

**Affaire C-106/05**

**L.u.P. GmbH**

**contre**

**Finanzamt Bochum-Mitte**

(demande de décision préjudicielle, introduite par le Bundesfinanzhof)

«Sixième directive TVA — Exonérations — Article 13, A, paragraphes 1, sous b) et c), et 2, sous a) — Soins médicaux assurés par des organismes autres que ceux de droit public — Soins à la personne effectués dans le cadre de l'exercice d'une profession médicale — Analyses médicales effectuées par un laboratoire de droit privé extérieur à un établissement de soins sur prescription de médecins généralistes — Conditions de l'exonération — Pouvoir d'appréciation des États membres — Limites»

Conclusions de l'avocat général M. M. Poiares Maduro, présentées le 7 mars 2006

Arrêt de la Cour (troisième chambre) du 8 juin 2006

Sommaire de l'arrêt

*Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Exonérations prévues par la sixième directive*

*(Directive du Conseil 77/388, art. 13, A, § 1, b), et 2, a))*

L'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, doit être interprété en ce sens que des analyses médicales ayant pour objet l'observation et l'examen des patients à titre préventif, qui sont effectuées par un laboratoire de droit privé extérieur à un établissement de soins sur prescription de médecins généralistes, sont susceptibles de relever de l'exonération prévue par cette disposition en tant que soins médicaux dispensés par un autre établissement de droit privé dûment reconnu au sens de ladite disposition.

En effet, les prestations médicales effectuées dans un but de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir, la santé des personnes bénéficient de l'exonération prévue à ladite disposition. Or, des analyses médicales qui sont prescrites par des médecins généralistes dans le cadre des soins qu'ils dispensent sont de nature à contribuer au maintien de la santé des personnes, dès lors que, à l'instar de toute prestation médicale effectuée à titre préventif, elles visent à permettre l'observation et l'examen des patients avant même qu'il ne devienne nécessaire de diagnostiquer, de soigner ou de guérir une éventuelle maladie.

L'article 13, A, paragraphes 1, sous b), et 2, sous a), de la sixième directive ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui subordonne l'exonération de telles analyses médicales à des conditions qui, d'une part, ne s'appliquent pas à l'exonération des soins prodigués par les médecins généralistes les ayant prescrit et, d'autre part, sont différentes de celles applicables aux opérations étroitement liées aux soins médicaux au sens de la première de ces dispositions. Il incombe toutefois aux juridictions nationales d'examiner si les États membres, en imposant de telles conditions, n'ont pas méconnu les limites de leur pouvoir d'appréciation en respectant les

principes du droit communautaire, en particulier le principe d'égalité de traitement, lequel se traduit, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, par le principe de neutralité fiscale.

L'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive s'oppose ainsi à une réglementation nationale qui subordonne l'exonération de ces analyses médicales à la condition qu'elles soient réalisées sous contrôle médical. En effet, la notion de «soins médicaux» figurant à cette disposition recouvre non seulement les prestations fournies directement par des médecins ou par d'autres professionnels de la santé sous contrôle médical, mais également les prestations paramédicales dispensées en milieu hospitalier sous la seule responsabilité de personnes n'ayant pas la qualité de médecin.

En revanche, cette disposition ne s'oppose pas à ce que cette même réglementation subordonne l'exonération desdites analyses à la condition qu'elles soient, pour au moins 40 % d'entre elles, destinées à des assurés d'un organisme d'assurance sociale. Pour déterminer si des établissements de droit privé peuvent être reconnus aux fins de l'application de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, les autorités nationales peuvent, en effet, conformément au droit communautaire, et sous le contrôle des juridictions nationales, prendre en considération, notamment, outre le caractère d'intérêt général des activités de l'assujetti concerné et le fait que d'autres assujettis ayant les mêmes activités bénéficient déjà d'une reconnaissance semblable, le fait que les coûts des prestations en question sont éventuellement assumés en grande partie par des caisses de maladie ou par d'autres organismes de sécurité sociale.

(cf. points 29-30, 48, 51, 53, 55 et disp.)

## ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

8 juin 2006 (\*)

«Sixième directive TVA – Exonérations – Article 13, A, paragraphes 1, sous b) et c), et 2, sous a) – Soins médicaux assurés par des organismes autres que ceux de droit public – Soins à la personne effectués dans le cadre de l'exercice d'une profession médicale – Analyses médicales effectuées par un laboratoire de droit privé extérieur à un établissement de soins sur prescription de médecins généralistes – Conditions de l'exonération – Pouvoir d'appréciation des États membres – Limites»

Dans l'affaire C-106/05,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 25 novembre 2004, parvenue à la Cour le 3 mars 2005, dans la procédure

L.u.P. GmbH

contre

Finanzamt Bochum-Mitte,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. J. Malenovský, J.-P. Puissochet, U. Lõhmus et A. Ó Caoimh (rapporteur), juges,

avocat général: M. M. Poiares Maduro,

greffier: Mme M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 19 janvier 2006,

considérant les observations présentées:

– pour L.u.P. GmbH, initialement par MM. R. Todtenhöfer et N. Bohn, conseillers fiscaux, puis par Me W. Krieger, Rechtsanwalt,

– pour la Commission des Communautés européennes, par M. D. Triantafyllou, en qualité d'agent,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 7 mars 2006,

rend le présent

## **Arrêt**

1 La demande préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 13, A, paragraphes 1, sous b) et c), et 2, sous a), 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 L 145, p. 1, ci?après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant L.u.P. GmbH (ci?après «L.u.P.») au Finanzamt Bochum?Mitte (ci?après le «Finanzamt»), au sujet du refus de ce dernier d'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée (ci?après la «TVA») des analyses médicales effectuées par L.u.P. pour des sociétés exploitant des laboratoires auxquelles sont associés les médecins généralistes ayant prescrit lesdites analyses dans le cadre des soins qu'ils dispensent.

## **Le cadre juridique**

### *La réglementation communautaire*

3 L'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive dispose:

«1. Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci?dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

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».

4 L'article 13, A, paragraphe 2, sous a), troisième tiret, de cette même directive prévoit:

«2. a) Les États membres peuvent subordonner, cas par cas, l'octroi, à des organismes autres que ceux de droit public, de chacune des exonérations prévues au paragraphe 1 sous b), [...] au respect de l'une ou plusieurs des conditions suivantes:

[...]

– [les organismes en question] doivent pratiquer des prix homologués par les autorités publiques ou n'excédant pas de tels prix homologués 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 taxe sur la valeur ajoutée».

#### *La réglementation nationale*

5 La loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz 1980/1993, ci-après l'«UStG») prévoit, à son article 4, point 14, première phrase, l'exonération des «opérations résultant de l'exercice de la profession de médecin, dentiste, physiothérapeute, kinésithérapeute, sage-femme ou de toute autre activité médicale analogue, au sens de l'article 18, paragraphe 1, point 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz), et de l'exercice de la profession de chimiste clinicien».

6 Selon la juridiction de renvoi, un laboratoire médical ayant la forme juridique d'une société à responsabilité limitée («Gesellschaft mit beschränkter Haftung») peut bénéficier de cette disposition. En effet, selon le Bundesverfassungsgericht, le principe d'égalité de traitement s'oppose à toute différence de traitement en matière d'exonération de taxe sur le chiffre d'affaires fondée sur la seule forme juridique d'une entreprise.

7 L'article 4, point 16, sous c), de l'UStG dispose:

«Parmi les opérations mentionnées à l'article 1er, paragraphe 1, points 1 à 3, sont exonérées:

[...]

16. les opérations qui présentent des liens étroits avec l'exploitation d'hôpitaux, de cliniques spécialisées dans les examens de dépistage et d'autres établissements de soins médicaux, de diagnostic ou d'examen médicaux, [...] lorsque:

[...]

c) s'agissant de cliniques spécialisées dans les examens de dépistage, et d'autres établissements de soins médicaux, de diagnostic ou d'examen médicaux, les prestations sont fournies sous contrôle médical et que, pour l'année précédente, au moins 40 % des prestations ont été dispensées aux personnes énumérées au point 15, sous b)».

8 Les personnes mentionnées à cette dernière disposition sont les assurés d'un organisme d'assurance sociale, les bénéficiaires de l'aide sociale et les titulaires d'une pension de retraite (ou de victimes de guerre).

