



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

27 juin 2019*

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 132, paragraphe 1, sous c) – Exonérations – Professions médicales et paramédicales – Chiropraxie et ostéopathie – Article 98 – Annexe III, points 3 et 4 – Médicaments et dispositifs médicaux – Taux réduit – Fourniture dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation thérapeutique – Taux normal – Fourniture dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation esthétique – Principe de neutralité fiscale – Maintien des effets d'une réglementation nationale incompatible avec le droit de l'Union »

Dans l'affaire C-597/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Grondwettelijk Hof (Cour constitutionnelle, Belgique), par décision du 28 septembre 2017, parvenue à la Cour le 16 octobre 2017, dans la procédure

Belgisch Syndicaat van Chiropraxie et Bart Vandendries,

Belgische Unie van Osteopaten e.a.,

Plast.Surg. BVBA e.a.,

Belgian Society for Private Clinics VZW e.a.

contre

Ministerraad,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M^{me} C. Toader, présidente de chambre, MM. L. Bay Larsen (rapporteur) et M. Safjan, juges,

avocat général : M. E. Tanchev,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour le Belgisch Syndicaat van Chiropraxie et Bart Vandendries, par M^{es} E. Maes et M. Denef, advocaten,

* Langue de procédure : le néerlandais.

- pour le Belgische Unie van Osteopaten e.a., par M^{es} B. Hermans et J. Bosquet, advocaten, ainsi que par M^e H. Van den Keybus, avocate,
- pour Plast.Surg. BVBA e.a., par M^e T. De Gendt, advocaat,
- pour le gouvernement belge, par MM. J.-C. Halleux et P. Cottin ainsi que par M^{me} C. Pochet, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement français, par M. D. Colas ainsi que par M^{mes} E. de Moustier et A. Alidière, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par M^{me} J. Jokubauskaitė et M. P. Vanden Heede, 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 98, de l’article 132, paragraphe 1, sous b), c) et e), de l’article 134 et de l’annexe III, points 3 et 4, 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 Belgisch Syndicaat van Chiropraxie et Bart Vandendries, le Belgische Unie van Osteopaten e.a., Plast.Surg. BVBA e.a. et Belgian Society for Private Clinics VZW e.a. au Ministerraad (Conseil des ministres, Belgique) au sujet d’une demande d’annulation de dispositions de droit belge relatives aux modalités de l’application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) aux prestations de soins ainsi qu’aux livraisons de médicaments et de dispositifs médicaux.

Le cadre juridique

La directive 2006/112

- 3 L’article 96 de la directive 2006/112 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. »

- 4 Aux termes de l’article 98 de cette directive :

« 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.

[...] »

5 L'article 132, paragraphe 1, de ladite 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 ;

[...]

e) les prestations de services effectuées dans le cadre de leur profession par les mécaniciens-dentistes, ainsi que les fournitures de prothèses dentaires effectuées par les dentistes et les mécaniciens-dentistes ;

[...] »

6 L'article 134 de la même directive prévoit :

« 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. »

7 L'annexe III de la directive 2006/112, intitulée « Liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits visés à l'article 98 », mentionne, à son point 3, « 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 ».

8 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 de sièges d'enfant pour voitures automobiles ».

Le droit belge

- 9 L'article 110 de la wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (loi relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat), du 26 décembre 2015 (*Belgisch Staatsblad*, 30 décembre 2015, p. 80634, ci-après la « loi du 26 décembre 2015 »), dispose :

« À l'article 44 du code de la taxe sur la valeur ajoutée, remplacé par la loi du 28 décembre 1992 et modifié en dernier lieu par la loi du 12 mai 2014, les modifications suivantes sont apportées :

- a) le paragraphe 1 est remplacé par ce qui suit :

“§ 1 Sont exemptées de la taxe, les prestations de services effectuées dans l'exercice de leur activité habituelle par les personnes suivantes :

- 1° les médecins, les dentistes et les kinésithérapeutes.

