



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

18 septembre 2019 \*

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Système commun de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 132, paragraphe 1, sous b) et c) – Exonérations – Hospitalisation et soins médicaux – Prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales – Absence de rapport de confiance entre le prestataire de soins et le patient »

Dans l'affaire C-700/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), par décision du 11 octobre 2017, parvenue à la Cour le 14 décembre 2017, dans la procédure

**Finanzamt Kyritz**

contre

**Wolf-Henning Peters,**

LA COUR (sixième chambre),

composée de M<sup>me</sup> C. Toader, présidente de chambre, MM. L. Bay Larsen (rapporteur) et M. Safjan, juges,

avocat général : M. M. Szpunar,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour le gouvernement allemand, initialement par MM. T. Henze et R. Kanitz, puis par M. R. Kanitz, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M. B.-R. Killmann et M<sup>me</sup> J. Jokubauskaitė, en qualité d'agents,

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

rend le présent

\* Langue de procédure : l'allemand.

## 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 2006, L 347, p. 1).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Finanzamt Kyritz (bureau des impôts de Kyritz, Allemagne, ci-après le « bureau des impôts ») à M. Wolf-Henning Peters au sujet du refus d'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) les prestations de soins effectuées par ce dernier en tant que médecin spécialiste en chimie clinique et en diagnostic de laboratoire.

## Le cadre juridique

### *La directive 2006/112*

- 3 Le considérant 7 de la directive 2006/112 énonce :

« Le système commun de TVA devrait, même si les taux et les exonérations ne sont pas complètement harmonisés, aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens que sur le territoire de chaque État membre les biens et les services semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution. »
- 4 L'article 132, paragraphe 1, de cette directive est libellé comme suit :

« 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 ;

[...] »
- 5 L'article 133 de ladite directive prévoit :

« Les États membres peuvent subordonner, au cas par cas, l'octroi, à des organismes autres que ceux de droit public, de chacune des exonérations prévues à l'article 132, paragraphe 1, points b), g), h), i), l), m) et n), au respect de l'une ou plusieurs des conditions suivantes :

a) les organismes en question ne doivent pas avoir pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations fournies ;

b) ces organismes doivent être gérés et administrés à titre essentiellement bénévole par des personnes n'ayant, par elles-mêmes ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation ;

- c) ces organismes doivent pratiquer des prix homologués par les autorités publiques ou n'excédant pas de tels prix ou, pour les opérations non susceptibles d'homologation des prix, des prix inférieurs à ceux exigés pour des opérations analogues par des entreprises commerciales soumises à la TVA ;
- d) les exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la TVA.

[...] »

### ***Le droit allemand***

- 6 L'article 4 de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), du 21 février 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), telle que modifiée par la loi du 19 décembre 2008 (BGBl. 2008 I, p. 2794) (ci-après l'« UStG »), dispose :

« Parmi les opérations visées à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point 1, sont exonérés :

[...]

- 14) a) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice de la profession de médecin, dentiste, guérisseur, physiothérapeute, sage-femme, ou de toute autre activité professionnelle médicale analogue. [...]

[...]

- b) l'hospitalisation et les soins médicaux, y compris le diagnostic, les examens médicaux, la prévention, la révalidation, l'aide à l'accouchement et les prestations d'hospice ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public. Les prestations visées dans la première phrase sont également exonérées lorsqu'elles sont fournies par

[...]

- bb) des centres de soins médicaux et de diagnostic qui participent au système de soins conventionnés prévu à l'article 95 du cinquième livre du Sozialgesetzbuch [(code de la sécurité sociale)] ou qui relèvent des dispositions de l'article 115 du cinquième livre du code de la sécurité sociale,

[...]

et qu'il s'agit, de par leur nature, de prestations qui se rapportent respectivement à l'autorisation, au contrat ou aux dispositions, prévus dans le code de la sécurité sociale [...] »

### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

- 7 M. Peters est un médecin spécialiste en chimie clinique et en diagnostic de laboratoire.
- 8 Au cours des exercices fiscaux 2009 à 2012, il a fourni des prestations de soins au service de LADR Medizinisches Versorgungszentrum Wittstock GmbH, société de laboratoire effectuant des prestations de laboratoire pour des médecins exerçant en cabinet médical, des cliniques de réadaptation, des services de santé publique et des hôpitaux.

