

Arrêt de la Cour
Affaire C-212/01

Margarete Unterpertinger
contre
Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter

(demande de décision préjudicielle, formée par le Landesgericht Innsbruck)

«Sixième directive TVA – Exonération des prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice de professions médicales et paramédicales – Expertise médicale»

Conclusions de l'avocat général Mme C. Stix-Hackl, présentées le 30 janvier 2003 Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 20 novembre 2003

Sommaire de l'arrêt

Dispositions fiscales – Harmonisation des législations – Taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Exonérations prévues par la sixième directive – Exonération des prestations de soins à la personne dans le cadre des professions médicales et paramédicales – Portée – Expertise médicale dans le cadre de l'octroi d'une pension d'invalidité – Exclusion

(Directive du Conseil 77/388, art. 13, A, § 1, c)) L'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive 77/388, relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée de certaines prestations médicales, n'exonère pas l'ensemble des prestations qui peuvent être effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales, mais uniquement les «prestations de soins à la personne».

À cet égard, c'est la finalité d'une prestation médicale qui détermine si celle-ci doit être exonérée de la taxe. Dès lors, si une telle prestation est effectuée dans un contexte permettant d'établir que sa finalité principale n'est pas la protection, y compris le maintien ou le rétablissement, de la santé mais plutôt la fourniture d'un avis exigé préalablement à l'adoption d'une décision produisant des effets juridiques, l'exonération ne s'applique pas à ladite prestation.

Ainsi, l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), doit être interprété en ce sens que l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée prévue par cette disposition ne s'applique pas à la prestation d'un médecin consistant à établir un rapport d'expertise relatif à l'état de santé d'une personne en vue d'étayer ou d'infirmer une demande de versement d'une pension d'invalidité. La circonstance que l'expert médical a été mandaté par une juridiction ou par un organisme d'assurance pension est sans incidence à cet égard.

(cf. points 35, 42, 45 et disp.)

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

«Sixième directive TVA – Exonération des prestations de soins à la personne effectuées dans le

Dans l'affaire C-212/01,

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

Margarete Unterpertinger

et

Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), ainsi que de la jurisprudence de la Cour découlant en particulier de l'arrêt du 14 septembre 2000, D. (C-384/98, Rec. p. I-6795),

LA COUR (cinquième chambre),,

composée de M. A. Rosas (rapporteur), faisant fonction de président de la cinquième chambre, MM. D. A. O. Edward et A. La Pergola, juges,

avocat général: M me C. Stix-Hackl,

greffier: M me M.-F. Contet, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

– pour le gouvernement autrichien, par M me C. Pesendorfer, en qualité d'agent,

– pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. J. E. Collins, en qualité d'agent, assisté de M. N. Paines, QC,

– pour la Commission des Communautés européennes, par MM. K. Gross et E. Traversa, en qualité d'agents,

ayant entendu les observations orales du gouvernement du Royaume-Uni et de la Commission, à l'audience du 20 novembre 2002,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 30 janvier 2003,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 9 mai 2001, parvenue à la Cour le 23 mai suivant, le Landesgericht Innsbruck a posé, en application de l'article 234 CE, deux questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»), ainsi que de la jurisprudence de la Cour découlant en particulier de l'arrêt du 14 septembre 2000, D. (C-384/98, Rec. p. I-6795).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige qui, à l'origine, opposait M me

Unterpertinger à la Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter (office d'assurance pension des travailleurs) au sujet du refus de versement d'une pension d'invalidité. À la suite du décès de M^{me} Unterpertinger, le litige au principal ne porte plus désormais que sur les dépens de la procédure, notamment sur l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») des prestations d'un expert médical désigné par la juridiction de renvoi.

Le cadre juridique

Le droit 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) et c), 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.»

6 Dans l'arrêt D., précité, la Cour a dit pour droit que l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que ne relèvent pas du champ d'application de cette disposition les prestations médicales consistant non pas à délivrer des soins aux personnes, en diagnostiquant et en traitant une maladie ou toute autre anomalie de santé, mais à établir, par des analyses biologiques, l'affinité génétique d'individus.

La réglementation nationale

7 Les articles 1^{er}, paragraphe 1, point 1, et 6, paragraphe 1, point 19, de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, BGBl. n° 1994/663, ci-après l'«UStG 1994»), sont rédigés comme suit:

«Article premier

Opérations taxables

(1) Sont soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires les opérations suivantes:

1. les livraisons et autres prestations qu'un entrepreneur, dans le cadre de son entreprise, effectue à titre onéreux sur le territoire national. La taxation n'est pas exclue du fait que l'opération est effectuée sur la base d'un acte légal ou administratif ou qu'elle est considérée comme effectuée en vertu d'une disposition légale;

[...]

