



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

21 mars 2013*

«TVA — Directive 2006/112/CE — Exonérations — Article 132, paragraphe 1, sous b) et c) — Hospitalisation et soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées — Prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales — Services consistant en l'exécution d'actes chirurgicaux et de traitements à vocation esthétique — Interventions de nature purement cosmétique résultant de la seule volonté du patient»

Dans l'affaire C-91/12,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Högsta förvaltningsdomstolen (Suède), par décision du 8 février 2012, parvenue à la Cour le 17 février 2012, dans la procédure

Skatteverket

contre

PFC Clinic AB,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de chambre, MM. E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh (rapporteur), M^{me} C. Toader et M. C. G. Fernlund, juges,

avocat général: M^{me} J. Kokott,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour le Skatteverket, par M^{me} K. Korpinen, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze et M^{me} K. Petersen, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement grec, par M^{me} K. Paraskevopoulou et M. D. Kalogiros, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement italien, par M^{me} G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. A. De Stefano, avvocato dello Stato,
- pour le gouvernement hongrois, par M. M. Fehér et M^{me} K. Szíjjártó, en qualité d'agents,

* Langue de procédure: le suédois.

— pour le gouvernement néerlandais, par M^{mes} C. Wissels et C. Schillemans, en qualité d'agents,
— pour la Commission européenne, par M. J. Enegren et M^{me} L. Lozano Palacios, en qualité d'agents,
vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous b) et c), de 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, ci-après la «directive TVA»).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Skatteverket, compétent, en Suède, en matière de perception de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), à PFC Clinic AB (ci-après «PFC») au sujet de la TVA due au titre de la période comptable correspondant au mois de mai 2007.

Le cadre juridique

La directive TVA

- 3 La directive TVA a abrogé et remplacé, à compter du 1^{er} janvier 2007, la législation communautaire existante en matière de TVA, notamment la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1).
- 4 Le titre IX de la directive TVA est intitulé «Exonérations». Le chapitre 1 de ce titre comprend le seul article 131, qui 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.»
- 5 Le chapitre 2 dudit titre IX est intitulé «Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général». Il comprend les articles 132 à 134.
- 6 L'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA dispose:

«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;
- 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;

[...]»

- 7 L'article 133 de la directive TVA prévoit que les États membres peuvent subordonner, au cas par cas, l'octroi à des organismes autres que ceux de droit public de l'exonération prévue, notamment, à l'article 132, paragraphe 1, sous b), de cette directive au respect de l'une ou de plusieurs des conditions qu'il prévoit.
- 8 Aux termes de l'article 134 de la directive TVA:
- «Les livraisons de biens et les prestations de services sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, [point] b), [...] 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.»
- 9 Conformément à l'article 173 de la directive TVA, en ce qui concerne les biens et les services utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations. Le prorata de déduction est déterminé, conformément aux articles 174 et 175 de cette directive, pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti.

La réglementation suédoise

- 10 Conformément à l'article 4 du chapitre 3 de la loi 1994:200 relative à la TVA [mervärdeskattelagen (1994:200), ci-après la «ML»], la fourniture de services impliquant des soins médicaux, de dentisterie ou de prise en charge sociale est exonérée de TVA.
- 11 Selon l'article 5 du chapitre 3 de la ML, il est entendu par soins médicaux les actes de prévention, d'examen ou de traitement des maladies, des lésions corporelles et des blessures et les soins liés à l'accouchement, si ces actes sont exécutés dans les hôpitaux et les autres établissements de santé exploités par des organismes publics, ou dans le secteur privé, dans les établissements de soins hospitaliers, ou si lesdits actes sont exécutés autrement, par des personnes autorisées à exercer une profession médicale.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 12 PFC fournit des services médicaux dans le domaine de la chirurgie et des traitements à vocation esthétique. Durant la période en cause au principal, elle fournissait des prestations de chirurgie esthétique comprenant à la fois des opérations à but cosmétique et des opérations à visée reconstructrice ainsi que certaines prestations de soins de la peau.
- 13 PFC effectue des interventions telles que les augmentation et réduction mammaires, le lifting des seins, l'abdominoplastie, la liposuction, les liftings du visage et du front, des opérations des yeux, des oreilles et du nez ainsi que d'autres actes de chirurgie plastique. Cette société propose également des traitements tels que l'épilation définitive et le rajeunissement de la peau par lumière pulsée, le traitement de la cellulite ainsi que les injections de botox et de restylane.
- 14 PFC a demandé le remboursement de la TVA acquittée en amont pour la période correspondant au mois de mai 2007. En réponse à cette demande, le Skatteverket a refusé à PFC tant le remboursement que la déduction de cette taxe. Selon le Skatteverket, il ne pouvait être procédé à un remboursement

de la TVA au titre d'opérations exonérées et une déduction de celle-ci ne pouvait non plus être accordée, dès lors que tant les actes de chirurgie cosmétique que ceux de chirurgie reconstructrice constituent des soins médicaux exonérés.