- 9 Il a reçu de cette dernière une rétribution mensuelle de 6 000 euros pour ces prestations, lesquelles comprenaient notamment la réalisation d'analyses ayant pour objet des diagnostics précis de médecin de laboratoire ainsi qu'un support médical dans le cadre de mesures de médecine transfusionnelle dans des situations thérapeutiques concrètes.
- 10 M. Peters n'a pas fait de déclaration de taxe sur le chiffre d'affaires pour les exercices fiscaux concernés, en estimant que lesdites prestations étaient exonérées de cette taxe en vertu de l'article 4, point 14, sous a), première phrase, de l'UStG.
- 11 Le bureau des impôts a, en revanche, considéré que les mêmes prestations étaient imposables. Cette décision était motivée par le constat selon lequel l'exonération prévue à l'article 4, point 14, sous a), première phrase, de l'UStG est subordonnée à la condition qu'il existe un rapport de confiance entre le médecin et la personne soignée, une condition qui ferait défaut s'agissant des prestations de chimiste clinicien et de médecin de laboratoire. Il a donc émis des avis de taxation forfaitaire relatifs à la taxe sur le chiffre d'affaires sur la base des honoraires nets reçus par M. Peters pour les exercices fiscaux concernés.
- 12 Par décision du 2 décembre 2013, le bureau des impôts a rejeté les réclamations introduites par M. Peters contre ces avis.
- 13 M. Peters a introduit un recours contre cette décision devant le Finanzgericht Berlin-Brandenburg (tribunal des finances de Berlin-Brandebourg, Allemagne), qui a fait droit à son recours et qui a modifié les avis de taxation litigieux, en considérant que l'exonération prévue à l'article 4, point 14, sous a), première phrase, de l'UStG n'exige pas l'existence d'un rapport de confiance entre le médecin et la personne soignée.
- 14 Le bureau des impôts a formé un recours en *Revision* devant la juridiction de renvoi.
- 15 Cette juridiction estime que l'élément du rapport de confiance n'a pas une importance décisive pour le lieu de la prestation qui détermine, selon la jurisprudence de la Cour, la distinction entre les cas d'exonération prévus à l'article 132, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive 2006/112. Par ailleurs, selon la juridiction de renvoi, l'existence d'un rapport de confiance entre le médecin et le patient n'est pas une condition nécessaire pour l'exonération d'une activité dans le cadre d'une prestation de soins au sens de la disposition de droit allemand transposant l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive, un tel rapport de confiance ne constituant qu'un cas d'application typique de cette exonération.
- 16 C'est dans ce contexte que le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
  - « 1) L'exonération des soins à la personne dispensés par un médecin spécialiste en chimie clinique et en diagnostic de laboratoire s'apprécie-t-elle, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, au regard de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive [2006/112] ou au regard de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de cette directive ?
  - 2) L'applicabilité de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive [2006/112] – dans l'hypothèse où cette dernière disposition serait applicable – exige-t-elle un rapport de confiance entre le médecin et la personne soignée ? »

