strictement nécessaire au moment de la prestation de soins à la personne» et qui n'est pas «matériellement et économiquement dissociable de la prestation de services» pour reprendre les termes utilisés par la Cour dans l'affaire *Commission/Royaume-Uni*<sup>23</sup>.

42. Une variante de cette possibilité serait de considérer la délivrance et l'administration de médicaments comme étant, toujours selon les termes de la Cour, «si étroitement lié[e]s qu'[elles] forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel»<sup>24</sup>. Ou, éventuellement, il conviendrait de les considérer comme étant accessoires au service principal, de sorte qu'elles constitueraient «non une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire»; cela pourrait s'appliquer à des services qui entrent «logiquement dans le cadre de la fourniture des services [de soins médicaux] et qui constituent une étape indispensable dans le processus de prestation de ces services pour atteindre les buts thérapeutiques poursuivis par ces derniers»<sup>25</sup>.

43. Une autre possibilité serait encore d'accorder à la fourniture le même traitement en ce qui concerne la TVA, que les médicaments soient administrés dans le cadre d'un traitement ambulatoire ou dans le cadre d'un traitement hospitalier, afin de respecter le principe de neutralité fiscale inhérent au système de TVA lequel, selon une jurisprudence constante, s'oppose à ce que des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA<sup>26</sup>.

23 — Voir point 37 et note en bas de page 22 des présentes conclusions.

24 — Voir, pour un exemple très récent, arrêt du 21 février 2013, *Město Žamberk* (C-18/12, point 28 et jurisprudence citée).

25 — Voir, notamment, arrêt *CopyGene*, précité (point 40 et jurisprudence citée).

26 — Voir, notamment, arrêt *L.u.P.*, précité (points 24 et 32).



44. Une éventuelle appréciation de ces possibilités devrait se fonder sur davantage d'informations concernant les circonstances du traitement que celles présentées dans la décision de renvoi. Toute constatation de fait nécessaire à cet égard relève, bien évidemment, de la juridiction nationale compétente, mais la Cour a demandé aux parties de formuler des observations lors de l'audience concernant la pertinence d'un certain nombre de points, notamment concernant la nature précise des soins médicaux prodigués et l'identité de celui qui les a administrés, ainsi que le fait de savoir si ces soins auraient pu être prodigués sans la fourniture des médicaments en question et de l'identité de la personne à qui le droit de disposer du médicament comme un propriétaire a été transféré (en d'autres termes, le bénéficiaire de la fourniture).

45. À la lumière des réponses fournies par les parties, j'ai compris que le traitement en question impliquait une suite d'opérations liées entre elles. Un médecin pose un diagnostic sur l'état de santé exact du patient et identifie une formulation de cytostatiques adaptée pour traiter sa situation particulière; un calendrier thérapeutique est établi avec le patient; les cytostatiques sont prescrits par le médecin et préparés par le pharmacien; la préparation est vérifiée et des médicaments complémentaires peuvent être ajoutés pour soulager les effets secondaires; la préparation est alors administrée par le personnel soignant, soit sous le contrôle du médecin, soit en le tenant informé de tout problème pouvant requérir son intervention; à tout moment, il peut être nécessaire d'ajuster le dosage ou la composition des médicaments à administrer ou bien de modifier le calendrier thérapeutique.

46. Au regard de cette description, il est clair qu'il y a une continuité thérapeutique qui comprend tant «les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales» que la fourniture de médicaments. Il est également clair que, sans la fourniture des médicaments, les soins médicaux n'auraient aucun sens. Cette fourniture est donc «strictement nécessaire au moment de la prestation de soins à la personne».

47. Toutefois, il me semble difficile de considérer, dans le même temps, que la fourniture des médicaments n'est pas «matériellement et économiquement dissociable de la prestation de [soins médicaux]» ou bien qu'elle est si étroitement liée à la prestation de soins que les deux «forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel».

48. À cet égard, il convient de tenir compte de l'identité de celui qui fournit le médicament ainsi que de celui qui en acquiert la propriété. Cette question a été abordée lors de l'audience et, même s'il a été reconnu que, dans pratiquement tous les cas, le paiement est assuré par un organisme de sécurité sociale public ou privé, il semble néanmoins admis que le «pouvoir de disposer [du médicament] comme un propriétaire» est acquis par le patient. Ni le médecin ni l'organisme de sécurité sociale ne peut imposer au patient d'accepter ou non l'administration du médicament. On ne saurait donc considérer que la livraison des médicaments passe par le médecin dans le cadre des soins que ce dernier prodigue au patient. Il semble donc nécessaire de poursuivre sur la base du fait que le patient bénéficie de différentes opérations, à savoir la prestation de soins à la personne de la part du médecin et la fourniture des médicaments de la part de la pharmacie de l'hôpital.

