

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^{ME} CHRISTINE STIX-HACKL
présentées le 10 décembre 2002 ¹

I — Introduction

1. En posant ses quatre questions préjudicielles, le Bundesfinanzhof (Allemagne) aimerait savoir dans quelle mesure des traitements psychothérapeutiques dispensés dans un service de consultations externes par une fondation à l'aide de psychologues diplômés non autorisés à exercer en tant que médecins doivent être exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée conformément aux deux cas d'exonération prévus dans la sixième directive TVA ² (ci-après la «directive») s'agissant de soins médicaux ou de prestations de soins à la personne.

2. La directive ordonne l'exonération de l'hospitalisation et des soins médicaux ainsi que des opérations qui leur sont étroitement liées, dans la mesure où ils sont assurés par des organismes de droit public ou par des établissements comparables. Il convient

également d'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice de professions médicales et paramédicales. Comme la fondation demanderesse n'a pas pu, pour des raisons qu'il conviendra d'examiner de plus près par la suite, bénéficier de cette seconde exonération, elle a cherché à obtenir, de la part de la juridiction examinant le pourvoi en Revision, une interprétation large des conditions d'application de la première exonération.

3. Par conséquent, la juridiction de renvoi cherche essentiellement à savoir, par ses deux premières questions préjudicielles, dans quelle mesure la première de ces exonérations peut trouver application dans l'affaire au principal. La troisième question préjudicielle concerne les conditions de la seconde exonération. Dans la quatrième question, il s'agit de l'éventuel effet direct des deux cas d'exonération.

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — 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).

II — Cadre juridique

- 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.»

A — Droit communautaire

4. L'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive est libellé comme suit:

5. L'article 13, A, paragraphe 2, de la directive stipule que:

«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:

«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), g), h), i), l), m) et n) au respect de l'une ou plusieurs des conditions suivantes:

— 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) 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;

— ils 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,

— ils 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,

rence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.»

B — *Droit national*

— les exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée.

6. L'Umsatzsteuergesetz 1980³ (loi allemande de 1980 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'«UStG»), dans la version applicable à l'époque des faits, prévoit en son article 4 les dispositions suivantes:

b) Les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue au paragraphe 1, sous b), g), h), i), l), m) et n), si:

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

[...]

— elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées,

— elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concu-

14. les opérations résultant de l'exercice de la profession de médecin, de dentiste, de physiothérapeute, de kinésithérapeute, de sage-femme ou de toute autre activité médicale analogue au sens de l'article 18, paragraphe 1, point 1, de l'Einkommens-teuergesetz (loi relative à l'impôt sur le

3 — BGBl. 1979 I, p. 1953.

revenu) ou de l'exercice de la profession de chimiste clinique. Sont également exonérées les autres prestations d'associations dont les membres font partie des professions mentionnées dans la première phrase, à l'égard de leurs membres, pour autant que ces prestations soient directement utilisées pour l'exécution des opérations exonérées en vertu de la première phrase.

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

[...]

7. L'article 4, point 15, sous b), de l'UStG énumère les personnes suivantes:

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'examens médicaux ainsi que les maisons de retraite, les résidences pour personnes âgées, les établissements de soins recevant des malades dépendants lorsque

«Les assurés, les bénéficiaires de l'aide sociale ou [...] les titulaires d'une pension de retraite.»

a) ces établissements sont exploités par des personnes morales de droit public ou

8. Selon la jurisprudence du Bundesverfassungsgericht (cour constitutionnelle fédérale), l'article 3, paragraphe 1, du Grundgesetz (loi fondamentale allemande) interdit de se fonder uniquement sur la forme juridique pour décider s'il y a lieu ou non d'appliquer l'exonération de l'impôt sur le chiffre d'affaires prévue pour les activités médicales. Il en découle que l'exonération attachée à l'activité d'une personne exerçant l'une des professions visées à l'article 4, point 14, première phrase, de l'UStG ne se limite pas à la personne exerçant l'une de ces professions, mais elle peut également être invoquée par une société de personnes ou de capitaux.

[...]

III — Faits et questions préjudicielles

9. La Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie (ci-après «Dornier») est une fondation de droit privé, d'utilité publique. Selon l'ordonnance de renvoi, elle a pour objectif la promotion de la psychologie clinique tant au niveau de la pratique qu'au niveau de la recherche. Elle veut contribuer à l'amélioration des méthodes de traitement par le biais d'une recherche fondamentale et appliquée adéquate, ainsi qu'à l'accessibilité, au public, de résultats importants de la recherche clinique en matière de psychologie. À cet effet, Dornier entretient un service de consultations externes où des psychologues diplômés, employés par cette fondation, dispensent des soins psychothérapeutiques à des patients.

10. Les psychologues diplômés employés par Dornier au cours de l'année litigieuse 1990 n'étaient pas des médecins. Ils disposaient cependant d'une autorisation en vertu du Heilpraktikergesetz (loi relative aux physiothérapeutes) et avaient suivi une formation de psychothérapeute.

11. En 1990, plus de 40 % des prestations fournies par Dornier avaient pour destinataires des affiliés à l'assurance sociale obligatoire, des bénéficiaires de l'aide sociale et des ayants droit d'une pension de retraite. Les fonctions de direction et de

membres dirigeants étaient remplies par des psychologues-psychothérapeutes autorisés à exercer en tant que physiothérapeutes (Heilpraktiker).

