



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

13 janvier 2022*

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 132, paragraphe 1, sous b) – Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général – Exonération de l'hospitalisation et des soins médicaux – Opérations étroitement liées – Cures thermales – Montant perçu au titre de l'établissement d'une fiche individuelle, incluant une fiche clinique »

Dans l'affaire C-513/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême, Portugal), par décision du 1^{er} juillet 2020, parvenue à la Cour le 13 octobre 2020, dans la procédure

Autoridade Tributária e Aduaneira

contre

Termas Sulfurosas de Alcafache SA,

LA COUR (septième chambre),

composée de M^{me} I. Ziemele (rapporteuse), présidente de la sixième chambre, faisant fonction de président de la septième chambre, MM. T. von Danwitz et A. Kumin, juges,

avocat général : M. M. Szpunar,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour la Commission européenne, par M^{me} J. Jokubauskaitė et M. B. Rechená, en qualité d'agents,

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

rend le présent

* Langue de procédure : le portugais.

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorité fiscale et douanière, Portugal) (ci-après l'« administration fiscale ») à Termas Sulfurosas de Alcafache SA (ci-après « Termas Sulfurosas ») au sujet de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) des montants perçus au titre de l'inscription thermale.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 131 de la directive TVA constitue le seul article figurant au chapitre 1 du titre IX de cette directive, intitulés respectivement « Dispositions générales » et « Exonérations ». Cet article se lit comme suit :

« Les exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions communautaires et dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et [tout] abus éventuels. »

- 4 L'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, qui figure au chapitre 2, intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », dudit titre IX, prévoit :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

- 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.

[...] »

- 5 L'article 134 de la directive TVA est ainsi libellé :

« Les livraisons de biens et les prestations de services sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, points b), g), h), i), l), m) et n), dans les cas suivants :

- a) lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées ;
- b) lorsqu'elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA. »

Le droit portugais

- 6 L'article 9, point 2, du Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (code de la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « code de la TVA ») prévoit que sont exonérées de la TVA, notamment, les prestations de services médicaux et sanitaires et les opérations étroitement liées à celles-ci, effectuées par des établissements hospitaliers, des cliniques, des dispensaires et des entités similaires.

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 7 La station thermale Termas de Alcafache (Portugal) est une unité de soins de santé primaires qui ne relève pas du service national de santé portugais et ne dispose pas de capacité d'hospitalisation.
- 8 Termas Sulfurosas assure l'exploitation de cette station thermale. Elle facture à ses utilisateurs une prestation dénommée « inscription thermique » pour un montant total qui s'est élevé, pour les années 2010, 2011 et 2012, respectivement, à 87 003 euros, à 72 654 euros et à 55 627,50 euros. À la suite d'un rapport de l'inspection fiscale, ces montants ont donné lieu à des liquidations de TVA d'office, au taux de 23 %, majoré du paiement d'intérêts.
- 9 Selon ce rapport de l'inspection fiscale, Termas Sulfurosas applique deux procédures différentes, en fonction du service souhaité par l'utilisateur.
- 10 Pour le service de « thermalisme classique », il est nécessaire de consulter au préalable l'un des médecins de la station thermale, en vue de la prescription des traitements à réaliser. Lors du paiement de la consultation, l'utilisateur paie également une contribution pour l'inscription thermique, valable pour l'année en cours et couvrant les traitements prescrits, sans laquelle lesdits traitements ne sont pas accessibles. Termas Sulfurosas ne demande pas de paiement de la TVA pour cette contribution, mais indique sur les factures une référence à l'article 9, point 2, du code de la TVA. Il est précisé sur le site officiel de Termas Sulfurosas que toutes les inscriptions thermales sont individuelles et destinées à réserver la consultation médicale préalable, les traitements étant ensuite prescrits par le médecin de la station thermale. Au cours des exercices pertinents, l'inscription thermique était facturée, respectivement, à 30 euros, à 33 euros et à 36 euros.
- 11 S'agissant des services dits « de spa thermal », la consultation médicale préalable est facultative pour les traitements d'une durée n'excédant pas trois jours. Pour ce type de services, Termas Sulfurosas ne facture pas d'inscription thermique, qu'il y ait ou non une consultation médicale.
- 12 Il ressort également du rapport de l'inspection fiscale que le paiement de l'inscription thermique a pour seule contrepartie la possibilité d'accéder aux traitements hydrologiques, indépendamment de leur prestation effective. Ce paiement confère aux utilisateurs le droit d'acheter les traitements qu'ils désirent.
- 13 Termas Sulfurosas a saisi le Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (tribunal administratif et fiscal de Viseu, Portugal) d'un recours dirigé contre la décision de l'administration fiscale de procéder à la liquidation d'office de la TVA due au titre de l'inscription thermique, au taux de 23 %, majoré des intérêts.