49. Lorsque des personnes distinctes effectuent des opérations distinctes, il semble inéluctable que ces opérations ne puissent pas former, «objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel». Elles peuvent être (en fait, il apparaît qu'elles *sont*) «étroitement liées» et un lien aussi étroit permet à la fourniture du médicament d'être exonérée lorsque la prestation de soins à laquelle elle est liée est exonérée en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, alors qu'elle ne peut pas l'être lorsque cette dernière est exonérée en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c). À cet égard, le fait que la personne qui fournit le médicament et la personne qui effectue les soins à la personne ne soient pas les mêmes empêche, selon moi, que les deux opérations soient considérées comme une seule et même prestation, et ce indépendamment du fait qu'aucune des deux opérations n'a d'utilité sans l'autre – contrairement,

par exemple, à la situation examinée dans l'affaire *Deutsche Bank*<sup>27</sup>, où deux prestations présentant un lien de connexité comparable étaient fournies par un seul et même assujetti.

50. Le même type de raisonnement m'amène à estimer que les fournitures de médicaments ne peuvent pas être considérées comme étant «accessoires au service principal de sorte qu'elles constituent non une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire». Lorsqu'un médecin pose le diagnostic, formule la prescription et assure le contrôle, de la manière indiquée dans les réponses aux questions posées par la Cour, il serait artificiel de dire que les médicaments administrés ont été fournis – par une autre personne – comme un «moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service». La fourniture du médicament est, logiquement, étroitement liée aux services du médecin, mais elle en est clairement dissociable et n'est pas un moyen d'en bénéficier dans de meilleures conditions. On peut même concevoir que la fourniture des médicaments soit le principal souci du patient et que le diagnostic, la prescription et le contrôle de leur administration ne soient que le moyen de bénéficier de cette prestation dans les meilleures conditions possibles.

51. Reste à apprécier si le principe de neutralité fiscale ne s'oppose pas à cette solution.

52. Je me rallie à cet égard au point de vue de la Commission selon lequel il ne s'y oppose pas.

53. Ce principe ne permet pas d'étendre le champ d'application d'une exonération en l'absence d'une disposition non équivoque. Ledit principe est non pas une règle de droit, mais un principe d'interprétation qui doit être appliqué parallèlement au principe selon lequel les exonérations sont d'interprétation stricte<sup>28</sup>.

54. À cet égard, le libellé de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive marque une claire distinction entre les soins assurés par des organismes de droit public ou par des établissements dûment reconnus opérant dans des conditions sociales comparables et ceux assurés – par d'autres personnes opérant dans des conditions sociales différentes – dans l'exercice de professions médicales et paramédicales.

55. Lorsqu'une différence de traitement est donc clairement prévue dans la sixième directive, elle ne doit pas se voir opposer un principe d'interprétation qui ne prime nullement le texte réglementaire.

56. Un État membre pourrait néanmoins être admis à lutter contre tout risque de distorsion de la concurrence en choisissant de fixer des conditions «en vue [...] de prévenir tout [...] abus éventuel [...]» conformément à l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive ou en excluant du bénéfice de l'exonération, en vertu de l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), des prestations qui autrement seraient exonérées en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), si leur objet principal était de «procurer [...] des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la [TVA]». Toutefois, toute mesure de ce type impliquerait de restreindre l'exonération des opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), et non pas d'étendre ladite exonération aux opérations étroitement liées à la prestation de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c). En d'autres termes, cela impliquerait de taxer des prestations qui ne sont pas actuellement taxées plutôt que d'étendre la portée de l'exonération de TVA.

27 — Voir arrêt du 19 juillet 2012 (C-44/11, points 20 à 29), ainsi que mes conclusions dans cette affaire (points 26 à 32).

28 — Voir arrêt *Deutsche Bank*, précité (point 45).

57. Je reconnais que le point de vue auquel je suis parvenue – à savoir que la fourniture des médicaments peut être soumise à la TVA, ou en être exonérée, en fonction du contexte dans lequel ils sont administrés – peut sembler paradoxale. Toutefois, dire que l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), vise, à l'instar de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), à inclure les opérations étroitement liées à la prestation de soins décrite reviendrait à donner à la première disposition une lecture qu'elle n'a pas. Certes, il en découle peut-être que la réglementation est lacunaire. Si tel est le cas, il appartient au législateur d'y remédier. Toutefois, selon moi, il ne me semble pas approprié d'étendre l'interprétation que la Cour a retenue dans l'arrêt *Commission/France*<sup>29</sup> à tous les cas dans lesquels il peut y avoir une augmentation des frais en raison de l'assujettissement à la TVA, en l'absence d'une intention claire du législateur en ce sens.

## Conclusion

58. Eu égard aux considérations qui précèdent, je suis d'avis que la Cour devrait répondre aux questions préjudicielles posées par le Bundesfinanzhof de la manière suivante:

- 1) L'expression «opérations qui leur sont étroitement liées», à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), 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, couvre tant les livraisons de biens que les prestations de services.
- 2) Afin de pouvoir être exonérée comme étant étroitement liée à l'hospitalisation et aux soins médicaux conformément à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la directive 77/388, une opération ne doit pas nécessairement être réalisée par la personne qui assure les soins en cause.
- 3) Une livraison de biens ou une prestation de services
  - qui est étroitement liée à une prestation de soins à la personne effectuée dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la directive 77/388/CEE;
  - qui est matériellement et économiquement dissociable de la prestation de ces soins à la personne, et
  - qui n'est pas étroitement liée à une hospitalisation ou à des soins médicaux au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de cette directivene peut pas bénéficier de l'exonération au titre de l'une ou de l'autre de ces dispositions.

29 — Précité.