

Arrêt de la Cour
Affaire C-45/01

**Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie
contre
Finanzamt Gießen**

(demande de décision préjudicielle, formée par le Bundesfinanzhof)

«TVA – Article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive 77/388/CEE – Exonération – Traitements psychothérapeutiques assurés, dans un service de consultations externes d'une fondation de droit privé, reconnue d'utilité publique, par des psychologues diplômés n'ayant pas la qualité de médecin – Effet direct»

Conclusions de l'avocat général Mme C. Stix-Hackl, présentées le 10 décembre 2002 Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 6 novembre 2003

Sommaire de l'arrêt

1. 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 – Exonération pour l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations leur étant étroitement liées – Notion d'«opérations étroitement liées» et de «soins médicaux» – Traitements psychothérapeutiques dispensés par des psychologues diplômés (Directive du Conseil 77/388, art. 13, A, § 1, b) et c))

2. 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 – Exonération pour l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations leur étant étroitement liées – Notion d'«autres établissements de même nature dûment reconnus» – Reconnaissance subordonnée à l'accomplissement des prestations sous contrôle médical – Inadmissibilité (Directive du Conseil 77/388, art. 13, A, § 1, b))

3. 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 – Exonération pour l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations leur étant étroitement liées – Notion d'«autres établissements de même nature dûment reconnus» – Pouvoir d'appréciation des États membres – Limites – Obligations des juridictions nationales (Directive du Conseil 77/388, art. 13, A, § 1, b))

4. 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 – Exonération des prestations de soins à la personne dans le cadre des professions médicales et paramédicales – Portée – Traitements dispensés par des praticiens employés par une fondation de droit privé – Inclusion (Directive du Conseil 77/388, art. 13, A, § 1, c))

5. 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 – Exonération pour l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations leur étant étroitement liées et exonération des prestations de soins à la personne dans le cadre des professions médicales et paramédicales – Possibilité pour les assujettis d'invoquer les dispositions correspondantes (Directive du Conseil 77/388, art. 13, A, § 1, b) et c))

1. Les traitements psychothérapeutiques dispensés dans le service de consultations externes d'une fondation de droit privé, à l'aide de psychologues diplômés qui n'ont pas la qualité de médecin, ne constituent pas des opérations «étroitement liées» à l'hospitalisation ou aux soins médicaux au sens de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive 77/388, sauf si ces traitements sont effectivement prodigués en tant que prestations accessoires à l'hospitalisation des destinataires ou à des soins médicaux reçus par ces derniers et qui constituent la prestation principale. En revanche, les termes «soins médicaux» figurant dans cette disposition doivent être interprétés en ce sens qu'ils recouvrent l'ensemble des prestations de soins à la personne visées au même paragraphe, sous c), notamment les prestations effectuées par des personnes n'ayant pas la qualité de médecin, mais fournissant des prestations paramédicales telles que les traitements psychothérapeutiques dispensés par des psychologues diplômés. Ces traitements remplissent en effet la condition d'avoir un but thérapeutique, à savoir diagnostiquer, soigner et, dans la mesure du possible, guérir des maladies ou anomalies de santé. (cf. points 35, 48, 51, disp. 1)

2. Aux fins de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive 77/388, un État membre ne saurait valablement soumettre la reconnaissance des «autres établissements de même nature» que les établissements hospitaliers et les centres de soins médicaux et de diagnostic à la condition exigeant que les prestations paramédicales effectuées par ces autres établissements soient fournies sous contrôle médical. Une telle condition, en ce qu'elle vise à exclure du bénéfice de l'exonération les prestations effectuées sous la seule responsabilité de professionnels paramédicaux, excède en effet les limites du pouvoir d'appréciation consenti aux États membres par ladite disposition dès lors que 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. (cf. points 70-71)

3. La reconnaissance d'un «autre établissement de même nature» que les établissements hospitaliers et les centres de soins médicaux et de diagnostic, au sens de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive 77/388, ne suppose pas une procédure formelle de reconnaissance et cette dernière ne doit pas nécessairement découler de dispositions nationales à caractère fiscal. Lorsque les règles nationales relatives à la reconnaissance contiennent des restrictions qui excèdent les limites du pouvoir d'appréciation consenti aux États membres par cette disposition, en particulier une violation du principe d'égalité de traitement par rapport à d'autres opérateurs effectuant les mêmes prestations dans des situations comparables, il incombe à la juridiction nationale de déterminer, au vu de l'ensemble des éléments pertinents, si un assujetti doit néanmoins être considéré comme un «autre établissement de même nature dûment reconnu» au sens de cette disposition. (cf. points 69, 74, 76, disp. 2)

4. Étant donné que l'exonération des prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales, 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 y mentionnées, des traitements psychothérapeutiques dispensés par une fondation de droit privé, à l'aide de psychothérapeutes employés par cette dernière, peuvent bénéficier de ladite exonération. (cf. point 21, disp. 3)

5. Les dispositions de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive 77/388, relatives à l'exonération pour l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations leur étant étroitement liées et à celle des prestations de soins à la personne dans le cadre de l'exercice

des professions médicales et paramédicales, peuvent être invoquées par un assujetti devant une juridiction nationale en vue de s'opposer à l'application d'une réglementation de droit interne incompatible avec ces dispositions. Le fait qu'elles accordent aux États membres un pouvoir d'appréciation pour déterminer, d'une part, les établissements qui ne sont pas «de droit public», mais peuvent bénéficier de l'exonération prévue audit article 13, A, paragraphe 1, sous b), ainsi que, d'autre part, les professions paramédicales auxquelles l'exonération prévue au même paragraphe, sous c), est susceptible d'être accordée n'empêche en effet pas les particuliers qui, selon des indices objectifs, fournissent les prestations d'intérêt général visées par lesdites exonérations d'invoquer directement les dispositions de la sixième directive à l'encontre de toute disposition nationale non conforme à cette directive.