- 14 Par jugement du 14 juin 2018, le Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (tribunal administratif et fiscal de Viseu) a déclaré fondé le recours introduit par Termas Sulfurosas.
- 15 Cette juridiction a considéré, d'une part, que, comme le montant au titre de l'inscription thermale est perçu en vue de l'accès aux traitements thermaux, eux-mêmes considérés comme exonérés de la TVA, ce montant doit lui aussi être considéré comme exonéré, dans la mesure où il est uniquement perçu après une consultation médicale et à la suite de la prescription d'un traitement thermal par un médecin habilité.
- 16 D'autre part, ladite juridiction a constaté, s'agissant des services de « thermalisme classique » qui englobent divers traitements d'oto-rhino-laryngologie, de voies respiratoires et rhumatologiques, que l'existence d'une fonction thérapeutique était démontrée, à la différence du service de spa thermal.
- 17 L'administration fiscale a introduit un recours devant le Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême, Portugal), en faisant valoir, notamment, que l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, transposée en droit portugais par l'article 9, point 2, du code de la TVA, doit faire l'objet d'une interprétation stricte, étant donné qu'elle constitue une exception au principe général selon lequel chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti est soumise à la TVA.
- 18 Selon l'administration fiscale, il découlerait de la jurisprudence de la Cour que même si la « finalité thérapeutique » d'une opération ne doit pas être interprétée de manière particulièrement restrictive, seules les prestations médicales au sens strict et celles qui ont « un rapport étroit » avec celles-ci doivent être considérées comme étant couvertes par l'exonération.
- 19 Cette administration déduit, notamment, de l'arrêt du 2 juillet 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437), qu'un acte dont le lien de rattachement avec une prestation de soins médicaux « principale » est inférieur ou égal à celui constaté dans cet arrêt ne peut pas être considéré comme une « opération étroitement liée aux services médicaux ou sanitaires ». Le montant perçu par Termas Sulfurosas au titre de l'inscription thermale ne pourrait pas être considéré comme une « opération étroitement liée » à la prestation de services médicaux ou sanitaires.
- 20 La juridiction de renvoi indique que, au vu des critères déjà définis par la Cour, il n'apparaît pas clairement si les montants perçus au titre de l'inscription thermale doivent être considérés comme ayant un lien étroit avec la prestation de soins médicaux, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA.
- 21 Selon la juridiction de renvoi, certains éléments iraient dans le sens d'une réponse positive à cette question, comme le fait d'inclure le service d'ouverture d'une fiche individuelle pour chaque utilisateur, comprenant la fiche clinique qui confère le droit d'acheter des traitements qui relèvent du « thermalisme classique » dont le caractère de prestation de services et d'activité exonérée n'est pas remis en question dans l'affaire en cause au principal.

22 Dans ces conditions, le Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« [E]st-il possible de considérer que les paiements effectués en contrepartie du service d'ouverture d'une fiche individuelle, incluant la fiche clinique qui confère le droit d'acheter des traitements relevant du "thermalisme classique" sont couverts par la notion d'"opérations étroitement liées" visée à l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA et donc exonérés de la TVA ? »

Sur la question préjudicielle

- 23 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que l'opération consistant à établir une fiche individuelle, incluant une fiche clinique, qui confère le droit d'acheter des traitements relevant du « thermalisme classique » au sein d'un établissement thermal, est susceptible de relever de l'exonération de la TVA prévue à cette disposition en tant qu'opération étroitement liée à des soins médicaux.
- 24 Conformément à l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, les États membres exonèrent 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.
- 25 À cet égard, il y a lieu de rappeler d'emblée que les termes employés pour désigner les exonérations figurant à l'article 132 de la directive TVA sont d'interprétation stricte, étant donné que celles-ci constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti. Toutefois, l'interprétation de ces termes doit respecter les exigences du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA et doit être conforme aux objectifs poursuivis par lesdites exonérations. Ainsi, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations visées audit article 132 doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (arrêt du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, point 57).
- 26 Les soins médicaux et hospitaliers visés à l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA sont, selon la jurisprudence, ceux qui ont pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé (arrêts du 6 novembre 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, point 48 ; du 1^{er} décembre 2005, Ygeia, C-394/04 et C-395/04, EU:C:2005:734, point 24, ainsi que du 18 septembre 2019, Peters, C-700/17, EU:C:2019:753, point 20). En outre, les prestations médicales fournies dans un but de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir, la santé des personnes bénéficient de l'exonération prévue à cette disposition (voir, en ce sens, arrêt du 10 juin 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, point 30).
- 27 En l'occurrence, la juridiction de renvoi considère établi que les traitements offerts au sein de la station thermale en cause au principal dans le cadre du « thermalisme classique », notamment certains traitements d'oto-rhino-laryngologie, des voies respiratoires et de rhumatologie ayant une fonction thérapeutique et qui sont prescrits par un médecin, constituent des soins médicaux au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA.