## Le litige au principal et la question préjudicielle

9 L.u.P. est une société à responsabilité limitée de droit allemand, dont l'unique associé est le docteur Scharmann, médecin biologiste. Elle réalise des analyses médicales, notamment, pour des sociétés exploitant des laboratoires auxquelles sont associés les médecins généralistes ayant prescrit lesdites analyses dans le cadre des soins qu'ils dispensent.

10 Le Finanzamt a considéré que ces prestations devaient être assujetties à la TVA.

11 La décision du Finanzamt a été confirmée par le Finanzgericht au motif que, d'une part, bien que L.u.P. constitue un « autre établissement d'examens médicaux » au sens de l'article 4, point 16, de l'UStG, les prestations en cause n'ont pas été assurées « sous contrôle médical » au sens de cette disposition et, d'autre part, que L.u.P. n'a pas apporté la preuve que, pour chacune des années civiles précédentes, au moins 40 % de ses prestations ont été dispensées aux personnes énumérées à l'article 4, point 15, sous b), de l'UStG.

12 L.u.P. a introduit un recours en « Revision » contre cette décision devant le Bundesfinanzhof.

13 Dans sa décision de renvoi, le Bundesfinanzhof constate que c'est à bon droit que le Finanzgericht a estimé que les prestations en cause ne sont pas exonérées sur la base de l'article 4, point 16, sous c), de l'UStG, dès lors qu'il est établi que ces prestations n'ont pas bénéficié dans la proportion requise aux catégories de personnes visées au point 15 de cette disposition.

14 Cette juridiction exprime cependant des doutes, tout d'abord, sur la question de savoir si les prestations en cause doivent être considérées comme des « opérations étroitement liées » aux « soins médicaux » assurés par des organismes « hospitaliers » au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive ou comme des « prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales » au sens du paragraphe 1, sous c), du même article.

15 D'une part, le Bundesfinanzhof relève que, bien que les analyses médicales contribuent au diagnostic des malades et pourraient dès lors constituer des soins à la personne au sens du paragraphe 1, sous c), de l'article 13, A, de la sixième directive, les laboratoires effectuant ces analyses ne fournissent pas, en règle générale, leurs prestations dans le cadre d'un rapport de confiance avec le patient, ce qui exclut l'application de l'exonération prévue par cette disposition (arrêt du 10 septembre 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833, point 35). D'autre part, cette juridiction fait observer que, bien qu'il ressorte de l'arrêt du 11 janvier 2001, Commission/France (C-76/99, Rec. p. I-249, point 20) que les analyses médicales constituent, selon la Cour, des opérations étroitement liées aux soins médicaux au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de ladite directive, les prestations des médecins qui ont prescrit lesdites analyses sont, à son avis, exonérées en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de cette même directive. Or, cette dernière disposition ne s'appliquerait pas aux opérations étroitement liées aux soins médicaux.

16 Selon la juridiction de renvoi, dans l'hypothèse où les prestations en cause seraient exonérées en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, l'article 4, point 16, sous c), de l'UStG transposerait de manière inappropriée les dispositions de cette directive. Par ailleurs, si ces prestations relevaient du paragraphe 1, sous b), de l'article 13, A, de ladite directive, cette juridiction se demande si l'exonération d'opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux peut être refusée sur le fondement des conditions prévues à ce paragraphe et au paragraphe 2 dudit article, alors que les soins médicaux eux-mêmes sont exonérés même s'ils ne remplissent pas ces conditions. Certes, le libellé de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), autoriserait cette interprétation. Toutefois, la condition prévue par cette

disposition en ce qui concerne les établissements de soins éligibles pourrait également être interprétée comme visant uniquement l'hospitalisation et les soins médicaux et non les opérations qui y sont étroitement liées. En outre, l'accès aux soins médicaux et hospitaliers serait rendu plus difficile si des exigences plus strictes étaient appliquées à l'exonération des opérations étroitement liées à l'hospitalisation et auxdits soins. Cette situation serait également contraire au principe de neutralité fiscale, les hôpitaux, ainsi que les centres de soins médicaux et de diagnostic étant fiscalement désavantagés lorsqu'ils ne réalisent pas eux-mêmes leurs analyses médicales.

