



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

9 mars 2017*

«Renvoi préjudiciel — Taxe sur la valeur ajoutée — Directive 2006/112/CE —
Article 98, paragraphe 2 — Annexe III, points 3 et 4 — Principe de neutralité fiscale —
Traitement médical par oxygène — Taux réduit de TVA — Bonbonnes d’oxygène — Taux normal de
TVA — Concentrateurs d’oxygène»

Dans l’affaire C-573/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par la Cour d’appel de Liège (Belgique), par décision du 28 octobre 2015, parvenue à la Cour le 9 novembre 2015, dans la procédure

État belge

contre

Oxycure Belgium SA,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. E. Regan, président de chambre, MM. A. Arabadjiev et C. G. Fernlund (rapporteur),
juges,

avocat général : M. P. Mengozzi,

greffier : M^{me} V. Giacobbo-Peyronnel, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 19 septembre 2016,

considérant les observations présentées :

- pour Oxycure Belgium SA, par M^e F. Fosseur, avocat,
- pour le gouvernement belge, par M^{me} M. Jacobs et M. J.-C. Halleux, en qualité d’agents, assistés de M. D. Carmen, expert,
- pour la Commission européenne, par M. J.-F. Brakeland et M^{me} M. Owsiany-Hornung, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 20 octobre 2016,

rend le présent

* Langue de procédure : le français.

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 98, paragraphes 1 et 2, 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 »), ainsi que de l'annexe III, points 3 et 4, de cette directive, au regard du principe de neutralité fiscale.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant l'État belge à Oxycure Belgium SA (ci-après « Oxycure »), au sujet de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de l'activité de vente et/ou de location de concentrateurs d'oxygène et d'accessoires destinés au traitement médical par oxygène.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 Le considérant 4 de la directive TVA énonce :

« La réalisation de l'objectif de l'instauration d'un marché intérieur suppose l'application, dans les États membres, de législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ne faussant pas les conditions de concurrence et n'entravant pas la libre circulation des marchandises et des services. Il est donc nécessaire de réaliser une harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires au moyen d'un système de [TVA], ayant pour objet l'élimination, dans toute la mesure du possible, des facteurs qui sont susceptibles de fausser les conditions de concurrence, tant sur le plan national que sur le plan communautaire. »

- 4 L'article 96 de cette directive dispose :

« Les États membres appliquent un taux normal de TVA fixé par chaque État membre à un pourcentage de la base d'imposition qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de services. »

- 5 L'article 98, paragraphes 1 et 2, de ladite directive prévoit :

« 1. Les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits.

2. Les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III.

[...] »

- 6 Au point 3 de l'annexe III de la directive TVA figurent « les produits pharmaceutiques normalement utilisés pour les soins de santé, la prévention de maladies et le traitement à des fins médicales et vétérinaires, y compris les produits utilisés à des fins de contraception et de protection hygiénique féminine ».
- 7 Au point 4 de cette annexe figurent « les équipements médicaux, le matériel auxiliaire et les autres appareils normalement destinés à soulager ou traiter des handicaps, à l'usage personnel et exclusif des handicapés, y compris la réparation de ces biens, ainsi que la livraison des sièges d'enfant pour voitures automobiles ».

Le droit belge

- 8 L'arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux (ci-après l'« arrêté royal n° 20 »), prévoit que la TVA est perçue au taux réduit de 6 % pour les biens et les services désignés à son tableau A.
- 9 La rubrique XXIII de ce tableau A mentionne notamment les « appareils d'orthopédie (y compris les ceintures médico-chirurgicales) ; les articles et appareils pour fractures (attelles, gouttières et similaires) ; les articles et appareils de prothèse dentaire, oculaire ou autre ; les appareils pour faciliter l'audition aux sourds et les autres appareils à tenir à la main, à porter sur la personne ou à implanter dans l'organisme, afin de compenser une déficience ou une infirmité ; le matériel individuel spécialement conçu pour être porté par des patients avec stomie et par des personnes qui souffrent d'incontinence, à l'exception des serviettes hygiéniques, des protège-slips et des couches et couches-culottes pour les enfants âgés de moins de six ans ; les accessoires individuels faisant partie d'un rein artificiel, y compris les trousses utilisées », les « appareils aérosol et leurs accessoires ; le matériel individuel pour l'administration du mucomyst » et les « pompes pour la perfusion d'analgésiques ».
- 10 La rubrique XXXIV dudit tableau A vise la location de ces biens.