L'exemption visée au 1° ne vise pas les prestations de services effectuées par des médecins ayant pour objet des interventions et traitements à vocation esthétique :

- a) lorsque ces interventions et traitements ne sont pas repris dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité ;
b) lorsque ces interventions et traitements, bien que repris dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité, ne répondent pas aux conditions pour donner droit à un remboursement conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités ;
2° les sages-femmes, les infirmiers et les aides-soignants ;
3° les praticiens d'une profession paramédicale reconnue et réglementée, concernant leurs prestations de nature paramédicale qui sont reprises dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité.” ;

- b) dans le paragraphe 2, le 1° est remplacé par ce qui suit :

“1° a) l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués dans l'exercice de leur activité habituelle par les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et les dispensaires.

Sont exclus de l'exemption visée au a), l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées qui concernent les interventions et traitements visés au paragraphe 1, 1°, deuxième alinéa ;

- b) les transports de malades et de blessés par des moyens de transport spécialement équipés à ces fins ;” . »

- 10 La juridiction de renvoi précise que, en vertu de l'article 1^{er}, deuxième alinéa, sous a), du koninklijk besluit nr. 20 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekrachtigt (arrêté royal n° 20 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux), du 20 juillet 1970 (*Belgisch Staatsblad*, 31 juillet 1970, p. 7920), les médicaments et les dispositifs médicaux sont normalement soumis en Belgique au taux réduit de TVA de 6 %.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 11 Des chiropracteurs, des ostéopathes, des chirurgiens plastiques et certaines unions professionnelles ont introduit devant la juridiction de renvoi, aux mois de mai et de juin 2016, des recours tendant, notamment, à l'annulation de l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015.

- 12 Les recours introduits par des chiropracteurs, des ostéopathes et certaines de leurs unions professionnelles se fondent, notamment, sur une violation alléguée de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112. Ils estiment que l'article 110 de ladite loi est incompatible avec cette disposition en tant qu'il réserve, sans justification raisonnable, l'exonération de la TVA qu'il prévoit aux praticiens d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, statut dont ne bénéficient pas, en vertu du droit belge, les professions de chiropracteur et d'ostéopathe.
- 13 S'agissant des recours introduits par des chirurgiens plastiques, ils se fondent, notamment, sur l'existence, en droit belge, d'une différence de traitement injustifiée entre les médicaments ou les dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'interventions et de traitements à vocation esthétique et ceux fournis dans le cadre d'interventions et de traitements à vocation thérapeutique, dès lors que seuls les seconds seraient soumis à un taux réduit de TVA.
- 14 La juridiction de renvoi indique, par ailleurs, que le Conseil des ministres lui a demandé, à titre subsidiaire, de maintenir, de manière transitoire, les effets des dispositions qu'elle déciderait, le cas échéant, d'annuler, afin de permettre au législateur belge de mettre la réglementation nationale en cause au principal en conformité avec la directive 2006/112.
- 15 Il ressort de la décision de renvoi que cette demande est fondée, d'une part, sur les problèmes budgétaires et administratifs ainsi que l'insécurité juridique pour les destinataires des services concernés qu'entraînerait l'annulation des dispositions en cause au principal avec un effet rétroactif et, d'autre part, sur la violation de cette directive qu'entraînerait l'application du régime en vigueur avant l'adoption de la loi du 26 décembre 2015.
- 16 C'est dans ce contexte que le Grondwettelijk Hof (Cour constitutionnelle, Belgique) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
 - « 1) L'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive [2006/112] doit-il être interprété en ce sens qu'il réserve, aussi bien pour les pratiques conventionnelles que non conventionnelles, l'exonération qu'il vise aux praticiens d'une profession médicale ou paramédicale qui sont soumis à la législation nationale relative aux professions des soins de santé et qui satisfont aux exigences fixées par cette législation nationale et qu'en soient exclues les personnes qui ne remplissent pas ces conditions mais qui sont affiliées à une association professionnelle de chiropracteurs ou d'ostéopathes et satisfont aux critères fixés par cette association ?
 - 2) L'article 132, paragraphe 1, sous b), c) et e), l'article 134 et l'article 98 de la directive [2006/112], combinés avec l'annexe III, points 3 et 4, de cette directive, notamment au regard du principe de neutralité fiscale, doivent-ils être interprétés en ce sens :
 - a) qu'ils font obstacle à ce qu'une disposition nationale qui prévoit un taux réduit de TVA soit applicable aux médicaments et aux dispositifs médicaux qui sont fournis dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement à vocation thérapeutique, alors que les médicaments et les dispositifs médicaux qui sont fournis dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement à vocation purement esthétique et qui y sont étroitement liés sont assujettis au taux normal de TVA ;
 - b) ou qu'ils autorisent ou imposent l'égalité de traitement des deux cas précités ?
 - 3) Appartient-il à la Cour [constitutionnelle] de maintenir provisoirement les effets des dispositions à annuler [en raison de leur incompatibilité déjà constatée avec la directive 2006/112], de même que ceux des dispositions qui devraient, le cas échéant, être annulées entièrement ou partiellement, s'il découlait de la réponse à la première ou à la deuxième question [...] qu'elles sont contraires au droit de l'Union européenne, et ce afin de permettre au législateur [national] de les mettre en conformité avec ce droit ? »