17 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Les dispositions de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 2, de la [sixième directive] permettent-elles de subordonner l'exonération des analyses médicales de laboratoires, prescrites par des médecins généralistes, aux conditions mentionnées dans ces dispositions, même si les soins dispensés par les médecins sont de toute façon exonérés?»

### **Sur la question préjudicielle**

18 Par sa question, la juridiction de renvoi vise en substance à déterminer les conditions auxquelles l'article 13, A, de la sixième directive permet de subordonner l'octroi de l'exonération de la TVA en ce qui concerne les analyses médicales effectuées par des laboratoires de droit privé extérieurs à un établissement de soins sur prescription de médecins généralistes.

19 En vue de répondre à cette question, il convient tout d'abord de vérifier si, comme ladite juridiction le suppose, cette disposition permet effectivement aux États membres d'exonérer, à l'instar de ce que prévoit la réglementation nationale en cause, de telles analyses médicales et, dans l'affirmative, à quelles conditions cette exonération peut être subordonnée.

#### *Sur l'exonération des prestations en cause au principal*

20 Ainsi que la juridiction de renvoi le fait observer, les prestations de nature médicale sont susceptibles de relever des exonérations prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive.

21 Selon l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de cette directive, les États membres exonèrent, notamment, les soins médicaux et 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 au paragraphe 1, sous c), de cet article, 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.

22 Selon la jurisprudence de la Cour, le critère à prendre en considération pour délimiter le champ d'application de ces deux cas d'exonération est moins lié à la nature de la prestation qu'au lieu de sa fourniture. En effet, l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive exonère des prestations comprenant un ensemble de soins médicaux dans des établissements qui ont des finalités sociales, comme la sauvegarde de la santé humaine, alors que le même paragraphe, sous c), vise l'exonération des prestations effectuées en dehors d'organismes hospitaliers, que ce soit au domicile privé du prestataire, au domicile du patient ou en tout autre lieu (voir, en ce sens, arrêts du 23 février 1988, Commission/Royaume-Uni, 353/85, Rec. p. 817, points 32 et 33; Kügler, précité, points 35 et 36, et du 6 novembre 2003, Dornier, C-45/01, Rec. p. I-12911, point 47).

Sur la nature des prestations en cause au principal

23 En l'espèce, bien que la juridiction de renvoi, dans sa décision, ainsi que L.u.P. et la Commission des Communautés européennes, dans leurs observations écrites, semblent s'accorder pour considérer que les analyses médicales telles que celles en cause au principal sont susceptibles de constituer des «opérations [...] étroitement liées» aux soins médicaux au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, il convient de vérifier si ces analyses ne constituent pas néanmoins des «soins médicaux» au sens de cette même disposition ou des «prestations de soins à la personne» au sens du paragraphe 1, sous c), de ce même article. En effet, si tel était le cas, lesdites analyses seraient exonérées en vertu de la sixième directive, quel que soit le lieu où elles sont réalisées, alors même que cette dernière disposition ne prévoit pas expressément l'exonération des opérations étroitement liées aux soins médicaux (voir, à cet égard, arrêt Dornier, précité, point 47).

24 Selon la jurisprudence de la Cour, les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujéti. Toutefois, l'interprétation des termes utilisés par cette disposition doit être conforme aux objectifs poursuivis par lesdites exonérations et respecter les exigences du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA (arrêts Dornier, précité, point 42, et du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, point 29).

25 Ainsi que la Cour l'a déjà jugé, les exonérations prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive et au même paragraphe, sous c), ont pour objectif commun la réduction du coût des soins de santé (arrêts Dornier, précité, point 43, et du 20 novembre 2003, D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services, C-307/01, Rec. p. I-13989, point 58).

26 S'agissant des prestations de nature médicale, il ressort de la jurisprudence que les termes «soins médicaux» figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils recouvrent l'ensemble des prestations de soins à la personne visées au même paragraphe, sous c) (arrêt Dornier, précité, point 50), ces deux dispositions ayant pour objet de réglementer la totalité des exonérations des prestations médicales au sens strict (arrêt Kügler, précité, point 36).