12. Le Finanzamt a fixé la taxe sur le chiffre d'affaires pour les prestations effectuées par Dornier en 1990 au taux d'imposition réduit prévu à l'article 12, paragraphe 2, point 8, de l'UStG. Il a estimé, contrairement à Dornier, que ces prestations ne pouvaient pas être exonérées du paiement de ladite taxe en application de l'article 4, point 16, sous c), de l'UStG.

13. Dornier a introduit un recours contre l'avis d'imposition de 1990 devant le Finanzgericht, en soutenant que, selon une interprétation conforme à la constitution allemande et aux directives communautaires, l'exonération en question était non seulement applicable aux «prestations effectuées sous surveillance médicale», mais également aux prestations fournies par des établissements de soins psychothérapeutiques, lorsque lesdits établissements sont dirigés par des psychologues diplômés ayant une formation supplémentaire paramédicale en psychothérapie et bénéficiant de l'autorisation d'exercer en tant que Heilpraktiker (physiothérapeute), et non pas par des médecins. Dornier fait valoir que le refus d'accorder l'exonération entraînerait, sans aucune raison objective, une inégalité de traitement par rapport à des prestations comparables effectuées sous surveillance médicale.

14. Le Finanzgericht a considéré qu'une application de l'article 4, point 16, sous c), de l'UStG allant au-delà de son libellé n'était exigée ni par l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive ni par des considérations relevant du droit constitutionnel. Il a, par conséquent, rejeté le recours, au motif que Dornier n'avait pas fourni les prestations visées par cette disposition sous la surveillance d'un médecin.

15. Dornier a introduit un pourvoi en Revision contre ce jugement devant le Bundesfinanzhof (cour fédérale des finances) qui a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les quatre questions suivantes à titre préjudiciel:

«1) Faut-il considérer que relèvent également des 'opérations étroitement liées' à l'hospitalisation et aux soins médicaux au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la directive 77/388/CEE, les traitements psychothérapeutiques dispensés dans un service de consultations externes par une fondation (établissement d'utilité publique) à l'aide de psychologues diplômés salariés qui disposent d'une autorisation en vertu du Heilpraktikergesetz (loi relative aux psychothérapeutes), mais qui ne sont *pas* autorisés à exercer *en tant que médecins*?

2) Faut-il considérer qu'un 'autre établissement de même nature dûment

reconnu' au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la directive 77/388/CEE, suppose une procédure de reconnaissance formelle ou faut-il considérer que la reconnaissance peut également découler d'autres réglementations (par exemple de réglementations relatives à la prise en charge des frais par les institutions d'assurance sociale) applicables, de la même manière, aux établissements hospitaliers, aux centres de soins médicaux et à d'autres établissements?

Y a-t-il suppression de l'exonération dans la mesure où les institutions d'assurance sociale ne remboursent pas ou seulement de manière partielle les frais exposés par les patients pour les traitements psychothérapeutiques dispensés par les collaborateurs précités de la demanderesse?

3) Faut-il considérer que les traitements psychothérapeutiques dispensés par la demanderesse sont exonérés du fait de la neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée, au motif que les psychothérapeutes qu'elle emploie auraient pu dispenser les mêmes traitements en bénéficiant de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la directive 77/388/CEE, s'ils les avaient effectués en tant qu'assujettis exerçant à titre indépendant?

- 4) La demanderesse peut-elle invoquer l'exonération des traitements psychothérapeutiques en se fondant sur l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive 77/388/CEE?»

cédure s'est concentrée sur l'exonération prévue sous b).

IV — Les questions préjudicielles

16. Les questions préjudicielles concernent, d'une part, l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la directive et, d'autre part, l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la directive.

17. Même si, compte tenu du caractère ambulatoire des traitements dispensés par Dornier, on pencherait plutôt pour l'application de cette dernière disposition, il apparaît que les deux premières questions préjudicielles concernent en premier lieu les conditions de l'exonération visée sous b). Cela est vraisemblablement dû au fait que, à l'époque de l'introduction de la procédure au principal, l'égalité de traitement des personnes morales et physiques au regard de la disposition nationale destinée à transposer l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) [ci-après le «point c)»], n'avait pas encore été atteinte; cette seule circonstance ayant vraisemblablement suffi pour empêcher une exonération en vertu de cette disposition. C'est pourquoi la discussion au cours de la pro-

18. Devant le juge national, la demanderesse au principal a notamment fait valoir que la disposition nationale adoptée en vue de la transposition de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) [ci-après le «point b)»], de la directive — l'article 4, point 16, de l'UStG 1980 — entre en conflit avec le droit communautaire dans la mesure où elle prévoit que le bénéfice de l'exonération en cause est subordonné à un traitement sous contrôle médical. Selon la demanderesse, la directive ne contient aucune condition en ce sens.

A — Les première et deuxième questions préjudicielles

19. Selon la juridiction de renvoi, l'applicabilité de l'exonération selon le point b) dépend, tout d'abord, essentiellement de la question de savoir si la fondation en cause a effectué des opérations pouvant être considérées comme étroitement liées à une hospitalisation ou à des soins médicaux. Elle fonde son point de vue sur la considération selon laquelle les traitements psychothérapeutiques dispensés par la fondation ne constituent ni une hospitalisation ni des soins médicaux au sens de prestations de soins effectuées sous la surveillance de médecins dûment autorisés à exercer la médecine.