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 c), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il réserve l'application de l'exonération qu'il prévoit aux prestations effectuées par des praticiens d'une profession médicale ou paramédicale réglementée par la législation de l'État membre concerné.
- 18 Il convient d'emblée de relever que l'article 13, A, paragraphe 1, sous 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), et l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 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 Il découle d'une interprétation littérale de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 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).
- 20 Il ressort de la décision de renvoi que les praticiens relevant des professions en cause au principal procèdent bien à des prestations de soins à la personne, dès lors qu'ils proposent des traitements qui sont menés dans le but de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé.
- 21 Dans ce contexte, la question posée vise uniquement à préciser la portée de la seconde condition mentionnée au point 19 du présent arrêt, en déterminant si seules les professions réglementées par la législation de l'État membre concerné peuvent être considérées comme constituant des « professions médicales et paramédicales », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112.
- 22 À cet égard, il importe de relever que, si cette condition implique de réserver l'exonération qu'elle prévoit à certaines professions spécifiques, il ne ressort pas du texte de cette disposition que le législateur de l'Union ait entendu imposer aux États membres concernés de réserver le bénéfice de cette exonération aux seules professions qui sont réglementées par leur législation.
- 23 En effet, il ressort du libellé même de ladite disposition que celle-ci ne définit pas elle-même la notion de « professions médicales et paramédicales », mais qu'elle renvoie, sur ce point, à la définition qui est retenue par le droit interne des États membres (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 28).
- 24 Dans ces conditions, les États membres disposent, en vue notamment d'assurer une application correcte et simple de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, d'un pouvoir d'appréciation pour définir les professions dans le cadre de l'exercice desquelles les prestations de soins à la personne sont exonérées de la TVA et, en particulier, pour déterminer quelles qualifications sont requises pour exercer ces professions (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, points 29, 30 et 32).