(cf. points 81, 84, disp. 4)

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
6 novembre 2003(1)

«TVA – Article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive 77/388/CEE – Exonération – Traitements psychothérapeutiques assurés, dans un service de consultations externes d'une fondation de droit privé, reconnue d'utilité publique, par des psychologues diplômés n'ayant pas la qualité de médecin – Effet direct»

Dans l'affaire C-45/01,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Bundesfinanzhof (Allemagne) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie
et

Finanzamt Gießen,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1),

LA COUR (cinquième chambre),,

composée de M. D. A. O. Edward, faisant fonction de président de la cinquième chambre, M.M. P. Jann et A. Rosas (rapporteur), juges,
avocat général: M me C. Stix-Hackl,
greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,
considérant les observations écrites présentées:

– pour Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, par M e W. Küntzel, Rechtsanwalt,
– pour le gouvernement allemand, par M. W.-D. Plessing et M me B. Muttelsee-Schön, en qualité d'agents,
– pour le gouvernement danois, par M. J. Molde, en qualité d'agent,

– pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et K. Gross, en qualité d'agents, assistés de M e A. Böhlke, Rechtsanwalt, ayant entendu les observations orales de Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, du gouvernement allemand et de la Commission à l'audience du 18 septembre 2002, ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 10 décembre 2002, rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 14 décembre 2000, parvenue à la Cour le 2 février 2001, le Bundesfinanzhof a posé, en application de l'article 234 CE, quatre questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Ces questions ont été posées dans le cadre d'un litige opposant Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie (ci-après «Dornier») au Finanzamt Gießen (ci-après le «Finanzamt») au sujet de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») à un taux réduit des prestations relatives à des traitements psychothérapeutiques effectuées par Dornier au cours de l'année 1990 alors que, selon cette dernière, ces prestations auraient dû être exonérées de la TVA.

Le cadre juridique

A – La réglementation communautaire

3 L'article 2, point 1, de la sixième directive soumet à la TVA «les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel».

4 L'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive prévoit:

«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.»

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

«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;
[...]

g) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale, y compris celles fournies par les maisons de retraite, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné.»

6 L'article 13, A, paragraphe 2, de la sixième directive est libellé comme suit:

«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,
- 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,
- 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.

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:

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

B – La réglementation nationale

7 L'article 4, points 14 et 16, de l'Umsatzsteuergesetz 1980 (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci après l'«UStG»), dans sa version en vigueur à la date des faits de l'affaire au principal, prévoit:

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

[...]

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'Einkommensteuergesetz [loi relative à l'impôt sur le 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 sont directement utilisées pour l'exécution des opérations exonérées en vertu de la première phrase.

[...]

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 tels que, par exemple, les maisons de retraite, les résidences pour personnes âgées, les établissements de soins recevant des malades dépendants lorsque

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

c) s'agissant de cliniques spécialisées dans les examens préventifs 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 L'article 4, point 15, sous b), de l'UStG mentionne les personnes suivantes:

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

9 Selon un arrêt du Bundesverfassungsgericht (Cour constitutionnelle fédérale) du 10 novembre 1999, l'article 3, paragraphe 1, du Grundgesetz (Loi fondamentale) interdit de se fonder uniquement sur la forme juridique pour décider s'il y a lieu ou non d'appliquer l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires prévue pour les activités médicales. Il en découle que l'exonération relative 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 une telle profession, mais elle peut également être invoquée par une société de personnes ou de capitaux.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

10 Dornier est une fondation de droit privé, reconnue d'utilité publique, dont le siège est à Marbourg (Allemagne). Selon l'ordonnance de renvoi, elle a pour objectif la promotion de la psychologie clinique. Elle veut contribuer à l'amélioration des méthodes de traitement par le biais d'une recherche fondamentale et appliquée en matière de psychologie clinique. À cet effet, Dornier entretient un service de consultations externes où des psychologues diplômés, engagés par cette fondation, dispensent des soins psychothérapeutiques à des patients.

11 Les psychologues diplômés employés par Dornier en 1990 n'étaient pas des médecins. Ils disposaient cependant d'une autorisation d'exercer accordée en vertu du Heilpraktikergesetz (loi relative aux physiothérapeutes) et ils avaient suivi une formation de psychothérapeute.

12 Au cours de l'année 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 ou des ayants droit d'une pension de retraite. En outre, les fonctions de direction et de membres dirigeants étaient remplies par des psychothérapeutes autorisés à exercer en tant que physiothérapeutes («Heilpraktiker»).

13 Le Finanzamt a fixé la TVA due au titre des 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.

14 Dornier a introduit un recours contre l'avis d'imposition de 1990 devant le Hessisches Finanzgericht, Kassel (Allemagne), 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 la surveillance d'un médecin», mais également à celles fournies par des établissements de soins psychothérapeutiques, lorsque ceux-ci sont dirigés par des psychologues diplômés ayant une formation supplémentaire paramédicale en psychothérapie et bénéficiant de l'autorisation d'exercer en tant que physiothérapeute («Heilpraktiker»), et non pas par des médecins. Le refus d'accorder l'exonération entraînerait, sans aucune raison objective, une inégalité de traitement par rapport à des prestations comparables effectuées sous la surveillance d'un médecin.

15 Le Hessisches Finanzgericht a considéré qu'une application de l'article 4, point 16, sous c), de l'UStG allant au-delà du libellé de cette disposition 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 dont il était saisi, au motif que

Dornier n'avait pas fourni les prestations visées à cette disposition sous la surveillance d'un médecin.