20. La juridiction de renvoi estime par ailleurs que si, à titre de condition supplémentaire pour l'applicabilité de l'exonération selon le point b), il convient de vérifier si la fondation en cause — si elle n'est pas un organisme de droit public ni un établissement hospitalier ou un centre de soins médicaux et de diagnostic — pourrait néanmoins constituer un autre établissement dûment reconnu au sens de cette disposition.

21. Comme les deux premières questions préjudicielles concernent, par conséquent, l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la directive et qu'elles sont fondées sur une certaine interprétation de cette disposition, nous les soumettrons à un examen commun.

1) Arguments des parties

22. *Dornier* critique tout d'abord la manière dont le Bundesfinanzhof a posé les questions et elle fait valoir que les prestations de soins dispensées par les psychothérapeutes employés par elle consistent à diagnostiquer, à soigner et à guérir des maladies ou des troubles psychiques et qu'il s'agit donc de prestations médicales au sens de l'arrêt du 14 septembre 2000, D.⁴, qui concernent la santé des personnes.

23. Dans ce contexte, *Dornier* souligne que c'est le contenu matériel de la prestation qui importe, et non pas l'admission formelle en tant que médecin ou en tant que personne assimilée à ceux-ci du point de vue de la législation applicable en matière professionnelle. Elle en déduit que les «soins médicaux» ne recouvrent pas seulement les soins dispensés par des médecins, mais également les soins dispensés par un membre d'une profession médicale, autorisé à exercer, et dont la qualification est, comme pour les psychologues diplômés en cause en l'espèce, comparable à celle d'un médecin.

24. Le *gouvernement allemand* s'est fermement opposé à ce point de vue, notamment au cours de la procédure orale, et il a réclamé que l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la directive ne soit pas interprété de manière trop large, ne serait-ce que pour tenir compte du caractère dérogatoire de celui-ci. Il invoque l'arrêt du 11 janvier 2001, *Commission/France*⁵, dans lequel la Cour a constaté que l'exonération en cause était destinée à assurer l'accessibilité, à un prix abordable, de l'hospitalisation ou des soins médicaux. Selon le *gouvernement allemand*, il n'est pas nécessaire de privilégier d'autres formes de soins. Il considère, par ailleurs, que son interprétation est confirmée par le fait que le point b), contrairement au point c), n'établit pas de distinction entre «médical» et «paramédical».

4 — C-384/98, Rec. p. I-6795, points 17 et 18.

5 — C-76/99, Rec. p. I-249, point 23.

25. Selon le gouvernement allemand, les traitements psychothérapeutiques dispensés par Dornier ne constituent pas non plus des «opérations [...] étroitement liées», au motif que l'activité de Dornier est achevée en soi et que les traitements litigieux n'ont aucun lien avec d'autres soins.

26. Le *gouvernement danois* va également dans le sens d'une interprétation stricte de l'exonération prévue au point b). Selon lui, il convient de soumettre cette exonération à la condition que le traitement devant être exonéré soit considéré comme une hospitalisation, voire des soins médicaux au sens de soins dispensés par un médecin autorisé à exercer la médecine ou qu'il présente un lien suffisant avec une telle hospitalisation ou de tels soins médicaux.

27. Selon la *Commission*, la juridiction de renvoi cherche à savoir par le biais de la première question préjudicielle si les traitements psychothérapeutiques litigieux, qui ne sont pas dispensés par des médecins autorisés à exercer la médecine, relèvent des notions de «soins médicaux» et/ou d'«opérations qui leur sont étroitement liées».

28. La Commission plaide en faveur d'une interprétation large, selon laquelle la notion de «soins médicaux» figurant au point b) et la notion de «prestations de soins à la personne» figurant au point c) visent en principe les mêmes prestations, à savoir des prestations médicales qui concernent la santé des personnes. À cet égard, la Commission souligne que les prestations visées

au point b) et celles visées au point c) se distinguent moins par leur nature que par la forme sous laquelle elles sont effectuées⁶.

29. En outre, selon la Commission, le fait de considérer que les traitements psychothérapeutiques litigieux relèvent de la notion de «soins médicaux» est conforme à la finalité de l'exonération prévue au point b). À cet égard, la Commission renvoie à l'arrêt *Commission/France*⁷, dans lequel la Cour a estimé que la finalité de l'exonération prévue au point b) consistait à «garantir que le bénéfice des soins médicaux et hospitaliers ne devienne pas inaccessible en raison du coût accru de ces soins s'ils étaient eux-mêmes, ou les opérations qui leur sont étroitement liées, soumis à la TVA». À cela la Commission ajoute que, en l'espèce, il ne s'agit pas d'opérations étroitement liées à des soins médicaux, car, selon elle, les traitements psychothérapeutiques en cause constituent des prestations autonomes.

30. C'est pourquoi la *Commission* est d'avis que l'applicabilité, au principal, de

6 — Dans ce contexte, elle cite l'arrêt du 23 février 1988, *Commission/Royaume-Uni* (353/85, Rec. p. 817, points 32 et 33), aux termes duquel les prestations visées sous b) correspondent à des «prestations comprenant un ensemble de soins médicaux, effectuées normalement sans but lucratif, dans des établissements qui ont des finalités sociales», alors que les prestations visées sous c) sont «effectuées en dehors d'organismes hospitaliers et dans le cadre d'un rapport de confiance entre le patient et le prestataire de soins».