- 25 Ce pouvoir d'appréciation n'est toutefois pas illimité, en ce que les États membres doivent tenir compte, d'une part, de l'objectif poursuivi par cette disposition, qui est de garantir que l'exonération s'applique uniquement aux prestations de soins à la personne qui sont fournies par des prestataires possédant les qualifications professionnelles requises, et, d'autre part, du principe de neutralité fiscale (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, points 31, 36 et 37).
- 26 Les États membres doivent ainsi, en premier lieu, garantir le respect de cet objectif en s'assurant que l'exonération prévue à ladite disposition s'applique uniquement à des prestations de soins à la personne présentant 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).
- 27 S'il appartient aux États membres de vérifier que les prestataires de soins concernés disposent des qualifications professionnelles requises à cette fin (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, points 37 et 38), cette exigence n'implique pas nécessairement que ces prestataires exercent une profession réglementée par la législation de l'État membre concerné, dans la mesure où d'autres modes efficaces de contrôle de leurs qualifications professionnelles peuvent être envisagés, en fonction de l'organisation des professions médicales et paramédicales dans cet État membre.
- 28 En second lieu, les États membres doivent respecter le principe de neutralité fiscale, lequel s'oppose à ce que des prestations semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (arrêt du 27 avril 2006, Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 et C-444/04, EU:C:2006:257, point 39 et jurisprudence citée).
- 29 Or, cette exigence n'implique pas non plus que le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 soit forcément réservé à des praticiens d'une profession réglementée par la législation de l'État membre concerné, dès lors qu'il ne saurait être exclu, de manière générale et absolue, que des praticiens ne relevant pas d'une telle profession puissent disposer des qualifications nécessaires pour assurer des soins d'une qualité suffisante pour être considérés comme semblables à ceux proposés par les membres d'une telle profession, notamment s'ils ont suivi une formation proposée par un établissement d'enseignement reconnu par cet État membre.
- 30 Il ressort, en outre, de la jurisprudence de la Cour que le cadre réglementaire de l'État membre concerné ne constitue qu'un élément parmi d'autres devant être pris en compte en vue de déterminer si un assujetti possède les qualifications professionnelles requises pour se voir appliquer cette exonération (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, points 46 et 50), ce qui implique que l'appartenance des prestataires de soins à une profession réglementée ne saurait constituer une condition qui devrait nécessairement être imposée par les États membres à cette fin.
- 31 Par conséquent, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il ne réserve pas l'application de l'exonération qu'il prévoit aux prestations effectuées par des praticiens d'une profession médicale ou paramédicale réglementée par la législation de l'État membre concerné.

Sur la deuxième question

Sur la recevabilité

- 32 Le gouvernement belge soutient que la deuxième question est dénuée de tout objet et qu'elle n'appelle, dès lors, pas de réponse. En effet, la réglementation belge ne ferait pas varier le taux de TVA applicable aux médicaments et aux dispositifs médicaux en fonction de leur utilisation et ne prévoirait donc pas une application de taux différents lorsqu'ils sont fournis dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation thérapeutique plutôt que dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation esthétique.
- 33 À cet égard, il ressort de la décision de renvoi que, selon la juridiction de renvoi, la réglementation belge en cause au principal pourrait faire l'objet de plusieurs interprétations. Dans ce contexte, la deuxième question vise notamment à déterminer s'il y a lieu d'écarter, en vertu du droit de l'Union, l'interprétation de cette réglementation selon laquelle des taux différents de TVA devraient être appliqués aux médicaments et aux dispositifs médicaux en fonction de leur utilisation.
- 34 Partant, si le gouvernement belge estime qu'une telle interprétation de ladite réglementation est en tout état de cause exclue, il apparaît que cet argument repose sur une interprétation du droit national différente de celle retenue par la juridiction du renvoi.
- 35 Or, il découle d'une jurisprudence constante de la Cour qu'il lui appartient, dans le cadre du système de coopération judiciaire établi à l'article 267 TFUE, non pas de se prononcer sur l'interprétation des dispositions nationales ni de juger ou de vérifier si l'interprétation qu'en donne la juridiction de renvoi est correcte (arrêt du 26 mars 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, point 51 et jurisprudence citée), mais de prendre en compte, dans le cadre de la répartition des compétences entre cette dernière et les juridictions nationales, le contexte factuel et réglementaire, tel que défini par la décision de renvoi, dans lequel s'insèrent les questions préjudicielles (voir, en ce sens, arrêt du 15 avril 2010, Fundación Gala-Salvador Dalí et VEGAP, C-518/08, EU:C:2010:191, point 21).
- 36 Il s'ensuit qu'il convient de déclarer recevable la deuxième question.

Sur le fond

- 37 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 98, l'article 132, paragraphe 1, sous b), c) et e), et l'article 134 de la directive 2006/112, lus en combinaison avec l'annexe III, points 3 et 4, de cette directive, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui opère une différence de traitement entre les médicaments et les dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation thérapeutique, d'une part, et les médicaments et les dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation exclusivement esthétique, d'autre part, en excluant ces derniers du bénéfice du taux réduit de TVA applicable aux premiers.
- 38 À titre liminaire, il y a lieu de relever que, si les termes de la deuxième question visent, notamment, les articles 132 et 134 de la directive 2006/112, les motifs de la décision de renvoi relatifs à cette question ne se réfèrent pas à ces dispositions et indiquent, au contraire, que ladite question a pour seul objet de préciser si le droit de l'Union exclut que certains médicaments et certains dispositifs médicaux puissent se voir appliquer le taux normal de TVA en étant exclus du taux réduit de TVA prévu à l'article 98 de cette directive, lu en combinaison avec l'annexe III, points 3 et 4, de celle-ci, lorsqu'un État membre a fait le choix d'appliquer ce taux réduit à d'autres médicaments et à d'autres dispositifs médicaux.