27 En conséquence, la notion de «soins médicaux» figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive et celle de «prestations de soins à la personne» figurant au même paragraphe, sous c), visent toutes deux des prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou anomalies de santé (voir, en ce sens, arrêt Dornier, précité, point 48).

28 En l'espèce, la juridiction de renvoi exprime des doutes sur le point de savoir si des analyses

médicales telles que celles en cause au principal constituent de tels soins, même si elle admet que lesdites analyses contribuent au diagnostic des maladies. Quant à la Commission, elle soutient tout à la fois que, selon une interprétation fonctionnelle et téléologique des dispositions pertinentes de la sixième directive, un laboratoire effectuant de telles analyses ne peut être assimilé à un centre de diagnostic dès lors que lesdites analyses ne font que permettre l'établissement du diagnostic et, selon une interprétation systématique de ces mêmes dispositions, que ces analyses pourraient être considérées comme des soins médicaux, dès lors qu'elles permettent l'établissement du diagnostic et sont inhérentes à celui-ci.

29 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. Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, les prestations médicales effectuées à des fins de prévention peuvent bénéficier d'une exonération au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. En effet, même dans les cas où il s'avère que les personnes qui font l'objet d'examens ou d'autres interventions médicales à caractère préventif ne souffrent d'aucune maladie ou anomalie de santé, l'inclusion desdites prestations dans les notions de «soins médicaux» et de «prestations de soins à la personne» est conforme à l'objectif de réduction du coût des soins de santé, lequel est commun tant à l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive qu'à celle prévue au même paragraphe, sous c). Partant, les prestations médicales effectuées dans un but de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir, la santé des personnes bénéficient de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de ladite directive (voir, en ce sens, arrêts du 20 novembre 2003, *Unterpertinger*, C-212/01, Rec. p. I-13859, points 40 et 41, ainsi que *D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services*, précité, points 58 et 59).

30 Or, des analyses médicales qui, comme en l'espèce, sont prescrites par des médecins généralistes dans le cadre des soins qu'ils dispensent sont de nature à contribuer au maintien de la santé des personnes, dès lors que, à l'instar de toute prestation médicale effectuée à titre préventif, elles visent à permettre l'observation et l'examen des patients avant même qu'il ne devienne nécessaire de diagnostiquer, de soigner ou de guérir une éventuelle maladie.

31 Dans ces conditions, ainsi que L.u.P. l'a soutenu à l'audience, et comme la juridiction de renvoi et la Commission en ont admis la possibilité, il convient de considérer que, compte tenu de l'objectif de réduction du coût des soins de santé poursuivi par les exonérations susmentionnées, des analyses médicales telles que celles en cause au principal, qui ont pour objet l'observation et l'examen des patients à titre préventif, sont susceptibles de constituer des «soins médicaux» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive ou des «prestations de soins à la personne» au sens du même paragraphe, sous c) (voir, en ce sens, arrêt *Commission/France*, précité, point 30).

32 Cette interprétation est, en outre, conforme au principe de neutralité fiscale, lequel s'oppose à ce que des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (arrêts du 23 octobre 2003, *Commission/Allemagne*, C-109/02, Rec. p. I-12691, point 20, ainsi que *Kingscrest Associates et Montecello*, précité, point 54). En effet, ce principe ne serait pas respecté si les analyses médicales prescrites par des médecins généralistes 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, arrêts *Dornier* précité, point 49, et du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, non encore publié au Recueil, points 40 et 41).



## Sur la qualité des établissements fournissant les prestations en cause au principal

33 En l'espèce, il ressort de la décision de renvoi que les analyses médicales en cause au principal sont effectuées en dehors du cabinet professionnel du médecin généraliste les ayant prescrites. Dans ces conditions, il convient d'examiner si lesdites analyses sont susceptibles de relever de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive.

34 Selon la Commission, un laboratoire tel que celui en cause au principal n'est ni un établissement hospitalier, ni un «centre de soins médicaux et de diagnostic» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive. Il ne serait pas non plus un autre établissement «de même nature» car l'économie de cette disposition renverrait à des établissements dotés d'une organisation élaborée. Enfin, il ne pourrait pas être considéré comme un centre de diagnostic car les analyses ne font que permettre l'établissement du diagnostic.