7 — Précité note 5 (point 23).

l'exonération prévue au point b) dépend de manière décisive de la question de savoir si Dornier doit être considérée comme un «autre établissement de même nature dûment reconnu». Quant à la deuxième question préjudicielle posée en ce sens, tant la *Commission* que le *gouvernement danois* constatent que la directive ne prévoit aucune procédure de reconnaissance formelle. Ils en déduisent que la forme de la reconnaissance relève du droit national.

31. Cependant, la *Commission* souligne que la reconnaissance peut également résulter de conditions étrangères au droit fiscal, pour autant qu'elles concernent des opérations générant un chiffre d'affaires. À cet égard, elle reconnaît le caractère éventuellement déterminant du remboursement des prestations par des institutions d'assurance sociale. Toutefois, la *Commission* considère que l'existence d'un remboursement partiel ne saurait aboutir à une reconnaissance partielle de l'établissement en cause.

32. Pour ce qui concerne la reconnaissance de l'établissement en cause, *Dornier* part elle aussi du principe que cette question relève du droit national. Elle ajoute à cela que le remboursement de ses prestations intervient dans les mêmes conditions que celui des prestations correspondantes fournies par des médecins, de sorte qu'il convient de supposer l'existence d'une reconnaissance selon le droit national.

33. Le *gouvernement allemand* estime qu'il n'est pas nécessaire de répondre à la deuxième question préjudicielle, compte tenu de la réponse qu'il propose pour la première question préjudicielle. À titre subsidiaire, il fait valoir que la procédure de reconnaissance doit être réglée par la législation nationale. Il n'exclut pas la possibilité d'une reconnaissance fondée sur des critères étrangers au droit fiscal, comme l'existence d'un remboursement des prestations par une institution d'assurance sociale; il considère cependant qu'il est nécessaire que la réglementation nationale en matière de TVA vise ces critères. Le *gouvernement allemand* souligne que, sur ce point, le droit allemand exige que les établissements fournissent leurs prestations sous contrôle médical.

2) Appréciation

Quant à la nature des prestations

34. L'applicabilité de l'exonération prévue au point b) suppose tout d'abord que les traitements psychothérapeutiques en cause puissent être qualifiés soit de soins médicaux, soit d'opérations qui leur sont étroitement liées. Il ne fait en revanche aucun doute que la condition relative à l'hospitalisation n'est pas pertinente.

35. Il convient de rappeler tout d'abord que, selon une jurisprudence constante, les exonérations constituent des notions autonomes du droit communautaire qui doivent être replacées dans le contexte général du système commun de la TVA instauré par la directive⁸.

36. On peut douter, a priori, de la possibilité de considérer que les traitements psychothérapeutiques en cause relèvent de la notion d'opérations étroitement liées aux soins médicaux. C'est à juste titre que la Commission a évoqué l'arrêt *Commission/France*⁹, aux termes duquel cette notion renvoie au rapport existant entre prestation accessoire et prestation principale. Les prestations en cause en l'espèce n'ont cependant manifestement aucun lien avec d'autres prestations médicales: elles ne sont pas effectuées dans le cadre d'une hospitalisation et elles ne sauraient être considérées comme complétant des soins dispensés par des médecins autorisés à exercer la médecine.

37. Aux termes de l'arrêt rendu par la Cour le 25 février 1999 dans l'affaire CPP¹⁰, «[u]ne prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire». Étant donné que les prestations en cause constituent des prestations indépendantes en ce

sens qu'elles n'ont aucun lien avec une hospitalisation ou avec des traitements médicaux, on ne saurait les qualifier de prestations accessoires. Par conséquent, elles ne relèvent pas de la notion d'«opérations [...] étroitement liées» à des soins médicaux.

38. On peut supposer que, en posant la première question préjudicielle, la juridiction de renvoi cherchait également à savoir si et dans quelle mesure les traitements psychothérapeutiques en cause relèvent de la notion de traitement médical.

39. À cet égard, il convient, dans la présente espèce, de se demander notamment si le simple fait qu'il ne s'agit pas de prestations fournies par des médecins autorisés à exercer la médecine suffit pour exclure la possibilité de considérer que les traitements psychothérapeutiques en cause relèvent de la notion de «soins médicaux».

40. Ce point de vue est clairement confirmé par l'exigence d'une interprétation stricte des exonérations visées à l'article 13 de la directive, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la taxe sur le chiffre d'affaires est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti¹¹.

8 — Arrêt du 10 septembre 2002, *Kügler* (C-141/00, Rec. p. I-6833, point 25 avec des références supplémentaires).

9 — Précité note 5 (point 25).

10 — (C-349/96, Rec. p. I-973, point 30).

11 — Arrêt du 5 juin 1997, *SDC* (C-2/95, Rec. p. I-3017, point 20).