- 15 PFC a formé un recours contre la décision du Skatteverket devant le länsrätten i Stockholms län (tribunal administratif départemental de Stockholm). Ce dernier a fait droit audit recours, en jugeant que les prestations proposées par cette société en matière de chirurgie et de traitements à vocation esthétique ne constituaient pas des soins médicaux.
- 16 Le Skatteverket a interjeté appel du jugement rendu par le länsrätten i Stockholms län devant le Kammarrätten i Stockholm (cour d'appel administrative de Stockholm). En accueillant partiellement cet appel, cette juridiction a jugé que les services consistant en des opérations et des traitements de reconstruction ou pratiqués pour des raisons psychologiques constituent des actes exonérés s'ils sont effectués par un personnel autorisé à exercer une profession médicale.
- 17 Le Skatteverket s'est pourvu devant le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative), soutenant que les services fournis par PFC en matière d'opérations et de traitements tant esthétiques que reconstructeurs constituent des soins médicaux, au sens du chapitre 3, paragraphe 4, de la ML, et que, par conséquent, PFC n'était pas en droit de déduire la TVA acquittée en amont au titre des acquisitions réalisées dans le cadre de cette activité.
- 18 Selon la décision de renvoi, les interventions pratiquées sont, dans certains cas, destinées à des patients qui, par suite d'une maladie, d'une blessure ou d'un handicap physique congénital, nécessitent des soins de chirurgie esthétique. Dans d'autres cas, les interventions effectuées résulteraient davantage de la seule volonté du patient de modifier ou d'améliorer son apparence physique. Indépendamment de leur but et d'un point de vue médical, ces différentes interventions constituent, selon la juridiction de renvoi, des prestations comparables et peuvent être fournies par le même personnel.
- 19 Le Högsta förvaltningsdomstolen s'interroge sur la façon dont les expressions «soins médicaux» et «prestations de soins [à la personne]» doivent s'entendre dans le contexte de prestations de nature médicale consistant en des actes chirurgicaux et des traitements divers du type de ceux en cause au principal. Cette juridiction se demande en particulier si ces expressions doivent être comprises comme incluant tout type d'acte chirurgical ou de traitement cosmétique autre, pratiqué par des médecins et d'autres professionnels de santé habilités, ou si le but qui sous-tend les interventions en question est déterminant à cet effet.
- 20 Dans ces conditions, le Högsta förvaltningsdomstolen a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:
 - «1) L'article 132, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive TVA doit-il être interprété comme signifiant que l'exonération qui y est prévue couvre des prestations de services telles que celles qui sont en cause dans cette affaire, et qui consistent en:
 - des opérations de chirurgie esthétique,
 - des traitements esthétiques?
 - 2) Cette appréciation est-elle modifiée si les opérations ou les traitements sont effectués dans un but de prévention ou de traitement de maladies, de lésions corporelles ou de blessures?
 - 3) Si le but doit être pris en compte, l'idée que le patient se fait de l'objet de l'intervention doit-elle entrer en considération?

- 4) Faut-il, pour cette appréciation, accorder quelque importance à la question de savoir si l'intervention est effectuée par un membre du corps médical habilité, ou au fait que le but de l'intervention est déterminé par un tel professionnel?»