35 Cette thèse ne saurait être admise. En effet, dès lors que les analyses médicales relèvent, eu égard à leur finalité thérapeutique, de la notion de «soins médicaux» prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, un laboratoire tel que celui en cause au principal doit être considéré comme un établissement «de même nature» que les «établissements hospitaliers» et les «centres de soins médicaux et de diagnostic» au sens de cette disposition.

36 Au demeurant, ainsi qu'il ressort des points 31 et 32 du présent arrêt, tant l'objectif de réduction du coût des soins de santé visé à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive que le principe de neutralité fiscale s'opposent à ce que des analyses médicales soient soumises à un régime de TVA différent selon le lieu où elles sont effectuées, lorsque leur qualité est équivalente compte tenu de la formation des prestataires concernés.

37 Quant à la thèse de la Commission selon laquelle il résulterait de la jurisprudence en matière d'exonérations que les opérations réalisées en amont de celles fournies par le dernier prestataire ne sont pas exonérées (arrêts du 11 juillet 1985, Commission/Allemagne, 107/84, Rec. p. 2655, point 20; du 8 mars 2001, Skandia, C?240/99, Rec. p. I?1951, points 40 et 41; du 13 décembre 2001, CSC Financial Services, C?235/00, Rec. p. I?10237, points 39 et 40, et du 3 mars 2005, Arthur Andersen, C?472/03, Rec. p. I?1719, point 39), de sorte que seules les analyses médicales effectuées par des laboratoires pour le compte de patients dans le cadre d'une relation contractuelle directe avec ces derniers relèveraient de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, elle doit également être écartée, cette jurisprudence se rapportant à l'interprétation d'autres exonérations dont tant le libellé que les objectifs sont différents de ceux poursuivis par cette dernière disposition (voir, en ce sens, arrêt du 11 juillet 1985, Commission/Allemagne, précité, point 13).

38 En outre, la Cour a déjà jugé, s'agissant de l'exonération de la transmission de prélèvements par des laboratoires aux fins d'analyses médicales, qu'il était indifférent, pour l'application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive que le laboratoire qui effectue ledit prélèvement procède également à l'analyse ou sous-traite cette dernière à un autre laboratoire tout en restant responsable à l'égard du patient, ou encore, eu égard à la nature de l'analyse effectuée soit contraint de transmettre le prélèvement à un laboratoire spécialisé (arrêt Commission/France, précité, point 28). De même, il ressort du point 67 de l'arrêt D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services, précité, que des contrôles médicaux visant principalement à permettre la prévention et le dépistage de maladies ainsi que le suivi de l'état de santé des travailleurs ou preneurs d'assurance peuvent remplir les conditions de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, même s'ils ont lieu à la demande de tiers.

39 Il résulte ainsi de ce qui précède que des analyses médicales effectuées par un laboratoire de droit privé, tel que celui en cause au principal, qui ont pour objet l'observation et l'examen des patients à titre préventif, sont susceptibles de relever de l'exonération des soins médicaux prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive.

40 Il convient dès lors d'examiner à quelles conditions cette disposition permet de subordonner une telle exonération.

#### *Sur les conditions de l'exonération*

41 Il ressort de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive que des laboratoires de droit privé qui, tel que celui en cause au principal, relèvent de la notion d'«autres établissements de même nature» prévue à cette disposition, doivent, pour bénéficier de l'exonération édictée par celle-ci, être «dûment reconnus».

42 Ainsi qu'il a déjà été jugé, l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive ne précise pas les conditions et modalités de cette reconnaissance. Il appartient donc, en principe, au droit national de chaque État membre d'édicter les règles selon lesquelles une telle reconnaissance peut être accordée aux établissements qui la sollicitent. Les États membres disposent d'un pouvoir d'appréciation à cet égard (arrêt Dornier, précité, points 64 et 81).

43 En outre, l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive permet aux États membres de subordonner l'octroi de l'exonération prévue au paragraphe 1, sous b), à des organismes autres que ceux de droit public au respect de l'une des conditions mentionnées dans la suite de cette disposition (voir, en ce sens, arrêt Dornier, précité, point 65). Ces conditions facultatives peuvent être imposées librement et de manière supplémentaire par les États membres pour l'octroi de ladite exonération (voir, en ce sens, arrêt Kingscrest Associates et Montecello, précité, point 38).