41. La finalité de cette exigence milite cependant en défaveur d'une telle interprétation restrictive. Celle-ci est, en effet, destinée à garantir que les avantages fiscaux accordés par l'article 13 ne bénéficient qu'aux prestations allant dans le sens de la finalité de l'avantage en question. S'agissant de l'avantage accordé aux prestations médicales par l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) ou c), de la directive, l'exigence d'une interprétation stricte n'entre donc en jeu que lorsqu'il s'agit, notamment, de la question de savoir s'il convient ou non d'avantager fiscalement l'intégralité des prestations fournies par un médecin dans le cadre de l'exercice de sa profession¹². Dans la présente espèce, il ne s'agit cependant pas d'établir une distinction entre les différentes prestations d'un médecin, mais du traitement fiscal de prestations qui, si elles avaient été effectuées par des médecins autorisés à exercer la médecine, auraient forcément dû bénéficier de l'avantage fiscal.

42. En effet, le gouvernement allemand ne conteste pas que les traitements psychothérapeutiques en cause concernent la santé des personnes. Ils correspondent donc à la définition des prestations de soins à la personne visées au point c), telle qu'énoncée par la Cour, en tant que prestations médicales concernant la santé des personnes¹³.

43. L'exigence d'une interprétation stricte des cas d'exonération prévus à l'article 13 de la directive ne s'oppose donc a priori pas à ce que, en vue de l'application du point b), les traitements psychothérapeutiques bénéficient d'une égalité de traitement indépendamment de la question de savoir si le prestataire est autorisé à exercer la médecine. La question qui se pose cependant est celle de la signification qu'il convient d'attribuer à la circonstance que les conditions d'application du point b) et du point c) présentent un libellé différent s'agissant des soins: alors que le point b) parle de «soins médicaux», le point c) se réfère aux «prestations de soins à la personne».

44. La question du rapport existant entre les deux cas d'exonération a, en dernier lieu, été examinée par la Cour dans l'arrêt Kügler. La Cour y a précisé que: «les points b) et c) de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive, dont les champs d'application sont distincts, ont pour objet de réglementer la totalité des exonérations des prestations médicales au sens strict. Le point b) de cette disposition exonère l'ensemble des prestations accomplies dans le milieu hospitalier alors que le point c) 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»¹⁴.

45. La Cour voit donc la possibilité d'une délimitation claire des deux cas d'exonéra-

12 — Il suffit de voir l'arrêt D., précité note 4, points 15 et suiv. Sur cette question, voir également nos conclusions jointes dans les affaires Unterperthinger (C-212/01) et D'Ambrumenil (C-307/01) actuellement pendantes devant la Cour.

13 — Arrêt cité note 4 (points 17 et 18).

14 — Arrêt cité note 8 (point 36).

tion, le critère applicable étant moins la nature de la prestation que le lieu de sa fourniture. En adoptant ce point de vue, la Cour reste conforme à la logique de l'arrêt Commission/Royaume-Uni¹⁵. Dans cet arrêt, elle a constaté que, en vertu du point b), il convient d'exonérer des prestations comprenant un ensemble de soins médicaux, effectuées normalement sans but lucratif, dans des établissements qui ont des finalités sociales, comme la sauvegarde de la santé humaine, alors que le point c) vise l'exonération 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.

46. La différence au niveau du libellé des deux cas d'exonération s'explique vraisemblablement par le fait que les exonérations en cause visent des opérations effectuées en différents lieux — dans des établissements qui ont des finalités sociales, s'agissant du point b), en d'autres lieux, notamment dans un cabinet professionnel, s'agissant du point c). En revanche, la nature de la prestation ne semble pas déterminante, de sorte que la différence au niveau du libellé des deux cas d'exonération ne devrait pas s'opposer à l'application de l'exonération prévue au point b) aux traitements psychothérapeutiques en cause.

47. De plus, le fait de considérer que les traitements psychothérapeutiques en cause relèvent de la notion de «soins médicaux» est conforme tant à la finalité de l'avantage fiscal qu'au principe de la neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée.

48. Quant à la finalité de l'exonération des prestations médicales, la Cour a retenu à diverses reprises que le bénéfice d'un tel avantage est destiné à garantir «que le bénéfice des soins médicaux et hospitaliers ne devienne pas inaccessible en raison du coût accru de ces soins s'ils étaient eux-mêmes, ou les opérations qui leur sont étroitement liées, soumis à la TVA»¹⁶. S'agissant du coût, l'élément déterminant est non pas le prestataire, mais plutôt le contenu de la prestation qu'il fournit.

49. Dans l'arrêt Kügler¹⁷, la Cour a, par ailleurs, rappelé que «le principe de la neutralité fiscale s'oppose notamment à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA». Dans la mesure où les salariés de Dornier disposent de la compétence professionnelle requise pour exercer en tant que psychologues diplômés ayant suivi une formation complémentaire de physio-

15 — Cité note 6, voir notamment point 35.

16 — Il suffit de voir l'arrêt Commission/France, cité note 5 (point 23).

17 — Cité note 8 (point 30).

thérapeute, de manière à garantir l'équivalence de leurs prestations et des prestations fournies par les médecins spécialisés en la matière, le principe de la neutralité fiscale s'oppose à une différence de traitement des prestations des deux catégories professionnelles.

50. Enfin, il convient d'examiner l'argument selon lequel l'application du point b) aux traitements psychothérapeutiques du type de ceux dont il s'agit en l'espèce aboutirait à ce que le champ d'application du point b) et celui du point c) se recouvrent en partie.