- 28 Il convient, dès lors, de déterminer si l'opération consistant à établir une fiche individuelle, incluant une fiche clinique, qui confère le droit d'acheter de tels soins médicaux en contrepartie du paiement de la contribution pour l'inscription thermale, relève de la notion d'« opérations étroitement liées » aux soins médicaux.
- 29 L'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA ne définissant pas la notion d'« opérations étroitement liées » à l'hospitalisation et aux soins médicaux (voir, en ce sens, arrêt du 11 janvier 2001, *Commission/France*, C-76/99, EU:C:2001:12, point 22), cette disposition doit être interprétée à la lumière du contexte dans lequel elle s'inscrit, des finalités et de l'économie de la directive TVA, en tenant particulièrement compte de la ratio legis de l'exonération qu'elle prévoit (arrêt du 4 mars 2021, *Frenetikexito*, C-581/19, EU:C:2021:167, point 23 et jurisprudence citée). Néanmoins, il ressort des termes mêmes de ladite disposition que celle-ci ne vise pas des prestations qui ne présentent aucun lien avec l'hospitalisation des destinataires de ces prestations ni avec des soins médicaux éventuellement reçus par ces derniers (voir, en ce sens, arrêt du 1^{er} décembre 2005, *Ygeia*, C-394/04 et C-395/04, EU:C:2005:734, point 17 et jurisprudence citée).
- 30 S'agissant du contexte dans lequel s'inscrit l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, il importe de rappeler que celui-ci doit être lu à la lumière notamment de l'article 134, sous a), de cette directive qui exige, en tout état de cause, que les livraisons de biens ou les prestations de services concernées soient indispensables à l'accomplissement des opérations relevant de l'hospitalisation et des soins médicaux (voir, en ce sens, arrêts du 1^{er} décembre 2005, *Ygeia*, C-394/04 et C-395/04, EU:C:2005:734, point 26 ; du 14 juin 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, point 38, ainsi que du 8 octobre 2020, *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, point 31).
- 31 En ce qui concerne l'objectif poursuivi par l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, la Cour a déjà jugé que l'exonération des opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux prévue à cette disposition 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 (arrêts du 11 janvier 2001, *Commission/France*, C-76/99, EU:C:2001:12, point 23, ainsi que du 1^{er} décembre 2005, *Ygeia*, C-394/04 et C-395/04, EU:C:2005:734, point 23).
- 32 Compte tenu de cet objectif, seules les prestations de services qui s'inscrivent logiquement dans le cadre de la fourniture des services d'hospitalisation et 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 sont susceptibles de constituer des « opérations étroitement liées », au sens de ladite disposition, étant donné que seules de telles prestations sont de nature à influencer sur le coût des soins de santé dont l'exonération en question permet de les rendre accessibles aux particuliers (voir, en ce sens, arrêts du 1^{er} décembre 2005, *Ygeia*, C-394/04 et C-395/04, EU:C:2005:734, point 25 ; du 10 juin 2010, *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, point 40, ainsi que du 2 juillet 2015, *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, point 29).
- 33 Aux fins de déterminer si des prestations telles que celles en cause dans le litige au principal sont indispensables à l'accomplissement des soins médicaux, il convient de prendre en compte, notamment, le but dans lequel lesdites prestations sont effectuées (voir, en ce sens, arrêts du 11 janvier 2001, *Commission/France*, C-76/99, EU:C:2001:12, point 24, ainsi que du 1^{er} décembre 2005, *Ygeia*, C-394/04 et C-395/04, EU:C:2005:734, point 22), ainsi que de l'ensemble des éléments du litige dont est saisie la juridiction de renvoi (arrêt du 2 juillet 2015, *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, point 30).