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 11 Oxycure est une société qui a pour activité principale la location et la vente de concentrateurs d'oxygène. Ce type d'appareil comprend une partie destinée à concentrer l'oxygène contenu dans l'air ambiant ainsi qu'une canule nasale ou un masque à oxygène et un tuyau d'adduction d'oxygène faisant partie intégrante de l'appareil. Les concentrateurs d'oxygène permettent l'oxygénothérapie à domicile pour les patients souffrant d'une insuffisance respiratoire ou d'une autre déficience grave nécessitant un traitement par oxygène et dont l'état ne peut plus s'améliorer avec des médicaments tels que les aérosols et les bronchodilatateurs.
- 12 Il ressort du dossier dont dispose la Cour que l'administration fiscale belge, lors de l'établissement d'un procès-verbal, le 26 novembre 2010, a constaté que, pendant la période comprise entre le 1^{er} octobre 2007 et le 31 mars 2010, Oxycure avait appliqué à la location et à la vente de concentrateurs d'oxygène et de leurs accessoires le taux de TVA réduit de 6 %, alors que ces opérations auraient dû être soumises au taux normal de 21 % en application de l'arrêté royal n° 20. Sur la base de ce procès-verbal, une contrainte portant sur des taxes dues de 1 291 621,17 euros et sur une amende de 129 160 euros a été décernée.
- 13 Le 28 décembre 2011, Oxycure a introduit un recours contre cette contrainte devant le tribunal de première instance de Namur (Belgique), lequel a annulé cette dernière par un jugement du 25 avril 2013.
- 14 Le 27 juin 2013, l'État belge a interjeté appel de ce jugement devant la cour d'appel de Liège (Belgique).
- 15 Cette juridiction relève que les concentrateurs d'oxygène, avec les bonbonnes d'oxygène médical et le système d'oxygène médical liquide, constituent l'une des trois sources d'oxygène disponibles sur le marché et que ces sources sont toutes interchangeables et/ou complémentaires. En effet, d'une part, selon un rapport du Centre fédéral d'expertise des soins de santé (Belgique), chaque source serait disponible sous forme fixe de grande dimension et sous forme de modèle portable de petite dimension. Il ressortirait également de ce rapport que, du point de vue de l'efficacité clinique, les traitements par oxygène seraient tous équivalents. Il importerait peu, en effet, que l'oxygène soit fourni selon l'une ou l'autre des trois modalités disponibles et que la source d'oxygène soit fixe ou portable, les différences entre ces modalités étant uniquement liées à des questions de commodité

(bruit, utilisation en dehors du domicile, volume disponible, remplissage du modèle portable par le patient) et au coût pour la société. D'autre part, la réglementation belge relative à l'assurance obligatoire « soins de santé et indemnités » reconnaît la parfaite interchangeabilité de ces sources d'oxygène, dès lors qu'une bonbonne d'oxygène de dépannage est comprise dans le coût remboursable du concentrateur d'oxygène.

- 16 Il ressort du dossier dont dispose la Cour que, en application de la rubrique XVII du tableau A de l'arrêté royal n° 20, le taux réduit de TVA de 6 % est appliqué à des bonbonnes d'oxygène.
- 17 Eu égard à ces considérations, la juridiction de renvoi se demande s'il y a lieu de considérer que ce tableau, alors même qu'aucune de ses rubriques ne vise explicitement les concentrateurs d'oxygène, doit être interprété au regard des principes du droit de l'Union, et notamment du principe de neutralité fiscale, en ce qu'il vise, à tout le moins implicitement, ces concentrateurs d'oxygène au même titre que les autres moyens d'oxygénation.
- 18 C'est dans ces conditions que la cour d'appel de Liège a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'annexe III, points 3 et 4, de cette directive, eu égard notamment au principe de neutralité, s'oppose-t-il à une disposition nationale qui prévoit un taux réduit de TVA applicable au traitement par oxygène au moyen de bonbonnes d'oxygène alors que le traitement par oxygène au moyen d'un concentrateur d'oxygène est soumis au taux normal de TVA ? »