16 C'est dans ces conditions que Dornier a introduit un recours en «Revision» devant le Bundesfinanzhof qui a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les quatre questions préjudicielles suivantes:

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, 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 formelle de reconnaissance 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?»

Sur les questions préjudicielles

17 Il y a lieu de constater d'emblée que la troisième question posée, relative à l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, est en substance identique à une question sur laquelle la Cour a déjà statué. La réponse à cette question présente un intérêt pour l'examen de la première question, qui concerne l'interprétation du même paragraphe, sous b). Dans ces conditions, il convient de répondre en premier lieu à la troisième question.

Sur la troisième question

18 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande à la Cour si les traitements psychothérapeutiques dispensés par Dornier peuvent bénéficier de l'exonération de TVA prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, eu égard, d'une part, au principe de neutralité inhérent au système commun de TVA et, d'autre part, au fait que les mêmes traitements auraient pu bénéficier de ladite exonération s'ils avaient été dispensés par des psychothérapeutes employés par Dornier agissant non pas en cette qualité, mais en tant qu'assujettis exerçant à titre indépendant.

19 Ainsi qu'il ressort tant de la formulation de cette question que des observations qui ont été déposées devant la Cour à ce sujet, il n'est pas contesté que, si les traitements psychothérapeutiques avaient été dispensés par des psychothérapeutes exerçant à titre indépendant, ces prestations auraient pu bénéficier de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. Dès lors, la troisième question vise en substance à savoir si la forme juridique de l'assujetti ayant fourni les prestations en cause, en l'espèce une fondation de droit privé, fait obstacle à l'application de cette exonération.

20 À cet égard, la Cour a déjà dit pour droit que l'exonération visée à l'article 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 (arrêt du 10 septembre 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833).

21 Dès lors, il y a lieu de répondre à la troisième question que, étant donné que l'exonération visée à l'article 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, des traitements psychothérapeutiques dispensés par une fondation de droit privé, à l'aide de psychothérapeutes employés par cette dernière, peuvent bénéficier de ladite exonération.

Sur la première question

22 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive s'applique à des traitements psychothérapeutiques dispensés dans le service de consultations externes d'une fondation de droit privé à l'aide de psychologues diplômés employés par cette dernière, qui disposent d'une autorisation pour effectuer ces traitements, mais qui ne sont pas autorisés à exercer en tant que médecins.

23 Il résulte de la réponse à la troisième question que des traitements psychothérapeutiques, dispensés dans des conditions telles que celles de l'affaire au principal, peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. Étant donné que, selon les indications contenues dans l'ordonnance de renvoi, les traitements en cause au principal semblent avoir été fournis aux destinataires dans le service de consultations externes d'une fondation de droit privé, il ne serait pas nécessaire d'examiner si les mêmes traitements remplissent également les conditions pour bénéficier d'une exonération de la TVA au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b).

24 Toutefois, il ne saurait être totalement exclu qu'une interprétation des termes employés dans cette dernière disposition puisse présenter un intérêt pour la solution du litige pendant devant la juridiction de renvoi. Il convient dès lors de se prononcer sur l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive.

25 Selon la formulation qu'elle a donnée à la première question, ladite juridiction souhaite savoir si de tels traitements relèvent des termes «opérations [...] étroitement liées» à l'hospitalisation et aux soins médicaux.

26 En demandant à la Cour si des traitements psychothérapeutiques dispensés dans des conditions telles qu'énoncées au point précédent constituent des opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, la juridiction de renvoi semble ne pas envisager la possibilité que lesdits traitements puissent constituer des «soins médicaux» au sens de cette disposition. Toutefois, selon Dornier et la Commission, il y aurait lieu de retenir une interprétation large de la notion de «soins médicaux», laquelle serait ainsi susceptible de s'appliquer à des traitements psychothérapeutiques dispensés par des personnes n'ayant pas la qualité de médecin. Dans ces conditions, afin de donner une réponse utile à la première question, il importe, à l'instar des conclusions de M me l'avocat général, d'examiner non seulement la notion d'«opérations [...] étroitement liées» à l'hospitalisation ou aux soins médicaux, mais également celle de «soins médicaux», ces deux notions figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive.

27 En effet, il convient d'admettre que, même au cas où lesdits traitements psychothérapeutiques ne constitueraient pas des opérations étroitement liées à une hospitalisation ou à des soins dispensés par des médecins, ils pourraient néanmoins, comme le suggèrent Dornier et la Commission, relever de la notion de «soins médicaux» au sens de la disposition susmentionnée.

Sur la notion d'«opérations [...] étroitement liées» à l'hospitalisation ou aux soins médicaux

– Observations soumises à la Cour

28 Le gouvernement allemand estime que les traitements psychothérapeutiques en cause au principal ne constituent pas des «opérations [...] étroitement liées» à l'hospitalisation ou aux soins médicaux au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive. Selon ce gouvernement, de telles opérations doivent avoir un lien avec une hospitalisation ou avec des soins médicaux et elles doivent donc soit compléter de tels soins, soit constituer une condition nécessaire à ceux-ci. Il relève que l'activité de Dornier est achevée en soi et que lesdits traitements n'ont aucun lien avec d'autres soins.

29 Le gouvernement danois soutient qu'un traitement ne peut être exonéré au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive que si, envisagé isolément, il doit être considéré comme une hospitalisation ou comme des soins médicaux proprement dits, ou s'il y a un rapport suffisamment direct entre le traitement et l'hospitalisation ou les soins médicaux.