- 39 Dans ces conditions, il convient de répondre à la deuxième question en se référant à l'article 98 de la directive 2006/112, la réponse à cette question étant sans préjudice de l'application éventuelle du régime d'exonération de la TVA imposé à l'article 132, paragraphe 1, sous b), de cette directive aux médicaments et aux dispositifs médicaux qui sont indispensables aux opérations visées à cette disposition et de celle du régime d'exonération résultant de l'article 132, paragraphe 1, sous c) et e), de ladite directive pour les médicaments et pour les dispositifs médicaux qui sont strictement nécessaires au moment des prestations couvertes par ces dispositions (voir, en ce sens, arrêt du 13 mars 2014, *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, point 34).
- 40 En ce qui concerne les médicaments et les dispositifs médicaux qui ne sont pas couverts par de tels régimes d'exonération, il importe de rappeler que, selon l'article 96 de la directive 2006/112, le même taux de TVA, à savoir le taux normal fixé par chaque État membre, est en principe applicable aux livraisons de biens et aux prestations de services (voir, en ce sens, arrêt du 9 mars 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, point 20 et jurisprudence citée).
- 41 Par dérogation à ce principe, l'article 98 de cette directive prévoit la possibilité d'appliquer des taux réduits de TVA aux catégories de livraisons de biens et de prestations de services figurant à l'annexe III de ladite directive (voir, en ce sens, arrêts du 9 mars 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, point 21, et du 9 novembre 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, point 22).
- 42 Ce régime dérogatoire est applicable, s'agissant des médicaments et des dispositifs médicaux, aux biens répondant aux conditions substantielles énoncées à cette annexe, points 3 ou 4.
- 43 Il importe à cet égard de relever que, si le point 3 de ladite annexe ne vise les produits pharmaceutiques que pour autant que ceux-ci sont normalement utilisés pour les soins de santé, la prévention des maladies et le traitement à des fins médicales et vétérinaires, cette condition n'est pas, en tant que telle, de nature à impliquer que les médicaments fournis dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation exclusivement esthétique ne peuvent pas bénéficier d'un taux réduit de TVA, dès lors que ladite condition se réfère à l'utilisation normale des produits qu'elle vise et non à leur utilisation concrète.
- 44 À cet égard, il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour que le législateur de l'Union a uniquement prévu la faculté, pour les États membres, d'appliquer un taux réduit de TVA aux livraisons de biens et aux prestations de services inclus dans les catégories de l'annexe III de la directive 2006/112 et, partant, qu'il appartient aux États membres de déterminer plus précisément, parmi ces livraisons de biens et ces prestations de services, celles auxquelles le taux réduit s'applique (voir, en ce sens, arrêts du 11 septembre 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, point 23, et du 9 novembre 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, point 23).
- 45 Par conséquent, les États membres peuvent choisir d'appliquer un taux réduit de TVA à certains produits pharmaceutiques ou dispositifs médicaux spécifiques, parmi ceux visés à l'annexe III, points 3 et 4, de cette directive, tout en appliquant le taux normal à d'autres de ces produits ou dispositifs (voir, en ce sens, arrêt du 9 mars 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, point 26).
- 46 Toutefois, lorsqu'un État membre fait le choix d'appliquer de manière sélective le taux réduit de TVA à certaines livraisons de biens ou prestations de services spécifiques figurant à l'annexe III de ladite directive, il lui incombe de respecter le principe de neutralité fiscale (arrêt du 9 mars 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, point 28 et jurisprudence citée).
- 47 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 (arrêts du 11 septembre 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, point 24, et du 9 mars 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, point 30).