Sur la question préjudicielle

- 19 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive TVA et l'annexe III, points 3 et 4, de cette dernière, lus à la lumière du principe de neutralité fiscale, s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que le taux normal de TVA est applicable à la livraison ou à la location de concentrateurs d'oxygène, bien que cette réglementation prévoit un taux réduit de TVA applicable à la livraison de bonbonnes d'oxygène.
- 20 À titre liminaire, il convient de rappeler que, selon l'article 96 de la directive TVA, le même taux de TVA, à savoir le taux normal fixé par chaque État membre, est applicable aux livraisons de biens et aux prestations de services (arrêt du 4 juin 2015, *Commission/Royaume-Uni*, C-161/14, non publié, EU:C:2015:355, point 22 et jurisprudence citée).
- 21 Par dérogation à ce principe, la possibilité d'appliquer des taux réduits de TVA est prévue, en vertu de l'article 98 de cette directive. L'annexe III de ladite directive énumère, de manière exhaustive, les catégories de livraisons de biens et de prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits visés à cet article 98.
- 22 La finalité de cette annexe est de rendre moins onéreux, et donc plus accessibles pour le consommateur final, qui supporte en définitive la TVA, certains biens considérés comme étant particulièrement nécessaires (arrêt du 17 janvier 2013, *Commission/Espagne*, C-360/11, EU:C:2013:17, point 48).
- 23 Quant au contenu spécifique de l'annexe III de la directive TVA, la Cour a jugé qu'il y a lieu de reconnaître un large pouvoir d'appréciation au législateur de l'Union, étant donné qu'il est appelé, lorsqu'il adopte une mesure de nature fiscale, à procéder à des choix de nature politique, économique ainsi que sociale, et à hiérarchiser des intérêts divergents ou à effectuer des appréciations complexes (arrêt du 7 mars 2017, *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, point 54).

- 24 Il convient de relever que ce législateur, en ayant adopté les points 3 et 4 de l'annexe III de la directive TVA, a choisi de permettre l'application d'un taux réduit de TVA, au lieu du taux normal, à la livraison de certaines catégories distinctes de biens.
- 25 Ainsi qu'il ressort du libellé de l'article 98 de la directive TVA, l'application d'un ou de deux taux réduits n'est pas obligatoire. Elle constitue une possibilité reconnue aux États membres, par dérogation au principe selon lequel le taux normal est applicable. Or, il résulte d'une jurisprudence constante que les dispositions qui ont le caractère de dérogation à un principe doivent être interprétées de manière stricte (arrêt du 17 juin 2010, *Commission/France*, C-492/08, EU:C:2010:348, point 35 et jurisprudence citée).
- 26 Dès lors, les États membres peuvent, en principe, choisir d'appliquer un taux réduit de TVA à des produits pharmaceutiques qui sont visés au point 3 de l'annexe III de la directive TVA, tout en appliquant le taux normal à des dispositifs médicaux visés au point 4 de cette annexe. Ils peuvent également choisir d'appliquer un taux réduit de TVA à certains produits pharmaceutiques ou dispositifs médicaux spécifiques, parmi ceux visés auxdits points 3 et 4, tout en appliquant le taux normal à d'autres de ces produits ou dispositifs. En tout état de cause, les États membres sont tenus d'appliquer le taux normal à des produits ne figurant pas à ladite annexe.
- 27 Il en découle qu'une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui ne prévoit pas un taux réduit de TVA pour des concentrateurs d'oxygène est, en principe, compatible avec l'article 98 de la directive TVA.
- 28 Toutefois, lorsqu'un État membre fait le choix d'appliquer de manière sélective le taux réduit de TVA à certains biens ou services spécifiques figurant à l'annexe III de la directive TVA, il lui incombe de respecter le principe de neutralité fiscale (voir, en ce sens, arrêts du 3 avril 2008, *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, EU:C:2008:184, points 41 et 43, du 6 mai 2010, *Commission/France*, C-94/09, EU:C:2010:253, point 30, ainsi que du 27 février 2014, *Pro Med Logistik et Pongratz*, C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, point 45).
- 29 Dès lors, afin de répondre à la question posée, il convient de vérifier si une législation nationale telle que celle en cause au principal porte atteinte au principe de neutralité fiscale.
- 30 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que ce principe s'oppose à ce que des biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traités de manière différente du point de vue de la TVA (arrêt du 11 septembre 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, point 24 et jurisprudence citée).
- 31 Toutefois, il ressort d'une jurisprudence constante que ce principe ne permet pas d'étendre le champ d'application d'un taux réduit, en l'absence d'une disposition non équivoque (voir, notamment, arrêts du 5 mars 2015, *Commission/Luxembourg*, C-502/13, EU:C:2015:143, point 51, et du 2 juillet 2015, *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, point 37).
- 32 En effet, ledit principe est non pas une règle de droit primaire pouvant déterminer la validité d'un taux réduit, mais un principe d'interprétation qui doit être appliqué parallèlement au principe selon lequel les taux réduits sont d'interprétation stricte (voir, en ce sens, arrêt du 19 juillet 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, point 45).
- 33 En l'occurrence, il est constant entre les intéressés ayant présenté des observations devant la Cour que les concentrateurs d'oxygène en cause au principal, à la différence des bonbonnes d'oxygène, ne relèvent pas du point 3 de l'annexe III de la directive TVA, qui vise certains produits pharmaceutiques, à savoir ceux normalement utilisés pour les soins de santé, la prévention de maladies et le traitement à des fins médicales et vétérinaires. En effet, il résulte de la jurisprudence de