30 Selon ce gouvernement, à défaut de l'exigence d'un lien suffisamment étroit entre les traitements dispensés par une profession paramédicale et les soins médicaux proprement dits, il existerait un risque que l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive s'étende à des traitements qui relèvent du même paragraphe, sous c). Or, le choix des traitements paramédicaux à exonérer appartient aux États membres en application de l'habilitation instituée par ladite disposition, sous c), et il ne saurait être remis en cause par l'interprétation de celle-ci, sous b).

31 Au cas où la Cour estimerait que l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'exonération y prévue peut, en outre, s'étendre aux traitements susceptibles d'être exonérés par les États membres en vertu du même paragraphe, sous c), le gouvernement danois considère qu'il est nécessaire de déterminer de façon précise ce chevauchement.

32 La Commission considère que les traitements psychothérapeutiques ne constituent pas des «opérations [...] étroitement liées» à des soins médicaux, au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive. Au point 27 de son arrêt du 11 janvier 2001, Commission/France (C-76/99, Rec. p. I-249), la Cour aurait souligné que cette notion équivaut au rapport existant entre une prestation accessoire et une prestation principale. Selon la Commission, les prestations fournies par les psychothérapeutes sont des prestations indépendantes, qui ne constituent pas un moyen de bénéficier dans les meilleures conditions d'un service principal (arrêt du 25 février 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, point 30). Lesdits traitements ne seraient liés à des prestations médicales que dans la mesure où le remboursement des frais y afférents par les caisses de maladie ou les institutions d'aide sociale est subordonné à l'avis préalable d'un médecin sur la nécessité du traitement. Toutefois, la Commission relève que le Bundesfinanzhof a précisé que le médecin n'intervient pas dans le cadre du traitement proprement dit.

– Réponse de la Cour

33 Ainsi que la Cour l'a constaté au point 22 de l'arrêt Commission/France, précité, l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive ne comporte aucune définition de la notion d'opérations «étroitement liées» à l'hospitalisation ou aux soins médicaux.

Néanmoins, il ressort des termes mêmes de cette disposition qu'elle ne vise pas des prestations qui ne présentent aucun lien avec l'hospitalisation des destinataires de ces prestations ni avec des soins médicaux éventuellement reçus par ces derniers.

34 En l'espèce, il est constant que les traitements psychothérapeutiques dispensés dans le service de consultations externes de Dornier, à l'aide de psychologues diplômés, constituent généralement des prestations fournies à leurs destinataires comme une fin en soi et non comme le moyen pour ces derniers de bénéficier dans les meilleures conditions d'autres prestations. Dans la mesure où ces traitements n'ont pas un caractère accessoire par rapport à une hospitalisation ou à des soins médicaux, ils ne constituent pas des «opérations [...] étroitement liées» aux prestations exonérées en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive.

35 En conséquence, il y a lieu de considérer que les traitements psychothérapeutiques dispensés dans le service de consultations externes d'une fondation de droit privé, à l'aide de psychologues diplômés qui n'ont pas la qualité de médecin, ne relèvent de la notion d'«opérations [...] étroitement liées» à l'hospitalisation ou aux soins médicaux au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive que lorsque ces traitements sont effectivement prodigués en tant que prestations accessoires à l'hospitalisation des destinataires ou à des soins médicaux reçus par ces derniers et qui constituent la prestation principale.

Sur la notion de «soins médicaux»

– Observations soumises à la Cour

36 Dornier soutient que les traitements psychothérapeutiques qu'elle dispense à l'aide de psychologues diplômés, dans son service de consultations externes, constituent des «soins médicaux» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive. Elle relève que les prestations de soins dispensées par des psychothérapeutes consistent à diagnostiquer, à soigner et à guérir des maladies ou des troubles psychiques. Par conséquent, il s'agirait de prestations médicales au sens de l'arrêt du 14 septembre 2000, D. (C-384/98, Rec. p. I-6795, points 17 et 18), qui concernent la santé des personnes.

37 Dornier estime que, selon la définition des «soins médicaux» donnée par la Cour, il importe de constater et de qualifier le contenu matériel de la prestation, c'est-à-dire la capacité durable de fournir une prestation médicale, et non pas l'admission formelle du prestataire en tant que médecin ou en tant que personne assimilée à un médecin du point de vue de la législation applicable en matière professionnelle. Elle précise que cette assimilation n'existait pas pour les psychothérapeutes en raison des lacunes qui, pendant l'année 1990, persistaient en ce qui concerne la législation applicable en matière professionnelle.

38 Selon Dornier, les conditions d'application de l'exonération de la TVA énoncées à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive n'exigent pas l'exécution de la prestation de soins par un groupe de personnes déterminé, à savoir les personnes autorisées à exercer la médecine conformément aux règles de l'Ordre fédéral des médecins. Elle estime que, si cela était le cas, il aurait fallu opter pour une formulation telle que «soins dispensés par des médecins». L'examen de plusieurs versions linguistiques de la sixième directive confirmerait que les termes «soins médicaux» visent une notion matérielle liée à une activité. Dornier en conclut que l'exécution de l'activité par un médecin, ou même sous la surveillance d'un médecin, ne saurait constituer un critère d'application de l'exonération. Au contraire, pour que celle-ci s'applique, il suffirait qu'il s'agisse de soins dispensés par un membre d'une profession médicale, qui est autorisé à exercer et dont la qualification est, comme pour les psychologues diplômés en cause au principal, comparable à celle d'un médecin.