Sur les questions préjudicielles

- 21 Par ses questions, lesquelles se prêtent à un traitement conjoint, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 132, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que des prestations de services telles que celles en cause au principal, consistant en des opérations de chirurgie esthétique et des traitements à vocation esthétique, sont exonérées de la TVA.
- 22 Ainsi, par sa deuxième question, ladite juridiction demande plus particulièrement si un éventuel but préventif ou thérapeutique de telles prestations a une incidence sur le point, faisant l'objet de la première question, de savoir si celles-ci doivent être exonérées. En cas de réponse affirmative, ladite juridiction demande, par sa troisième question, si, afin d'apprécier l'existence d'un tel but, la conception subjective que les destinataires de ces prestations se font de celles-ci doit être prise en considération. La quatrième question vise à savoir quelle serait l'incidence, pour l'appréciation à porter sur l'affaire au principal, du fait que des prestations telles que celles en cause sont fournies par un personnel médical habilité.
- 23 Sur ces points, il convient 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 qu'elles constituent des dérogations au principe selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujéti. Toutefois, l'interprétation de ces termes doit être conforme aux objectifs poursuivis par lesdites exonérations et respecter les exigences de la neutralité fiscale. 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 (voir, notamment, arrêt du 10 juin 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, Rec. p. I-5215, point 30 et jurisprudence citée).
- 24 S'agissant de prestations de nature médicale, il résulte, par analogie, de la jurisprudence portant sur la directive 77/388 que les points b) et c) de l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA, dont les champs d'application sont distincts, ont pour objet de réglementer la totalité des exonérations des prestations médicales au sens strict (voir arrêt *Future Health Technologies*, précité, points 26, 27 et 36 ainsi que jurisprudence citée). En effet, l'article 132, paragraphe 1, sous b), de cette directive vise des prestations accomplies dans le milieu hospitalier, alors que l'article 132, paragraphe 1, sous c), de ladite directive vise des prestations médicales fournies en dehors d'un tel cadre, tant au domicile privé du prestataire qu'au domicile du patient ou en tout autre lieu (voir, en ce sens, arrêts du 10 septembre 2002, *Kügler*, C-141/00, Rec. p. I-6833, point 36, et *Future Health Technologies*, précité, point 36).
- 25 En conséquence, la notion de «soins médicaux», figurant à l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, et celle de «prestations de soins à la personne», figurant à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive, visent toutes deux des prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé (voir arrêt *Future Health Technologies*, précité, points 37 et 38).
- 26 À cet égard, il convient de rappeler que, si les «soins médicaux» et les «prestations de soins à la personne» doivent avoir un but thérapeutique, il ne s'ensuit pas nécessairement que la finalité thérapeutique d'une prestation doive être comprise dans une acception particulièrement étroite (voir arrêt *Future Health Technologies*, précité, point 40 et jurisprudence citée).

- 27 Ainsi, il ressort de la jurisprudence de la Cour que les prestations de nature médicale effectuées dans un but de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir, la santé des personnes peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive TVA (voir arrêt *Future Health Technologies*, précité, points 41 et 42 ainsi que jurisprudence citée).
- 28 Il s'ensuit que, dans le contexte de l'exonération énoncée à l'article 132, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive TVA, le but de prestations telles que celles en cause au principal est pertinent aux fins d'apprécier si ces prestations sont exonérées de la TVA. Cette exonération a en effet vocation à s'appliquer aux prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner ou de guérir les maladies ou les anomalies de santé ou de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé des personnes (voir également, en ce sens, arrêt *Future Health Technologies*, précité, point 43).
- 29 Ainsi, des prestations telles que celles en cause au principal, en tant qu'elles auraient pour but de traiter ou de soigner des personnes qui, par suite d'une maladie, d'une blessure ou d'un handicap physique congénital, ont besoin d'une intervention de nature esthétique, pourraient relever des notions de «soins médicaux» ou de «soins à la personne», au sens, respectivement, de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA et de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive. En revanche, lorsque l'intervention répond à des fins purement cosmétiques, elle ne saurait relever de ces notions.
- 30 Le Skatteverket fait pourtant valoir, en substance, que la recherche de la finalité de l'opération ou du traitement concernés serait extrêmement contraignante pour les prestataires de services comme pour les autorités fiscales et il évoque l'éventualité de «problèmes sérieux d'application et de délimitation».
- 31 Il est vrai que, dans des situations telles que celle en cause au principal, il est possible qu'un même assujetti exerce tant des activités exonérées, en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous b) ou c), de la directive TVA, que des activités soumises à la TVA.
- 32 Toutefois, une telle situation est précisément envisagée par cette directive et est régie par les articles 173 et suivants de celle-ci. Conformément audit article 173, lorsqu'un assujetti utilise des biens et des services pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction de la TVA acquittée en amont et des opérations n'ouvrant pas droit à une telle déduction, cette dernière n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations. Le prorata de déduction est déterminé, conformément aux articles 174 et 175 de la directive TVA, pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti agissant en tant que tel.
- 33 En ce qui concerne le point de savoir, faisant l'objet de la troisième question, dans quelle mesure la conception subjective que les destinataires de prestations telles que celles en cause au principal se font de celles-ci doit être prise en considération dans l'appréciation du but d'une intervention déterminée, il découle de la jurisprudence que les problèmes de santé visés par les opérations exonérées au titre de l'article 132, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive TVA peuvent être d'ordre psychologique (voir en ce sens, notamment, arrêts du 6 novembre 2003, *Dornier*, C-45/01, Rec. p. I-12911, point 50, ainsi que du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, Rec. p. I-3617, points 16 et 24).
- 34 Toutefois, la simple conception subjective que la personne qui se soumet à une intervention esthétique se fait de celle-ci n'est pas, par elle-même, déterminante aux fins de l'appréciation du point de savoir si cette intervention a un but thérapeutique.
- 35 En effet, dès lors que cette appréciation présente un caractère médical, elle doit se fonder sur des constatations ayant un tel caractère, effectuées par un personnel qualifié à cet effet.