- 48 Afin de déterminer si des biens ou des prestations de services sont semblables, il convient de tenir principalement compte du point de vue du consommateur moyen. Des biens ou des prestations de services sont semblables lorsqu'ils présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins auprès du consommateur, en fonction d'un critère de comparabilité dans l'utilisation, et lorsque les différences existantes n'influent pas de manière considérable sur la décision du consommateur moyen de recourir à l'un ou à l'autre desdits biens ou prestations de services (arrêts du 11 septembre 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, point 25, et du 9 novembre 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, point 31).
- 49 Dans ce contexte, il importe de relever que la Cour a déjà jugé, d'une part, que tous les médicaments ne devaient pas nécessairement être considérés comme semblables aux fins de l'application du principe de neutralité (voir, en ce sens, arrêt du 3 mai 2001, Commission/France, C-481/98, EU:C:2001:237, point 30) et, d'autre part, que l'usage concret auquel des livraisons de biens sont destinées est susceptible d'être pris en considération pour apprécier si ces livraisons sont semblables du point de vue du consommateur moyen (voir, en ce sens, arrêt du 3 mars 2011, Commission/Pays-Bas, C-41/09, EU:C:2011:108, point 66).
- 50 En l'occurrence, la réglementation en cause au principal prévoit, selon la juridiction de renvoi, un traitement différent des médicaments et des dispositifs médicaux fournis dans le cadre de traitements à vocation thérapeutique et des médicaments et des dispositifs médicaux fournis dans le cadre de traitements à vocation esthétique. Or, il convient de constater que l'usage à vocation thérapeutique et l'usage à vocation esthétique représentent deux types d'usages concrets clairement séparés, qui ne répondent pas au même besoin du point de vue du consommateur moyen.
- 51 Dans ce contexte, il y a lieu de considérer qu'une réglementation telle que celle visée par la juridiction de renvoi opère une différence entre deux catégories de médicaments ou de dispositifs médicaux qui n'apparaissent pas semblables aux fins de l'application du principe de neutralité fiscale.
- 52 Au vu de ce qui précède, il convient de répondre à la deuxième question que l'article 98 de la directive 2006/112, lu en combinaison avec l'annexe III, points 3 et 4, de cette directive, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui opère une différence de traitement entre les médicaments et les dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation thérapeutique, d'une part, et les médicaments et les dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation exclusivement esthétique, d'autre part, en excluant ces derniers du bénéfice du taux réduit de TVA applicable aux premiers.

Sur la troisième question

- 53 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, une juridiction nationale peut faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour maintenir provisoirement l'effet de dispositions nationales qu'elle a jugées incompatibles avec la directive 2006/112 jusqu'à leur mise en conformité avec cette directive, en vue, d'une part, de limiter les risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de cette annulation et, d'autre part, d'éviter l'application d'un régime national antérieur à ces dispositions incompatible avec ladite directive.
- 54 Il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour que, en vertu du principe de coopération loyale prévu à l'article 4, paragraphe 3, TUE, les États membres sont tenus d'effacer les conséquences illicites d'une violation du droit de l'Union et qu'une telle obligation incombe, dans le cadre de ses compétences, à chaque organe de l'État membre concerné (voir, en ce sens, arrêts du 28 février 2012, Inter-Environnement Wallonie et Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, point 43, ainsi que du 28 juillet 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, point 31).