39 La Commission considère également que la notion de «soins médicaux» doit être comprise au sens large et qu'elle n'est pas limitée aux activités médicales proprement dites. Selon elle, les dispositions de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), visent uniformément des prestations de soins à la personne au sens de «prestations médicales concernant la santé des personnes», conformément à la définition donnée par la Cour aux points 17 et 18 de son arrêt D., précité. Les prestations visées à ladite disposition, sous b) et c), se distingueraient moins par leur nature que par la forme sous laquelle elles sont effectuées. Ainsi, les prestations visées au paragraphe 1, sous b), seraient des prestations comprenant un ensemble de soins médicaux, effectuées normalement sans but lucratif, dans des établissements qui ont des finalités sociales, telle la sauvegarde de la santé humaine, tandis que les prestations visées au même paragraphe, sous c), seraient celles effectuées en dehors d'organismes hospitaliers et dans le cadre d'un rapport de confiance entre le patient et le prestataire de soins, dispensées normalement dans le cabinet professionnel de ce dernier. Elle invoque à cet égard l'arrêt du 23 février 1988, Commission/Royaume-Uni (353/85, Rec. p. 817, points 32 et 33).

40 En outre, selon la Commission, le fait que la notion de «soins médicaux» est applicable aux traitements psychothérapeutiques en cause au principal est conforme à la finalité de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, puisqu'elle «est destinée 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» (arrêt Commission/France, précité, point 23). De tels traitements servent normalement à traiter une maladie ou toute autre anomalie de santé et ils devraient donc être considérés comme des prestations de soins.

41 Le gouvernement allemand soutient que l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive ne vise que des «soins médicaux» au sens strict du terme. Il relève que cette disposition, contrairement à ce qui est prévu au même paragraphe 1, sous c), n'utilise pas le terme générique «soins» et n'établit pas une distinction entre «médical» et «paramédical».

– Réponse de la Cour

42 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 assujetti (voir, notamment, arrêts du 5 juin 1997, SDC, C-2/95, Rec. p. I-3017, point 20, et Kügler, précité, point 28). 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.

43 À cet égard, il ressort de la jurisprudence que l'objectif de réduire le coût des soins de santé et de rendre ces soins plus accessibles aux particuliers 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) (voir arrêts précités Commission/France, point 23, et Kügler, point 29).

44 En outre, il convient de rappeler que le principe de neutralité fiscale s'oppose notamment à ce que des opérateurs qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA (arrêt Kügler, précité, point 30).

45 Ainsi qu'il résulte de la réponse donnée par la Cour à la troisième question, l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive s'applique aux traitements psychothérapeutiques dispensés par des psychologues diplômés, lorsque ces prestations sont accomplies en dehors des organismes de droit public et autres établissements visés par le même paragraphe, sous b).

46 S'agissant de la question de savoir si des traitements psychothérapeutiques dispensés par des psychologues diplômés en milieu hospitalier relèvent de la notion de «soins médicaux» figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, il convient tout d'abord de constater que seules certaines versions linguistiques de la directive, parmi lesquelles les versions allemande et française, semblent établir une distinction entre la nature des prestations exonérées au titre de cette disposition et celle des prestations exonérées au titre du même paragraphe, sous c).

47 Ensuite, ainsi que M me l'avocat général l'a relevé à juste titre aux points 44 à 46 de ses conclusions, le critère pour délimiter le champ d'application des deux cas d'exonération prévus à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), est moins la nature de la prestation que le lieu de sa fourniture. La Cour a, en effet, constaté que, en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), il convient d'exonérer 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 et dans le cadre d'un rapport de confiance entre le patient et le prestataire de soins (arrêt Commission/Royaume-Uni, précité, point 33). S'il est vrai que la Cour a, dans cet arrêt, conclu que l'exonération de livraisons de biens effectuées en relation avec les prestations de soins à la personne

visées à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), ne peut être justifiée par le même paragraphe, sous b), cette interprétation découle notamment du fait que cette dernière disposition vise des établissements dûment reconnus qui ont des finalités sociales et prévoit expressément l'exonération des opérations étroitement liées aux soins médicaux, ce qui n'est pas le cas de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c).

48 Il y a lieu également de considérer que, compte tenu de l'objectif de réduction du coût des soins de santé, la notion de «soins médicaux» figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), n'appelle pas une interprétation particulièrement étroite (voir, en ce sens, arrêt Commission/France, précité, point 23). Il importe toutefois que les prestations relevant de cette notion, tout comme celles relevant de la notion de «prestations de soins à la personne» figurant au même paragraphe, sous c), aient pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou anomalies de santé (arrêts précités D., point 18, et Kügler, point 38). Or, il n'est pas contesté que les traitements dispensés par les psychologues diplômés en milieu hospitalier remplissent la condition d'avoir un but thérapeutique.

49 Enfin, il convient de constater que cette interprétation de la notion de «soins médicaux» figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), respecte le principe de neutralité fiscale, puisque les prestations paramédicales, telles que les traitements dispensés par les psychologues diplômés, sont exonérées de la TVA indépendamment du lieu de leur prestation.

50 Il découle des considérations précédentes 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), notamment les prestations effectuées par des personnes n'ayant pas la qualité de médecin mais fournissant des prestations paramédicales telles que les traitements psychothérapeutiques dispensés par des psychologues diplômés.

51 En conséquence, il convient de répondre à la première question que les traitements psychothérapeutiques dispensés dans le service de consultations externes d'une fondation de droit privé, à l'aide de psychologues diplômés qui n'ont pas la qualité de médecin ne constituent pas des «opérations [...] étroitement liées» à l'hospitalisation ou aux soins médicaux au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, sauf si ces traitements sont effectivement prodigués en tant que prestations accessoires à l'hospitalisation des destinataires ou à des soins médicaux reçus par ces derniers et qui constituent la prestation principale. En revanche, les termes «soins médicaux» figurant dans cette disposition doivent être interprétés en ce sens qu'ils recouvrent l'ensemble des prestations de soins à la personne visées au même paragraphe, sous c), notamment les prestations effectuées par des personnes n'ayant pas la qualité de médecin, mais fournissant des prestations paramédicales telles que les traitements psychothérapeutiques dispensés par des psychologues diplômés.