44 Il ressort du libellé de la question préjudicielle que la juridiction de renvoi se demande si ces dispositions permettent de subordonner l'exonération d'analyses médicales telles que celles en cause au principal à des conditions auxquelles n'est pas soumise l'exonération des soins pratiqués par les médecins généralistes ayant prescrit ces analyses.

45 À cet égard, il suffit d'observer qu'il ressort du libellé même de l'article 13, A, paragraphe 2, de la sixième directive que les conditions mentionnées au point a) de celui-ci peuvent uniquement être appliquées aux prestations médicales relevant du paragraphe 1, sous b), de cet article, et non aux soins exonérés en vertu du paragraphe 1, sous c), de celui-ci. En outre, cette dernière disposition subordonne l'exonération desdits soins, non pas au statut de droit public ou à la reconnaissance par l'État membre concerné de l'organisme ou de l'établissement qui assurent ceux-ci, mais à la condition que ces soins soient dispensés dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles que définies par la réglementation nationale (arrêt Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen, précité, point 23).

46 Il est dès lors inhérent à ces dispositions que l'exonération des analyses médicales puisse être soumise à des conditions qui ne s'appliquent pas aux médecins ayant prescrit lesdites analyses.

47 En outre, contrairement à ce que suggère la juridiction de renvoi, il résulte tant du pouvoir d'appréciation dont jouissent les États membres pour la reconnaissance d'établissements de droit privé aux fins de l'application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive que des dispositions du paragraphe 2, sous a), de cet article, lequel n'oblige pas lesdits États à

imposer les conditions qui y sont mentionnées, mais leur permet d'imposer, au cas par cas, de telles conditions, que ces mêmes États peuvent, en principe, subordonner l'exonération des analyses médicales en tant que soins médicaux à des conditions différentes de celles retenues pour l'exonération des opérations étroitement liées à de tels soins.

48 Selon une jurisprudence constante, il incombe toutefois aux juridictions nationales d'examiner si les États membres, en imposant de telles conditions, n'ont pas méconnu les limites de leur pouvoir d'appréciation en respectant les principes du droit communautaire, en particulier le principe d'égalité de traitement, lequel se traduit, en matière de TVA, par le principe de neutralité fiscale (voir, en ce sens, arrêts précités Dornier, point 69; Kingscrest Associates et Montecello, point 52, et Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen, point 36).

49 En l'espèce, il ressort de la décision de renvoi que l'exonération des analyses médicales effectuées par un laboratoire tel que celui en cause au principal est subordonnée par la réglementation nationale à la condition que lesdites analyses, d'une part, soient fournies sous contrôle médical et, d'autre part, concernent, pour au moins 40 % d'entre elles, des assurés d'un organisme d'assurance sociale.

50 À cet égard, il convient d'emblée de souligner que le respect du principe de neutralité fiscale exige d'abord que l'ensemble des catégories d'établissements de droit privé visées à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive soient soumises aux mêmes conditions aux fins de leur reconnaissance pour la fourniture de prestations similaires. En l'espèce, il incombe dès lors à la juridiction de renvoi de vérifier si la réglementation nationale est conforme à cette exigence ou si, au contraire, elle limite l'application des conditions en cause à certains types d'établissements, d'autres étant exclus de cette application.

51 Ensuite, pour autant que la réglementation nationale soumettrait l'exonération des soins médicaux tels que ceux en cause au principal à ces conditions, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer, il convient de rappeler que la Cour a déjà jugé que la condition relative au contrôle médical, en ce qu'elle vise à exclure du bénéfice de l'exonération les prestations effectuées sous la seule responsabilité de professionnels paramédicaux, excède les limites du pouvoir d'appréciation consenti aux États membres à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive. En effet, la notion de «soins médicaux» figurant à cette disposition recouvre non seulement les prestations fournies directement par des médecins ou par d'autres professionnels de la santé sous contrôle médical, mais également les prestations paramédicales dispensées en milieu hospitalier sous la seule responsabilité de personnes n'ayant pas la qualité de médecin (arrêt Dornier, précité, point 70).