la Cour que cette notion de « produits pharmaceutiques », bien qu'elle ne soit pas limitée à des médicaments, n'englobe pas tout dispositif, équipement, appareil ou matériel à usage médical (voir, en ce sens, arrêt du 17 janvier 2013, Commission/Espagne, C-360/11, EU:C:2013:17, points 61 à 65)

- 34 Cette interprétation est corroborée par le point 4 de ladite annexe III, qui vise précisément des dispositifs médicaux à usage spécifique (arrêt du 17 janvier 2013, Commission/Espagne, C-360/11, EU:C:2013:17, point 64). En effet, cette disposition vise les équipements médicaux, le matériel auxiliaire et les autres appareils normalement destinés à soulager ou traiter des handicaps, uniquement lorsqu'ils sont réservés à un usage personnel et exclusif des handicapés.
- 35 Or, dans la mesure où il ne semble pas avéré que les concentrateurs d'oxygène en cause au principal soient réservés à un « usage personnel et exclusif des handicapés », ces dispositifs ne peuvent pas, non plus, relever du champ d'application de l'annexe III, point 4, de la directive TVA, ce qu'il appartient toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier.
- 36 Dans ces conditions, compte tenu de la jurisprudence rappelée au point 31 du présent arrêt, le principe de neutralité fiscale ne saurait imposer à un État membre, tel que celui en cause au principal, qui a fait usage de la possibilité qui lui est offerte d'appliquer un taux réduit de TVA à des produits spécifiques figurant à l'annexe III, point 3, de la directive TVA d'étendre ce taux réduit à des concentrateurs d'oxygène, même si ces derniers sont perçus par le consommateur comme étant semblables à des produits bénéficiant de ce taux réduit.
- 37 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive TVA et l'annexe III, points 3 et 4, de cette directive, lus à la lumière du principe de neutralité fiscale, ne s'opposent pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que le taux normal de TVA est applicable à la livraison ou à la location de concentrateurs d'oxygène, bien que cette réglementation prévoit un taux réduit de TVA applicable à la livraison de bonbonnes d'oxygène.

Sur les dépens

- 38 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 (sixième chambre) dit pour droit :

L'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, et l'annexe III, points 3 et 4, de cette directive, lus à la lumière du principe de neutralité fiscale, ne s'opposent pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que le taux normal de taxe sur la valeur ajoutée est applicable à la livraison ou à la location de concentrateurs d'oxygène, bien que cette réglementation prévoit un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée applicable à la livraison de bonbonnes d'oxygène.

Regan

Arabadjiev

Fernlund

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 9 mars 2017.

Le greffier
A. Calot Escobar

Le président de la VIème
chambre
E. Regan