51. Compte tenu de la délimitation claire effectuée par la jurisprudence de la Cour¹⁸, un tel recouvrement est normalement exclu. Selon nous, on ne saurait, par ailleurs, interpréter le point 36 de l'arrêt Kügler, précité, en ce sens que les traitements psychothérapeutiques en cause ne relèvent pas du point b) du simple fait qu'ils sont dispensés dans un service de consultations externes. La question de savoir si cette circonstance a un effet sur l'applicabilité de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), doit plutôt être examinée dans le cadre de la condition relative à «d'autres établissements [...] dûment reconnus».

Quant à la reconnaissance de Dornier

52. Pour ce qui est de la question de la reconnaissance de Dornier, nous resterons bref étant donné que les observations des parties et l'arrêt Kügler correspondent dans une large mesure. Il est vrai que cet arrêt concerne l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la directive et la reconnaissance, prévue par celle-ci, en tant qu'organisme ayant un caractère social. Il apparaît cependant que cette exonération est comparable à celle prévue au point b): en effet, cette exonération dépend tant de la nature de la prestation que du lieu de sa fourniture, le point g) visant également les organismes de droit public, ou les organismes comparables, ayant un caractère social et qui sont reconnus par l'État membre concerné. Le libellé du point g) apparaît plus clair uniquement dans la mesure où cette disposition mentionne expressément la compétence de l'État membre s'agissant de la reconnaissance.

53. Dans la présente espèce, il n'est cependant pas contesté que la question de savoir si un établissement a été dûment reconnu en vue de l'application de l'exonération prévue au point b) doit être résolue conformément au droit national, dans la mesure où la directive ne prévoit rien en la matière. On peut par conséquent transposer l'arrêt Kügler; aux termes de celui-ci «[i]l appartiendra [...] aux autorités nationales de déterminer, conformément au droit communautaire et sous le contrôle des juridictions nationales, notamment au vu de la pratique suivie par l'administration com-

18 — Voir ci-dessus, points 44 et suiv.

pétente dans des situations analogues, les organismes qui devraient être reconnus comme ayant un caractère social au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive»¹⁹.

55. Comme le point g) et le point b) ont un contenu comparable²¹, ces indications sont également déterminantes pour l'interprétation du point b).

54. Pour ce qui concerne la question de savoir de quelles dispositions nationales il convient de tenir compte à cet égard, la Cour a précisé, dans le même arrêt: «Dans l'affaire au principal, la juridiction de renvoi pourra ainsi prendre en considération l'existence de dispositions spécifiques, qu'elles soient nationales ou régionales, législatives ou à caractère administratif, fiscales ou de sécurité sociale, le fait que des associations ayant les mêmes activités que la demanderesse au principal bénéficient déjà d'une exonération semblable, compte tenu du caractère d'intérêt général desdites activités, ainsi que le fait que les coûts des prestations fournies par la demanderesse au principal sont éventuellement assumés en grande partie par des caisses de maladie instituées par la loi ou par des organismes de sécurité sociale avec lesquels les opérateurs privés, telle la demanderesse au principal, entretiennent des rapports contractuels»²⁰.

56. Pour l'ensemble de ces raisons, nous proposons de répondre aux première et deuxième questions préjudicielles en ce sens que les traitements psychothérapeutiques dispensés dans un service de consultations externes par une fondation à l'aide de psychologues diplômés salariés qui ne sont pas autorisés à exercer en tant que médecins relèvent de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive 77/388 en tant que «soins médicaux» et, par conséquent, non en tant qu'«opérations qui leur sont étroitement liées». Il appartient à la juridiction nationale de déterminer, au vu de toutes les circonstances pertinentes, si un assujetti correspond à un «établissement dûment reconnu» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la directive.

19 — Arrêt cité note 8 (point 57).

20 — Arrêt cité note 8 (point 58).

21 — Le point g) concerne les «prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale», de sorte que, s'agissant du point g), se pose la question de la reconnaissance par les institutions d'assurance sociale, tout comme elle se pose dans le cadre du point b).

B — *La troisième question préjudicielle*

1) Arguments des parties

57. Quant à la troisième question préjudicielle, les avis des parties divergent, notamment au regard de la nécessité d'une réponse. En revanche, sur le fond, on peut constater une large correspondance entre les propositions de réponse.

58. Le *gouvernement allemand* considère qu'il n'est pas nécessaire de répondre, au motif que l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la directive constitue une disposition spéciale par rapport à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de manière à écarter cette dernière disposition. La *Commission*, quant à elle, souligne que le Bundesfinanzhof n'a posé la troisième question préjudicielle que pour le cas où l'exonération prévue au point b) ne serait pas applicable. Néanmoins, la Commission considère indispensable de répondre à la troisième question, étant donné qu'il appartient à la juridiction de renvoi de constater si l'exonération prévue au point b) est applicable en l'espèce.

59. Concernant le rapport entre l'exonération prévue au point b) et celle prévue au point c), *Dornier* fait valoir que, pour des raisons relevant de la neutralité de la TVA, le point c) est une disposition spéciale par rapport au point b). Selon *Dornier*, une interprétation large des «soins médicaux» prévus au point b), telle que proposée par

elle, permettrait en effet d'inclure les «professions paramédicales» au sens du point c) également dans le champ d'application du point b). C'est pourquoi *Dornier* estime qu'il convient de répondre à la troisième question préjudicielle.