- 55 Dès lors, lorsqu'elles constatent qu'une réglementation nationale est incompatible avec le droit de l'Union, les autorités de l'État membre concerné doivent, tout en conservant le choix des mesures à prendre, veiller à ce que, dans les meilleurs délais, le droit national soit mis en conformité avec le droit de l'Union et qu'il soit donné plein effet aux droits que les justiciables tirent du droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêt du 21 juin 2007, *Jonkman e.a.*, C-231/06 à C-233/06, EU:C:2007:373, point 38).
- 56 Dans ce contexte, il appartient aux juridictions nationales valablement saisies d'un recours contre une réglementation nationale incompatible avec la directive 2006/112 de prendre, sur le fondement du droit national, des mesures tendant à écarter la mise en œuvre de cette réglementation (voir, par analogie, arrêts du 28 février 2012, *Inter-Environnement Wallonie et Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, point 47, ainsi que du 28 juillet 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, point 32).
- 57 Dans l'affaire au principal, la juridiction de renvoi est saisie d'un recours en annulation et souhaite savoir si, tout en annulant les dispositions nationales contestées, elle peut, au regard des circonstances en cause au principal, maintenir les effets de ces dispositions pendant une période transitoire destinée à permettre leur remplacement par de nouvelles règles nationales compatibles avec la directive 2006/112.
- 58 À cet égard, il y a lieu de relever, en premier lieu, qu'une telle solution ne saurait, dans l'affaire au principal, être justifiée par le souci de limiter les risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de l'annulation desdites dispositions.
- 59 En effet, à supposer même que des considérations impérieuses de sécurité juridique soient de nature à conduire, à titre exceptionnel, à la suspension provisoire de l'effet d'éviction exercé par une règle de droit de l'Union directement applicable à l'égard du droit national contraire à celle-ci, une telle suspension est à exclure d'emblée, en l'occurrence, dans la mesure où la juridiction de renvoi n'a pas mentionné d'éléments concrets susceptibles d'établir des risques spécifiques d'insécurité juridique (voir, par analogie, arrêt du 8 septembre 2010, *Winner Wetten*, C-409/06, EU:C:2010:503, point 67).
- 60 En particulier, la simple évocation de difficultés budgétaires et administratives qui pourraient résulter de l'annulation des dispositions contestées dans l'affaire au principal ne saurait suffire à caractériser des considérations impérieuses de sécurité juridique (voir, par analogie, arrêts du 18 octobre 2012, *Mednis*, C-525/11, EU:C:2012:652, point 44, et du 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, point 111).
- 61 En second lieu, en ce qui concerne la circonstance que l'annulation de ces dispositions impliquerait l'application d'un régime national antérieur auxdites dispositions incompatible avec la directive 2006/112, il convient de relever que la Cour a jugé qu'une juridiction nationale peut exceptionnellement être autorisée à faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour autant que certaines conditions sont remplies. Parmi ces conditions figure l'exigence que cet acte constitue une mesure de transposition correcte d'une obligation de droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêts du 28 février 2012, *Inter-Environnement Wallonie et Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, point 63, ainsi que du 28 juillet 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, point 43).
- 62 Or, dans l'affaire au principal, il n'apparaît pas que les dispositions contestées constituent une telle mesure de transposition correcte.
- 63 Il s'ensuit qu'il convient de répondre à la troisième question que, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, une juridiction nationale ne peut pas faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour maintenir provisoirement l'effet de dispositions nationales qu'elle a jugées incompatibles avec la directive 2006/112 jusqu'à leur mise en

conformité avec cette directive, en vue, d'une part, de limiter les risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de cette annulation et, d'autre part, d'éviter l'application d'un régime national antérieur à ces dispositions incompatible avec ladite directive.

Sur les dépens

- ⁶⁴ 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 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 qu'il ne réserve pas l'application de l'exonération qu'il prévoit aux prestations effectuées par des praticiens d'une profession médicale ou paramédicale réglementée par la législation de l'État membre concerné.**
- 2) **L'article 98 de la directive 2006/112, lu en combinaison avec l'annexe III, points 3 et 4, de cette directive, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui opère une différence de traitement entre les médicaments et les dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation thérapeutique, d'une part, et les médicaments et les dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation exclusivement esthétique, d'autre part, en excluant ces derniers du bénéfice du taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicable aux premiers.**
- 3) **Dans des circonstances telles que celles en cause au principal, une juridiction nationale ne peut pas faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour maintenir provisoirement l'effet de dispositions nationales qu'elle a jugées incompatibles avec la directive 2006/112 jusqu'à leur mise en conformité avec cette directive, en vue, d'une part, de limiter les risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de cette annulation et, d'autre part, d'éviter l'application d'un régime national antérieur à ces dispositions incompatible avec ladite directive.**

Signatures