Sur la deuxième question

52 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, d'une part, si l'expression «autres établissements de même nature dûment reconnus», figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, suppose une procédure formelle de reconnaissance du service de consultations externes d'une fondation de droit privé ou si la reconnaissance d'un tel établissement peut également découler, par exemple, du fait que les frais des traitements dispensés dans celui-ci sont pris en charge par les institutions d'assurance sociale selon les réglementations applicables, de la même manière, aux établissements hospitaliers, aux centres de soins médicaux ainsi qu'à d'autres établissements et, d'autre part, si le fait que les institutions d'assurance sociale ne remboursent pas, ou remboursent seulement de manière partielle, les frais exposés par les destinataires desdits traitements justifie une suppression de l'exonération.

Observations soumises à la Cour

53 Dornier soutient que son service de consultations externes, qui est un centre de soins psychothérapeutiques et de diagnostic, constitue un établissement de même nature que les organismes de droit public, les établissements hospitaliers ou les centres de soins médicaux et de diagnostic visés à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive. La question de savoir si ce service est «dûment reconnu» au sens de cette disposition doit, selon Dornier, être résolue conformément au droit national. À cet égard, cette dernière relève que, en Allemagne, la loi n'exige pas qu'un tel service dispose d'une autorisation de fonctionnement et aucune surveillance spécifique de l'établissement n'est prévue. En l'espèce, seuls les psychologues qui y travaillent sont, conformément au Heilpraktikergesetz, soumis à la surveillance du service de l'hygiène et de la santé publique de la ville de Marbourg.

54 En outre, Dornier indique que les frais des prestations fournies dans son service de consultations externes ont été remboursés aux patients par les caisses de maladie du régime légal et par les caisses de maladie privées de la même manière que les frais exposés pour les prestations correspondantes fournies par des médecins dans le domaine de la psychothérapie. Le fait que le remboursement des factures de Dornier est réduit résulterait de la «valeur limitée en points» des soins psychothérapeutiques, une telle réduction étant également applicable aux prestations dispensées par des médecins agréés par les caisses. Dornier constate que, d'une manière générale, il y avait bien une reconnaissance de son service de consultations externes en tant que prestataire dans le cadre du régime légal de l'assurance maladie.

55 Dornier en conclut que son service de consultations externes, lequel peut fonctionner sans autorisation et qui fournit des prestations psychothérapeutiques identiques à celles effectuées par des médecins, avec un niveau de remboursement comparable, constitue «un autre établissement de même nature dûment reconnu» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive.

56 Selon le gouvernement allemand, il n'est pas nécessaire de répondre à la deuxième question, étant donné que les traitements psychothérapeutiques en cause au principal ne constituent ni une «hospitalisation» ni des «soins médicaux» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive. Toutefois, à titre subsidiaire, il constate que le droit communautaire ne donne aucune indication sur la procédure de reconnaissance, mais laisse une grande marge de manœuvre aux États membres concernant les établissements du secteur de la santé publique susceptibles d'être reconnus. Cette intention du législateur communautaire découlerait très clairement des travaux préparatoires du Conseil des Communautés européennes relatifs à la sixième directive qui ont eu lieu au cours des années 1974 et 1975. Elle serait également exprimée à plusieurs reprises dans le libellé de l'article 13, A, paragraphe 1, de celle-ci.

57 Le gouvernement allemand estime que, au sens strict, une telle reconnaissance suppose un acte juridique, mais il ajoute que cet acte n'est pas défini de manière précise. Il ne serait donc pas obligatoire que la reconnaissance intervienne par la voie législative dans le cadre d'une loi nationale de transposition de la sixième directive. Cette reconnaissance pourrait également découler d'une circonstance étrangère au droit fiscal, telle que le remboursement des frais des prestations fournies par l'établissement, circonstance qui est évoquée par la juridiction de renvoi. Cependant, il serait nécessaire, selon ce gouvernement, qu'un critère d'ordre non fiscal soit visé dans la réglementation nationale en matière de TVA. Dans le cas contraire, une telle réglementation ne serait pas suffisamment précise pour constituer un acte de transposition.

58 Ledit gouvernement relève que, en Allemagne, l'article 4, point 16, sous c), de l'UStG règle les conditions de la reconnaissance pour les besoins de la TVA. Selon cette disposition, seuls les établissements qui fournissent des prestations sous contrôle médical et qui, pour l'année civile précédente, ont dispensé au moins 40 % de leurs prestations à des assurés, à des bénéficiaires de l'aide sociale ou à des titulaires d'une pension de retraite peuvent être considérés comme d'«autres établissements de même nature dûment reconnus» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive. Il serait

donc clair que, dans cet État membre, la reconnaissance d'un établissement pour des raisons relevant de la prise en charge des frais par l'institution d'assurance sociale n'aboutit pas à une reconnaissance pour les besoins de la TVA.

59 En outre, le gouvernement allemand estime que c'est à la législation nationale qu'il appartient de déterminer s'il y a suppression de l'exonération dans la mesure où les institutions d'assurance sociale ne remboursent pas, ou remboursent seulement de manière partielle, les frais exposés par les patients pour les traitements psychothérapeutiques dispensés par des psychologues diplômés qui n'ont pas la qualité de médecin.

60 Le gouvernement danois considère que la référence aux «autres établissements de même nature dûment reconnus» figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive n'implique pas une procédure formelle de reconnaissance. Celle-ci pourrait également découler d'autres circonstances, par exemple, du fait que les traitements en question donnent droit à un remboursement selon le régime public d'assurance maladie.