- 34 En outre, il découle de la jurisprudence que la possibilité qu'il puisse exister un décalage important dans le temps entre la prestation en question et les soins médicaux ne s'oppose pas, en tant que telle, à ce que cette prestation puisse relever de l'exonération figurant à l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA. Toutefois, les opérations qui ne sont que susceptibles, si certaines éventualités se produisent, d'être étroitement liées à des soins médicaux, qui ne sont ni effectifs ni en cours ou encore planifiés, ne sauraient être considérées comme étant des prestations qui sont « étroitement liées » aux soins médicaux au sens de cette disposition (voir, en ce sens, arrêt du 10 juin 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, points 45, 46 et 50).
- 35 En l'occurrence, l'opération en cause au principal consiste, selon la juridiction de renvoi, à établir une fiche individuelle, incluant une fiche clinique, qui confère le droit d'acheter des soins médicaux dans le cadre du « thermalisme classique ».
- 36 Il appartient à la juridiction de renvoi, seule compétente pour apprécier les faits, de déterminer la nature de cette opération et des informations contenues dans ladite fiche individuelle, ainsi que le but de celles-ci.
- 37 Dans l'hypothèse où ladite opération consiste à établir une fiche individuelle, incluant une fiche clinique, reprenant des données relatives à l'état de santé de l'utilisateur et aux soins prescrits, qui peuvent, dès lors être considérés comme planifiés, ainsi qu'aux modalités de leur administration, données dont la consultation est indispensable pour prêter ces soins et atteindre les buts thérapeutiques poursuivis, une telle opération pourrait être considérée comme étant « étroitement liée » à ces soins médicaux, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA.
- 38 En revanche, dans l'hypothèse où la contrepartie du paiement de l'inscription thermique consiste uniquement en la possibilité d'acheter des soins prescrits ou si le contenu de la fiche individuelle, incluant la fiche clinique, n'est pas indispensable pour prêter ces soins et pour atteindre les buts thérapeutiques visés, une telle opération ne doit pas être considérée comme « étroitement liée » aux soins médicaux au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, indépendamment du fait que, sans le paiement de l'inscription thermique, les soins prescrits ne sont pas accessibles.
- 39 Si la juridiction de renvoi estime que l'opération en cause au principal constitue effectivement une étape indispensable dans le processus de prestation de soins médicaux pour atteindre les buts thérapeutiques poursuivis par ces derniers, et constitue donc une opération étroitement liée aux soins médicaux, il lui appartiendra alors de vérifier si cette opération est assurée par un établissement visé à l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, dans les conditions prévues à cet article.
- 40 En effet, il ressort de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA que, lorsqu'il ne s'agit pas des organismes de droit public, l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées sont exonérés, s'ils sont assurés « dans des conditions sociales comparables » à celles qui valent pour les organismes de droit public, par « des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus ».
- 41 En l'occurrence, la station thermique en cause au principal ne constituant manifestement pas un établissement hospitalier, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, si les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées dispensés en son sein sont assurés dans

des conditions sociales comparables à celles qui valent pour les organismes de droit public et s'il s'agit d'un centre de soins médicaux et de diagnostic ou d'un autre établissement de même nature dûment reconnu au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, de telle sorte que l'ensemble des exigences prévues à cet article sont remplies.

- 42 Compte tenu de ce qui précède, il convient de répondre à la question préjudicielle que l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que l'opération consistant à établir une fiche individuelle, incluant une fiche clinique, qui confère le droit d'acheter des soins médicaux relevant du « thermalisme classique » au sein d'un établissement thermal, est susceptible de relever de l'exonération de la TVA prévue à cette disposition en tant qu'opération étroitement liée aux soins médicaux, dès lors que ces fiches reprennent des données relatives à l'état de santé, aux soins médicaux prescrits et planifiés, ainsi qu'aux modalités de leur administration, données dont la consultation est indispensable pour prêter ces soins et atteindre les buts thérapeutiques poursuivis. Lesdits soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées doivent en outre être assurés dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour les organismes de droit public, par un centre de soins médicaux et de diagnostic ou par un autre établissement de même nature dûment reconnu au sens de cet article 132, paragraphe 1, sous b).

Sur les dépens

- 43 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (septième chambre) dit pour droit :

L'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que l'opération consistant à établir une fiche individuelle, incluant une fiche clinique, qui confère le droit d'acheter des soins médicaux relevant du « thermalisme classique » au sein d'un établissement thermal, est susceptible de relever de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée prévue à cette disposition en tant qu'opération étroitement liée aux soins médicaux, dès lors que ces fiches reprennent des données relatives à l'état de santé, aux soins médicaux prescrits et planifiés, ainsi qu'aux modalités de leur administration, données dont la consultation est indispensable pour prêter ces soins et atteindre les buts thérapeutiques poursuivis. Lesdits soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées doivent en outre être assurés dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour les organismes de droit public, par un centre de soins médicaux et de diagnostic ou par un autre établissement de même nature dûment reconnu au sens de cet article 132, paragraphe 1, sous b).

Signatures