- 36 Il s'ensuit que les circonstances, visées par la quatrième question, que des prestations telles que celles en cause au principal soient fournies ou effectuées par un membre du corps médical habilité, ou que le but de telles interventions soit déterminé par un tel professionnel, sont de nature à influencer sur l'appréciation de la question de savoir si des interventions telles que celles en cause au principal relèvent des notions de «soins médicaux» ou de «soins à la personne», au sens, respectivement, de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA et de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive.
- 37 En vue de fournir une réponse complète aux questions posées, il convient de rappeler que, aux fins d'apprécier si des prestations de services telles que celles en cause au principal sont exonérées de la TVA au titre de l'article 132, paragraphe 1, sous b) ou c), de la directive TVA, il y a lieu de tenir compte de toutes les exigences posées à cet article 132, paragraphe 1, sous b) ou c), ainsi que d'autres dispositions pertinentes du titre IX, chapitres 1 et 2, de cette directive (voir par analogie, notamment, arrêt du 10 juin 2010, CopyGene, C-262/08, Rec. p. I-5053, point 37), et non du seul point de savoir si de telles prestations relèvent des notions de «soins médicaux» ou de «soins à la personne», au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous b) et c), de ladite directive.
- 38 Ainsi, en ce qui concerne, en particulier, l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, il y a lieu, le cas échéant, de prendre en considération, outre le libellé intégral de cette disposition, les articles 131, 133 et 134 de cette directive.
- 39 Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'article 132, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que:
- des prestations de services telles que celles en cause au principal, consistant en des opérations de chirurgie esthétique et des traitements à vocation esthétique, relèvent des notions de «soins médicaux» ou de «soins à la personne», au sens de ce paragraphe 1, sous b) et c), lorsque ces prestations ont pour but de diagnostiquer, de soigner ou de guérir des maladies ou des anomalies de santé ou de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé des personnes;
 - les simples conceptions subjectives que la personne qui se soumet à une intervention à vocation esthétique se fait de celle-ci ne sont pas, par elles-mêmes, déterminantes aux fins de l'appréciation du point de savoir si cette intervention a un but thérapeutique;
 - les circonstances que des prestations telles que celles en cause au principal soient fournies ou effectuées par un membre du corps médical habilité, ou que le but de telles prestations soit déterminé par un tel professionnel, sont de nature à influencer sur l'appréciation de la question de savoir si des interventions telles que celles en cause au principal relèvent des notions de «soins médicaux» ou de «soins à la personne», au sens, respectivement, de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA et de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive, et
 - en vue d'apprécier si des prestations de services telles que celles en cause au principal sont exonérées de la TVA au titre de l'article 132, paragraphe 1, sous b) ou c), de la directive TVA, il y a lieu de tenir compte de toutes les exigences posées à ce paragraphe 1, sous b) ou c), ainsi que d'autres dispositions pertinentes du titre IX, chapitres 1 et 2, de cette directive telles que, en ce qui concerne l'article 132, paragraphe 1, sous b), de ladite directive, les articles 131, 133 et 134 de celle-ci.

Sur les dépens

- 40 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 (troisième chambre) dit pour droit:

L'article 132, paragraphe 1, sous b) et c), 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:

- **des prestations de services telles que celles en cause au principal, consistant en des opérations de chirurgie esthétique et des traitements à vocation esthétique, relèvent des notions de «soins médicaux» ou de «soins à la personne», au sens de ce paragraphe 1, sous b) et c), lorsque ces prestations ont pour but de diagnostiquer, de soigner ou de guérir des maladies ou des anomalies de santé ou de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé des personnes;**
- **les simples conceptions subjectives que la personne qui se soumet à une intervention à vocation esthétique se fait de celle-ci ne sont pas, par elles-mêmes, déterminantes aux fins de l'appréciation du point de savoir si cette intervention a un but thérapeutique;**
- **les circonstances que des prestations telles que celles en cause au principal soient fournies ou effectuées par un membre du corps médical habilité, ou que le but de telles prestations soit déterminé par un tel professionnel, sont de nature à influencer sur l'appréciation de la question de savoir si des interventions telles que celles en cause au principal relèvent des notions de «soins médicaux» ou de «soins à la personne», au sens, respectivement, de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 et de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive, et**
- **en vue d'apprécier si des prestations de services telles que celles en cause au principal sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée au titre de l'article 132, paragraphe 1, sous b) ou c), de la directive 2006/112, il y a lieu de tenir compte de toutes les exigences posées à ce paragraphe 1, sous b) ou c), ainsi que d'autres dispositions pertinentes du titre IX, chapitres 1 et 2, de cette directive, telles que, en ce qui concerne l'article 132, paragraphe 1, sous b), de ladite directive, les articles 131, 133 et 134 de celle-ci.**

Signatures