52 Il s'ensuit que, aux fins de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, un État membre ne saurait valablement soumettre la reconnaissance des établissements de droit privé à la condition exigeant que les analyses effectuées par ces derniers soient fournies sous contrôle médical (voir, en ce sens, arrêt Dornier, précité, points 71 et 82).

53 S'agissant de la seconde condition, il ressort également de la jurisprudence que, pour déterminer si des établissements de droit privé peuvent être reconnus aux fins de l'application de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, les autorités nationales peuvent, conformément au droit communautaire, et sous le contrôle des juridictions nationales, prendre en considération, notamment, outre le caractère d'intérêt général des activités de l'assujetti concerné et le fait que d'autres assujettis ayant les mêmes activités bénéficient déjà d'une reconnaissance semblable, le fait que les coûts des prestations en question sont éventuellement assumés en grande partie par des caisses de maladie ou par d'autres organismes de sécurité sociale (arrêt Dornier, précité, points 72 et 73).

54 Dès lors, en exigeant, aux fins de la reconnaissance comme laboratoires de droit privé pour l'application de ladite exonération, que les analyses médicales effectuées par les laboratoires concernés soient, pour au moins 40 % d'entre elles, destinées à des assurés d'un organisme d'assurance sociale, l'État membre concerné n'a pas excédé le pouvoir d'appréciation qui lui est consenti par ladite disposition.

55 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la question posée que:

- L'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que des analyses médicales ayant pour objet l'observation et l'examen des patients à titre préventif, qui sont effectuées, telles que celles en cause au principal, par un laboratoire de droit privé extérieur à un établissement de soins sur prescription de médecins généralistes, sont susceptibles de relever de l'exonération prévue par cette disposition en tant que soins médicaux dispensés par un autre établissement de droit privé dûment reconnu au sens de ladite disposition.
- L'article 13, A, paragraphes 1, sous b), et 2, sous a), de ladite directive ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui subordonne l'exonération de telles analyses médicales à des conditions qui, d'une part, ne s'appliquent pas à l'exonération des soins prodigués par les médecins généralistes les ayant prescrit et, d'autre part, sont différentes de celles applicables aux opérations étroitement liées aux soins médicaux au sens de la première de ces dispositions.
- L'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de cette même directive s'oppose à une réglementation nationale qui subordonne l'exonération des analyses médicales effectuées par un laboratoire de droit privé extérieur à un établissement de soins à la condition qu'elles soient réalisées sous contrôle médical. En revanche, cette disposition ne s'oppose pas à ce que cette même réglementation subordonne l'exonération desdites analyses à la condition qu'elles soient, pour au moins 40 % d'entre elles, destinées à des assurés d'un organisme d'assurance sociale.

### **Sur les dépens**

56 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 13, A, paragraphe 1, sous b), 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, doit être interprété en ce sens que des analyses médicales ayant pour objet l'observation et l'examen des patients à titre préventif, qui sont effectuées, telles que celles en cause au principal, par un laboratoire de droit privé extérieur à un établissement de soins sur prescription de médecins généralistes, sont susceptibles de relever de l'exonération prévue par cette disposition en tant que soins médicaux dispensés par un autre établissement de droit privé dûment reconnu au sens de ladite disposition.**

**L'article 13, A, paragraphes 1, sous b), et 2, sous a), de ladite directive ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui subordonne l'exonération de telles analyses médicales à des conditions qui, d'une part, ne s'appliquent pas à l'exonération des soins prodigués par les médecins généralistes les ayant prescrit et, d'autre part, sont différentes de celles applicables aux opérations étroitement liées aux soins médicaux au sens de la première de ces dispositions.**

**L'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de cette même directive s'oppose à une réglementation nationale qui subordonne l'exonération des analyses médicales effectuées par un laboratoire de droit privé extérieur à un établissement de soins à la condition qu'elles soient réalisées sous contrôle médical. En revanche, cette disposition ne s'oppose pas à ce que cette même réglementation subordonne l'exonération desdites analyses à la condition qu'elles soient, pour au moins 40 % d'entre elles, destinées à des assurés d'un organisme d'assurance sociale.**

Signatures

\* Langue de procédure: l'allemand.