## Sur les questions préjudicielles

### *Sur la première question*

- 17 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 132, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que des prestations de soins telles que celles en cause au principal, qui sont fournies par un médecin spécialiste en chimie clinique et en diagnostic de laboratoire, sont susceptibles de relever de l'exonération de la TVA visée à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive.
- 18 Il convient d'emblée de relever que l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »), et l'article 132, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive 2006/112, dont la rédaction est, en substance, identique, doivent être interprétés de la même manière et que, partant, la jurisprudence de la Cour relative à la première de ces dispositions se prête à servir de fondement pour interpréter la seconde (voir, en ce sens, arrêt du 10 juin 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, point 27).
- 19 Selon l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112, 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. Quant à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive, il prévoit l'exonération des 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.
- 20 Il ressort de la jurisprudence de la Cour que les notions de « soins médicaux », figurant à l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112, et de « prestations de soins à la personne », au sens de 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 (arrêt du 2 juillet 2015, *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, point 20 et jurisprudence citée).
- 21 Il importe également de relever que le critère à prendre en considération pour délimiter le champ d'application des deux cas d'exonération prévus par lesdites dispositions est moins lié à la nature de la prestation qu'au lieu de la fourniture de celle-ci. En effet, l'article 132, paragraphe 1, sous b), de ladite directive vise des prestations accomplies dans le milieu hospitalier alors que l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la même directive vise des prestations 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 8 juin 2006, *L.u.P.*, C-106/05, EU:C:2006:380, point 22, et du 2 juillet 2015, *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, point 19).
- 22 Il ressort de la décision de renvoi que la première question préjudicielle vise des prestations de soins, ce qui implique que ces prestations peuvent relever de la notion de « soins médicaux », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112, ou de la notion de « prestations de soins à la personne », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive.
- 23 En ce qui concerne l'application de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de ladite directive à de telles prestations, la Cour a déjà jugé qu'un laboratoire ou une entité individualisée accomplissant une fonction comparable sont susceptibles de constituer un établissement « de même nature » que les

« établissements hospitaliers » et les « centres de soins médicaux et de diagnostic », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 (voir, en ce sens, arrêt du 2 juillet 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, point 35 et jurisprudence citée).

- 24 Cela étant, afin d'apprécier si des prestations de soins sont exonérées de la TVA au titre de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de cette directive, il y a lieu de tenir compte de toutes les exigences posées à cette disposition ainsi qu'à d'autres dispositions pertinentes du titre IX, chapitres 1 et 2, de ladite directive (voir, en ce sens, arrêt du 21 mars 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, point 37 et jurisprudence citée).
- 25 En outre, l'article 133 de la directive 2006/112 permet aux États membres de subordonner l'octroi de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous b), de cette directive à des organismes autres que ceux de droit public au respect de l'une ou de plusieurs des conditions qui y sont mentionnées.
- 26 Dans ce contexte, la juridiction de renvoi s'interroge, plus précisément, sur la possibilité d'envisager l'applicabilité de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 à des prestations telles que celles en cause au principal, dans l'hypothèse où elle devrait parvenir à la conclusion que ces prestations ne répondraient pas à l'ensemble des conditions d'application de l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous b), de cette directive.
- 27 Il importe de préciser, à cet égard, que des prestations de soins qui ne répondraient pas à toutes les exigences posées pour bénéficier de l'exonération de la TVA prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous b), de ladite directive ne sont pas exclues, par principe, de celle prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la même directive.
- 28 En effet, il ne ressort aucunement du texte de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 que cette disposition aurait vocation à limiter la portée de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive, lequel vise, ainsi qu'il a été rappelé au point 21 du présent arrêt, les prestations de soins effectuées, en dehors des structures relevant de l'article 132, paragraphe 1, sous b), de ladite directive, dans le cadre de l'exercice de professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par les États membres.
- 29 La Cour a d'ailleurs précisé, s'agissant d'analyses médicales prescrites par des médecins généralistes, que le principe de neutralité fiscale ne serait pas respecté si de telles prestations étaient soumises à un régime de TVA différent selon le lieu où elles sont effectuées alors que leur qualité est équivalente compte tenu de la formation des prestataires concernés (voir, en ce sens, arrêt du 8 juin 2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, point 32).
- 30 Au vu de ce qui précède, il convient de répondre à la première question que l'article 132, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que des prestations de soins telles que celles en cause au principal, qui sont fournies par un médecin spécialiste en chimie clinique et en diagnostic de laboratoire, sont susceptibles de relever de l'exonération de la TVA visée à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive si elles ne répondent pas à l'ensemble des conditions d'application de l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous b), de ladite directive.

### *Sur la seconde question*

- 31 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que l'exonération de la TVA qu'il prévoit est soumise à la condition que la prestation de soins concernée soit fournie dans le cadre d'un rapport de confiance entre le patient et le prestataire de soins.