61 La Commission fait observer que la sixième directive ne prévoit aucune procédure formelle de reconnaissance. Il appartiendrait donc au législateur national de préciser la forme de cette reconnaissance, laquelle pourrait résulter également de conditions étrangères au droit fiscal, pour autant qu'elles concernent des opérations générant un chiffre d'affaires. Ce serait le cas des conditions de remboursement des prestations de soins par des caisses de maladie et d'autres institutions d'assurance sociale. Il incomberait à la juridiction nationale de constater si ces conditions sont réunies en l'espèce.

62 Toutefois, la Commission considère qu'une reconnaissance partielle des établissements ne saurait résulter de l'existence d'un remboursement partiel des soins en cause. Elle souligne qu'une prestation uniforme est, le cas échéant, imposable ou exonérée dans son intégralité. Une réglementation qui permettrait la reconnaissance partielle des établissements, en se fondant sur le niveau de remboursement des prestations fournies, ne serait ni claire ni prévisible. Par conséquent, une telle réglementation ne serait guère propice à assurer l'application correcte et simple de l'exonération fiscale.

63 Selon la Commission, les prix pratiqués et donc le coût des soins délivrés par les établissements concernés seraient d'autres facteurs à prendre en compte lors de la reconnaissance de ceux-ci. Elle rappelle que l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive autorise les États membres à subordonner l'octroi de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), au respect, par les organismes autres que ceux de droit public, de certaines conditions telles que la pratique de prix relativement bas et l'absence de recherche systématique de profit. La Commission ajoute que toutes les exonérations visées audit article 13, A, sont censées réduire les coûts de certaines activités d'intérêt général.

Réponse de la Cour

64 S'agissant de la notion d'«autres organismes de même nature dûment reconnus», il y a lieu de constater que 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.

65 L'adoption de règles nationales en la matière est d'ailleurs prévue à l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, selon lequel «[I]es 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 des conditions» mentionnées dans la suite de cette disposition.

66 Toutefois, ledit article 13, A, paragraphe 2, sous a), n'obligeant pas les États membres à prendre de telles mesures, le fait qu'un État membre n'a pas exercé cette faculté n'affecte pas la possibilité de reconnaître un établissement aux fins de l'octroi des exonérations y visées.

67 En outre, il y a lieu de constater qu'aucune disposition de la sixième directive n'exige que la reconnaissance soit accordée selon une procédure formelle ni qu'elle soit explicitement prévue dans des dispositions nationales à caractère fiscal.

68 Selon le gouvernement allemand, l'article 4, point 16, sous c), de l'UStG précise les règles nationales relatives à la reconnaissance d'un établissement aux fins de l'octroi de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive. Il en résulte qu'une fondation de droit privé peut bénéficier de ladite exonération si elle remplit les conditions établies par le droit national, notamment celle relative au fait que ces prestations doivent être fournies sous contrôle médical.

69 Dans ce contexte, il convient de rappeler que, pour ce qui concerne l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, la Cour a précisé que, lorsqu'un assujetti demande à bénéficier de la qualité d'organisme à caractère social, il incombe aux juridictions nationales d'examiner si les autorités compétentes ont respecté les limites du pouvoir d'appréciation consenti par cette disposition en appliquant les principes communautaires, en particulier le principe d'égalité de traitement (arrêt Kügler, précité, point 56).

70 À cet égard, il découle de la réponse donnée par la Cour à la première question que la condition exigeant que les prestations soient fournies sous 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 par 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.

71 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 à la condition exigeant que les prestations paramédicales effectuées par ces derniers soient fournies sous contrôle médical.

72 Aux points 57 et 58 de l'arrêt Kügler, précité, la Cour a ajouté que, afin de déterminer les organismes devant être reconnus comme ayant un caractère social au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, il appartient aux autorités nationales, conformément au droit communautaire et sous contrôle des juridictions nationales, de prendre en considération plusieurs éléments. Parmi ces éléments, il convient de mentionner le caractère d'intérêt général des activités de l'assujetti concerné, le fait que d'autres assujettis ayant les mêmes activités bénéficient déjà d'une reconnaissance semblable, ainsi que 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.

73 Ainsi que M me l'avocat général l'a relevé à juste titre au point 55 de ses conclusions, ces indications sont également valables pour l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, en ce qui concerne la reconnaissance des établissements visés par cette disposition.

74 Dans l'affaire au principal, il incombe donc à la juridiction de renvoi de déterminer, eu égard à l'ensemble de ces éléments, si le refus de reconnaissance de Dornier aux fins de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive entraîne ou non une violation du principe d'égalité de traitement par rapport à d'autres opérateurs effectuant les mêmes prestations dans des situations comparables.

75 C'est dans cette optique qu'il convient de prendre en considération le fait que les institutions d'assurance sociale ne remboursent pas, ou remboursent seulement de manière partielle, les frais exposés par les destinataires des traitements psychothérapeutiques. Si la situation de Dornier est à cet égard comparable à celle d'autres opérateurs effectuant les mêmes traitements, la seule circonstance que le coût de

ces prestations n'est pas entièrement assumé par les institutions d'assurance sociale ne justifie pas une différence de traitement entre prestataires en ce qui concerne l'assujettissement à la TVA.

76 Il y a donc lieu de répondre à la deuxième question que la reconnaissance d'un établissement au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive ne suppose pas une procédure formelle de reconnaissance et cette dernière ne doit pas nécessairement découler de dispositions nationales à caractère fiscal. Lorsque les règles nationales relatives à la reconnaissance contiennent des restrictions qui excèdent les limites du pouvoir d'appréciation consenti aux États membres par cette disposition, il incombe à la juridiction nationale de déterminer, au vu de l'ensemble des éléments pertinents, si un assujetti doit néanmoins être considéré comme un «autre établissement de même nature dûment reconnu» au sens de cette disposition.