60. Sur le fond, *Dornier* souligne, pour l'essentiel, que les prestations fournies par les psychothérapeutes salariés auraient été exonérées, si elles avaient été fournies dans le cadre d'un exercice libéral dans un cabinet professionnel. À cet égard, *Dornier* fait valoir que ces psychothérapeutes ont, malgré l'existence d'un contrat de travail, exercé leur activité sous leur propre responsabilité et de manière autonome sur le plan technique.

61. Le *gouvernement allemand* retient également que les psychothérapeutes employés par *Dornier* auraient pu dispenser le même traitement en bénéficiant de l'exonération, s'ils l'avaient dispensé en tant qu'assujettis exerçant à titre indépendant, au motif que les prestations psychothérapeutiques fournies par des psychologues diplômés constituent des «prestations de soins à la personne» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la directive.

62. Tant le *gouvernement danois* que la *Commission* insistent sur le fait que le champ d'application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la directive ne se limite pas aux personnes physiques.

2) Appréciation

63. À titre préliminaire, nous souhaitons indiquer que, bien que nous ayons déjà examiné le rapport entre l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), et l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c)²², nous estimons qu'il est nécessaire de répondre à la troisième question préjudicielle. Comme la Commission l'a en effet souligné à juste titre c'est à la juridiction de renvoi qu'il appartient de déterminer si l'exonération prévue au point b) est applicable en l'espèce.

64. Du reste, il ne semble pas nécessaire d'examiner en détail les arguments des parties, étant donné que la réponse à la troisième question préjudicielle découle directement de l'arrêt Kügler²³.

65. Par sa première question préjudicielle déférée dans l'affaire Kügler, le Bundesfinanzhof cherchait à savoir si l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la directive dépend de la forme juridique de l'assujetti qui effectue les prestations médicales ou paramédicales y mentionnées. À cet égard, la Cour a dit pour droit que «l'exonération visée à l'ar-

ticle 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive [...] ne dépend pas de la forme juridique de l'assujetti qui fournit les prestations médicales ou paramédicales y mentionnées».

66. La Cour motive sa réponse en indiquant que le libellé de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), ne fait pas dépendre l'exonération d'une forme juridique particulière de l'assujetti²⁴. Selon elle, il suffit, au contraire, qu'il s'agisse de prestations médicales qui sont fournies par des personnes possédant les qualifications professionnelles requises. La Cour souligne, par ailleurs, que cette interprétation est en accord avec l'objectif de réduction du coût des soins médicaux²⁵. Enfin, la Cour indique que cette interprétation est conforme au principe de la neutralité fiscale qui s'oppose notamment à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA²⁶.

67. Comme, au principal, les psychologues diplômés employés par Dornier fournissent indiscutablement des prestations de soins à la personne et qu'ils disposent des qualifications professionnelles requises, il apparaît que la réponse à la première question préjudicielle dans l'affaire Kügler est pleinement transposable à la présente espèce.

22 — Voir ci-dessus, points 44 et suiv.

23 — Arrêt cité note 8.

24 — Précité, point 27.

25 — Précité, point 29.

26 — Précité, points 29 et suiv.

C — *La quatrième question préjudicielle*

1) Arguments des parties

68. La quatrième question préjudicielle a trait à l'éventualité d'un effet direct des exonérations prévues aux points b) et c) de l'article 13, A, paragraphe 1, de la directive.

69. *Dornier* attire notamment l'attention sur la transposition — selon elle erronée — de la directive en République fédérale d'Allemagne. Elle fait valoir que, lors de la transposition de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la directive, le législateur national a soumis l'exonération à une condition supplémentaire, à savoir la fourniture des prestations «sous contrôle médical». Il en découle, selon elle, une inégalité de traitement, incompatible avec le principe de la neutralité fiscale, entre certaines prestations médicales qui, en République fédérale d'Allemagne, sont exclues de l'exonération de la TVA et les mêmes prestations dans d'autres États membres qui accordent cette exonération. Par conséquent, *Dornier* plaide en faveur d'une interprétation du droit national qui soit conforme à la directive et qui ne tienne pas compte de la condition qui, selon elle, est contraire à celle-ci.

70. Le *gouvernement allemand* conteste l'effet direct des exonérations prévues aux points b) et c), au motif que, ni l'une ni l'autre de ces dispositions n'est inconditionnelle du point de vue du contenu. Il fait

valoir que, aux termes du point b), l'exonération dépend d'une reconnaissance de l'établissement concerné par l'État membre, de sorte que, sur ce point, l'État membre a une marge de manœuvre. Il indique par ailleurs que, selon le point c), il appartient en tout cas à l'État membre de définir ce qu'il entend par la notion de professions médicales et paramédicales.

71. Selon la *Commission*, la possibilité de subordonner l'exonération au respect de conditions particulières, donnée aux États membres par l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), de la directive, notamment au regard du paragraphe 1, sous b), ne s'oppose a priori pas à l'effet direct du paragraphe 1 de cette disposition. Selon la *Commission*, l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de la directive ne s'oppose pas non plus à l'effet direct du paragraphe 1, au motif qu'il s'agit d'une restriction ayant un caractère éventuel qui, selon la jurisprudence, n'empêche pas l'effet direct²⁷.

72. La *Commission* estime, par ailleurs, que l'effet direct de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), n'est pas exclu par l'existence de la condition exigeant que l'établissement en question soit dûment reconnu par l'État membre. Selon elle, si une telle reconnaissance existe dans un cas particulier, cette disposition indique avec suffisamment de précision quelles activités économiques bénéficient de l'exonération de la TVA.