- 32 Il convient de relever, à cet égard, qu'il découle d'une interprétation littérale de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive qu'une prestation doit être exonérée si elle satisfait à deux conditions, à savoir, d'une part, constituer une prestation de soins à la personne et, d'autre part, être effectuée dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné (voir, en ce sens, arrêts du 10 septembre 2002, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, point 27, ainsi que du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, EU:C:2006:257, point 23).
- 33 Il ne ressort donc aucunement du libellé de cette disposition que celle-ci exige, pour que des prestations de soins à la personne soient exonérées, qu'elles soient fournies dans le cadre d'un rapport de confiance entre le prestataire de soins et la personne soignée.
- 34 L'ajout d'une telle condition ne se justifie d'ailleurs pas au regard de l'objectif poursuivi par ladite disposition de réduire le coût des soins de santé et de rendre ces soins plus accessibles aux particuliers (voir, en ce sens, arrêt du 13 mars 2014, *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, point 28 et jurisprudence citée), dans la mesure où lesdits soins présentent un niveau de qualité suffisant (voir, en ce sens, arrêt du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, EU:C:2006:257, point 37), sans que l'existence d'un rapport de confiance entre le patient et le prestataire de soins revête, à cet égard, un caractère décisif.
- 35 Certes, la Cour a jugé que, par opposition à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de cette directive s'applique à des prestations effectuées en dehors d'organismes hospitaliers et dans le cadre d'un rapport de confiance entre le patient et le prestataire de soins, rapport qui normalement se déroule dans le cabinet professionnel de ce prestataire (voir, en ce sens, arrêts du 23 février 1988, *Commission/Royaume-Uni*, 353/85, EU:C:1988:82, point 33, et du 10 septembre 2002, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, point 35).
- 36 Toutefois, il ne saurait découler de ces constatations que l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 ne s'applique qu'aux prestations de soins à la personne fournies dans le cadre d'un rapport de confiance entre le prestataire de soins et la personne soignée.
- 37 En effet, il convient de relever que lesdites constatations visaient simplement à souligner l'opposition entre cette disposition et l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive en relation avec la délimitation du champ d'application des deux cas d'exonération prévus par ces dispositions.
- 38 Ainsi, au point 33 de l'arrêt du 23 février 1988, *Commission/Royaume-Uni* (353/85, EU:C:1988:82), c'est en vue de répondre à l'argument soulevé par le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord tiré du parallélisme entre l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive et l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de celle-ci que la Cour a mis en avant l'importance du rapport de confiance entre le patient et le prestataire de soins pour conclure que, à part les petites fournitures qui sont strictement nécessaires au moment de la prestation de soins à la personne, la livraison des médicaments et des autres biens est matériellement et économiquement dissociable de la prestation de services visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de cette directive.
- 39 De manière similaire, l'existence d'un rapport de confiance entre le patient et le prestataire de soins a été évoquée par la Cour au point 35 de l'arrêt du 10 septembre 2002, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473), afin de souligner l'opposition entre les deux cas d'exonération prévus à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive s'agissant du lieu où les prestations doivent être fournies, en illustrant le cadre dans lequel les prestations visées à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de cette directive sont généralement fournies.

- 40 À cet égard, au point 36 de cet arrêt, la Cour a précisé que l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive exonère l'ensemble des prestations accomplies dans le milieu hospitalier alors que l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de cette directive entend exonérer les 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.
- 41 En outre, si la Cour a énuméré, au point 27 dudit arrêt, les conditions auxquelles est soumise l'exonération visée à cette disposition, elle ne s'est pas référée, à cet égard, à l'existence d'un rapport de confiance entre le patient et le prestataire de soins.
- 42 Il s'ensuit qu'il convient de répondre à la seconde question que l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que l'exonération de la TVA qu'il prévoit n'est pas soumise à la condition que la prestation de soins concernée soit fournie dans le cadre d'un rapport de confiance entre le patient et le prestataire de soins.

### **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 (sixième chambre) dit pour droit :

- 1) **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 soins telles que celles en cause au principal, qui sont fournies par un médecin spécialiste en chimie clinique et en diagnostic de laboratoire, sont susceptibles de relever de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée visée à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de cette directive si elles ne répondent pas à l'ensemble des conditions d'application de l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous b), de ladite directive.**
- 2) **L'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée qu'il prévoit n'est pas soumise à la condition que la prestation de soins concernée soit fournie dans le cadre d'un rapport de confiance entre le patient et le prestataire de soins.**

Signatures