Sur la quatrième question

77 Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi demande si, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, les dispositions de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive peuvent être invoquées par un assujetti devant le juge national afin d'obtenir l'exonération des prestations qu'il a effectuées.

78 À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante (voir, notamment, arrêts du 19 janvier 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, point 25; du 25 mai 1993, Mohsche, C-193/91, Rec. p. I-2615, point 17; du 26 septembre 2000, IGI, C-134/99, Rec. p. I-7717, point 36, et Kügler, précité, point 51), 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, ou encore en tant qu'elles sont de nature à définir des droits que les particuliers sont en mesure de faire valoir à l'égard de l'État.

79 En outre, bien que l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive dispose que les États membres appliquent les exonérations y prévues «dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple [desdites] exonérations [...] et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels», un État membre ne saurait opposer à un contribuable qui est en mesure d'établir que sa situation fiscale relève effectivement de l'une des catégories d'exonération énoncées par la sixième directive le défaut d'avoir pris les dispositions destinées, précisément, à faciliter l'application de cette même exonération (arrêt Kügler, précité, point 52).

80 S'agissant du contenu des dispositions de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive, il convient de constater que, contrairement à ce que soutient le gouvernement allemand, ces dispositions indiquent, de manière suffisamment précise et inconditionnelle, les activités bénéficiant de l'exonération [voir, par analogie, s'agissant de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, arrêt Kügler, précité, point 53].

81 Le fait que ces dispositions accordent aux États membres un pouvoir d'appréciation pour déterminer, d'une part, les établissements qui ne sont pas «de droit public», mais peuvent bénéficier de l'exonération prévue audit article 13, A, paragraphe 1, sous b), ainsi que, d'autre part, les professions paramédicales auxquelles l'exonération prévue au même paragraphe, sous c), est susceptible d'être accordée n'empêche pas les particuliers qui, selon des indices objectifs, fournissent les prestations d'intérêt général visées par lesdites exonérations d'invoquer directement les dispositions de la sixième directive à l'encontre de toute disposition nationale non conforme à cette directive.

82 En l'occurrence, il résulte de la réponse donnée à la deuxième question que les règles nationales relatives à la reconnaissance d'un établissement aux fins de l'octroi de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive contiennent une restriction incompatible avec les termes de cette disposition. L'assujetti peut donc invoquer directement devant la juridiction nationale l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive pour s'opposer à l'application de la règle de droit interne exigeant que les prestations soient fournies sous contrôle médical. Toutefois, il résulte

également de la réponse à la deuxième question que, pour obtenir la qualité d'«autre établissement de même nature dûment reconnu» et bénéficier ainsi de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, la juridiction nationale doit déterminer, au vu d'un ensemble d'éléments pertinents, et notamment des circonstances factuelles de l'affaire au principal, si l'assujetti réunit les conditions d'application de ladite exonération.

83 Quant à l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, il découle de la réponse donnée à la troisième question que cette exonération s'applique aux traitements psychothérapeutiques dispensés par une fondation de droit privé, à l'aide de psychothérapeutes employés par cette dernière. En conséquence, ladite disposition peut être invoquée par un assujetti à l'encontre de dispositions législatives ou de pratiques administratives nationales subordonnant le bénéfice de l'exonération à la condition que le prestataire ait une forme juridique déterminée.

84 Il convient donc de répondre à la quatrième question que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive peut être invoqué par un assujetti devant une juridiction nationale en vue de s'opposer à l'application d'une réglementation de droit interne incompatible avec cette disposition.

Sur les dépens

85 Les frais exposés par les gouvernements allemand et danois, ainsi que par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. 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.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Bundesfinanzhof, par ordonnance du 14 décembre 2000, dit pour droit:

1) Les traitements psychothérapeutiques dispensés dans le service de consultations externes d'une fondation de droit privé, à l'aide de psychologues diplômés qui n'ont pas la qualité de médecin, ne constituent pas des «opérations [...] étroitement liées» à l'hospitalisation ou aux soins médicaux au sens 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, sauf si ces traitements sont effectivement prodigués en tant que prestations accessoires à l'hospitalisation des destinataires ou à des soins médicaux reçus par ces derniers et qui constituent la prestation principale. En revanche, les termes «soins médicaux» figurant dans cette disposition doivent être interprétés en ce sens qu'ils recouvrent l'ensemble des prestations de soins à la personne visées au même paragraphe, sous c), notamment les prestations effectuées par des personnes n'ayant pas la qualité de médecin, mais fournissant des prestations paramédicales telles que les traitements psychothérapeutiques dispensés par des psychologues diplômés.

2) La reconnaissance d'un établissement au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive 77/388 ne suppose pas une procédure formelle de reconnaissance et cette dernière ne doit pas nécessairement découler de dispositions nationales à caractère fiscal. Lorsque les règles nationales relatives à la reconnaissance contiennent des restrictions qui excèdent les limites du pouvoir d'appréciation consenti aux États membres par cette disposition, il incombe à la juridiction nationale de déterminer, au vu de l'ensemble des éléments pertinents, si un assujetti doit néanmoins être considéré comme un «autre établissement de même nature dûment reconnu» au sens de cette disposition.

3) Étant donné que 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, des traitements psychothérapeutiques dispensés par une fondation de droit privé, à l'aide de psychothérapeutes employés par cette dernière, peuvent bénéficier de ladite exonération.

4) Dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive 77/388 peut être invoqué par un assujetti devant une juridiction nationale en vue de s'opposer à l'application d'une réglementation de droit interne incompatible avec cette disposition.

Edward

Jann

Rosas

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 6 novembre 2003.

Le greffier

Le président

R. Grass

V. Skouris

1 – Langue de procédure: l'allemand.