27 — À cet égard, la *Commission* renvoie à l'arrêt rendu le 17 octobre 1989, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda e.a./Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (231/87 et 129/88, Rec. p. 3233, point 32).

2) Appréciation

73. La réponse à la quatrième question préjudicielle découle elle aussi de l'arrêt Kügler²⁸. Dans cette affaire, il s'agissait certes de l'effet direct de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la directive; mais le problème à la base est comparable, dans la mesure où cette disposition prévoit la possibilité d'une exonération pour des organismes qui, selon la législation nationale, sont reconnus comme ayant un caractère social²⁹.

74. À cet égard, la Cour a dit pour droit qu'un assujetti peut invoquer l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la directive devant une juridiction nationale en vue de s'opposer à une réglementation nationale incompatible avec cette disposition.

75. Le point de départ du raisonnement de la Cour était une jurisprudence constante selon laquelle «dans tous les cas où des dispositions d'une directive apparaissent comme étant, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, ces dispositions peuvent être invoquées, à défaut de mesures d'application prises dans les délais, à l'encontre de toute disposition nationale non conforme à la directive»³⁰.

76. Afin de motiver l'effet direct de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), la Cour

précise que l'État ne saurait invoquer l'absence d'adoption de dispositions qui sont destinées à faciliter l'application de l'exonération en cause et à laquelle l'article 13, A, paragraphe 1, de la directive fait référence à titre d'introduction³¹. La Cour déclare, par ailleurs, que l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la directive «indique, de manière suffisamment précise et inconditionnelle, les activités bénéficiant de l'exonération»³².

77. Ensuite, la Cour évoque, sans le remettre en question, le pouvoir d'appréciation des États membres lors de la reconnaissance des organismes en cause. À cet égard, elle indique que le particulier ne saurait se fonder sur la directive pour justifier d'un droit à la reconnaissance, tant que les États membres respectent les limites du pouvoir d'appréciation que leur accorde l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la directive.

78. Pour la Cour, il appartient donc «aux autorités nationales de déterminer, conformément au droit communautaire et sous le contrôle des juridictions nationales,

28 — Cité note 8.

29 — Voir, sur ce point, ci-dessus, point 52.

30 — Précité, point 51.

31 — Précité, point 52, avec un renvoi à l'arrêt rendu le 19 janvier 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53, point 33).

32 — Précité, point 53.

notamment au vu de la pratique suivie par l'administration compétente dans des situations analogues, les organismes qui devraient être reconnus comme ayant un caractère social au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive». À cela, la Cour ajoute que la reconnaissance dans les différents États membres peut également résulter de dispositions autres que fiscales³³. La Cour indique que la possibilité, prévue à l'article 13, A, paragraphe 2, de la directive, de subordonner l'octroi des exonérations prévues au paragraphe 1 de cette disposition au respect d'une ou de plusieurs conditions ne s'oppose pas à l'effet direct du paragraphe 1, au motif que cette possibilité n'a qu'un caractère éventuel et qu'un État membre ne saurait invoquer l'absence d'adoption de dispositions destinées à concrétiser les conditions autorisées par cette disposition³⁴.

vue de s'opposer à une réglementation nationale incompatible avec cette disposition. En même temps, la Cour laisse au juge national le soin de vérifier, au vu de l'ensemble des éléments pertinents, dans quelle mesure l'assujetti est un organisme reconnu au sens de l'exonération concernée.

80. Ce raisonnement peut également être transposé aux points b) et c), étant donné que les deux cas d'exonération énumèrent de manière suffisamment précise et inconditionnelle les activités qui sont exonérées. Il découle également de l'arrêt Kügler que ni la compétence des autorités nationales pour reconnaître les établissements en cause afin qu'ils bénéficient d'une exonération ni la possibilité donnée par l'article 13, A, paragraphe 2, de subordonner les exonérations y mentionnées au respect de conditions particulières ne sont susceptibles d'exclure l'effet direct d'une exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1.

79. Ainsi, la Cour aboutit à la conclusion que le particulier peut invoquer l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), devant une juridiction nationale en

81. Par conséquent, il convient de retenir qu'un assujetti peut invoquer les exonérations prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive, en vue de s'opposer à une réglementation nationale incompatible avec cette disposition.

33 — Voir, notamment, le point 58 de l'arrêt cité.

34 — Point 60 de l'arrêt cité.

V — Conclusion

82. Par ces motifs, nous proposons à la Cour de répondre comme suit aux questions préjudicielles:

- «1) Les traitements psychothérapeutiques dispensés dans un service de consultations externes par une fondation à l'aide de psychologues diplômés salariés, qui sont autorisés à exercer en tant que physiothérapeutes, mais non en tant que médecins, relèvent de 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, en tant que 'soins médicaux' et, par conséquent, non en tant qu' 'opérations qui leur sont étroitement liées'. Il appartient à la juridiction nationale de déterminer, au vu de l'ensemble des éléments pertinents, si un assujetti est un 'établissement de même nature dûment reconnu' au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la directive.
- 2) L'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive 77/388 ne dépend pas de la forme juridique de l'assujetti qui fournit les prestations médicales ou paramédicales y mentionnées.
- 3) Un assujetti peut invoquer les exonérations visées à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive 77/388 en vue de s'opposer à une réglementation nationale incompatible avec ces dispositions.»