Article 6

Exonérations de la taxe

(1) Parmi les opérations relevant de l'article 1^{er}, paragraphe 1, points 1 et 2, sont exonérées:

[...]

19. les opérations résultant de l'activité des médecins, dentistes, psychothérapeutes, sages-femmes ainsi que des travailleurs indépendants [...]; sont également exonérées les autres prestations fournies à leurs membres par les groupements dont les membres appartiennent aux professions susmentionnées, dans la mesure où ces prestations sont directement utilisées pour la réalisation d'opérations exonérées en vertu de ces dispositions et où les groupements exigent seulement de leurs membres le remboursement exact de leur quote-part des coûts communs [...]

8 Une circulaire du ministère fédéral des Finances autrichien, du 17 janvier 2001, contient les dispositions suivantes en ce qui concerne la TVA relative aux expertises médicales: «Situation juridique à compter du 1^{er} janvier 2001

L'établissement de certificats médicaux et la réalisation d'expertises médicales font aussi partie de l'activité professionnelle du médecin (article 2, paragraphe 3 de l'ÄrzteG [loi sur les médecins]). L'exonération n'est pas exclue du fait qu'un tiers donne le mandat de dresser un rapport d'expertise (par exemple expertise concernant l'état de santé dans le cadre d'une prestation d'assurance).

Cependant, l'exonération n'inclut pas les prestations médicales qui ne consistent pas à délivrer des soins aux personnes en diagnostiquant et en traitant une maladie ou toute autre anomalie de santé [arrêt D., précité]. L'exonération visée à l'article 6, paragraphe 1, point 19, de l'UStG 1994 ne s'applique donc pas:

- aux analyses biologiques établissant l'affinité génétique d'individus [arrêt D., précité];
- aux examens médicaux concernant les effets pharmacologiques d'un médicament sur l'homme et les examens dermatologiques de substances cosmétiques;
- aux tests d'aptitude psychologique effectués dans le cadre de l'orientation professionnelle.»

9 Dans l'ordonnance de renvoi, le Landesgericht Innsbruck précise que, selon une jurisprudence constante du Verfassungsgerichtshof (Cour constitutionnelle) (Autriche), une telle circulaire ne lie pas les juridictions ordinaires dans l'interprétation et l'application des dispositions légales. Elle constitue une simple aide à l'interprétation fournie par le ministère fédéral des Finances aux bureaux des contributions dans l'intérêt d'une pratique administrative uniforme.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

10 M me Unterpertinger a formé devant le Landesgericht Innsbruck, siégeant en tant que tribunal des affaires sociales et du travail, un recours contre la décision de la Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter portant rejet de sa demande de versement d'une pension d'invalidité. Le 3 avril 2000, la juridiction de renvoi a sollicité la réalisation de diverses expertises médicales concernant l'état de santé de la requérante au principal et a désigné à cette fin un médecin spécialisé en psychiatrie et en neurologie.

11 M me Unterpertinger est décédée le 10 février 2001, alors que les expertises avaient déjà été effectuées et transmises au Landesgericht Innsbruck. D'après l'ordonnance de renvoi, l'objet du litige au principal est désormais limité à la question des dépens, qui n'oppose que l'expert et la Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter.

12 En vertu de l'article 77 de l'Arbeits- und Sozialgerichtsgesetz (loi sur les tribunaux des affaires sociales et du travail), qui constitue une disposition spéciale en matière sociale, les honoraires d'experts sont supportés par la partie défenderesse, à savoir en l'espèce au principal la Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter, indépendamment de l'issue du procès. Au cours de l'audience du 28 février 2001, cette partie au principal a contesté la note d'honoraires présentée par l'expert médical, dans la mesure où ce dernier y avait mentionné la TVA, calculée au taux de 20 %. Les honoraires de l'expert, dont le fondement et le montant hors taxe ne sont pas remis en cause, ont été entre-temps acquittés sans la TVA.

13 Le Gebührenanspruchsgesetz (loi autrichienne sur les honoraires) dispose qu'un expert a droit au remboursement de la TVA qui frappe ses honoraires si et dans la mesure où ses prestations y sont soumises. La compétence pour fixer les honoraires appartient au Landesgericht Innsbruck, lequel a indiqué qu'il rendra une décision écrite concernant l'assujettissement à la TVA des prestations en cause au principal. La décision qu'il adoptera à cet égard est susceptible de recours.

14 C'est dans ce contexte que le Landesgericht Innsbruck se demande si les prestations fournies par les experts médicaux sont exonérées ou non de la TVA. Il estime ne pas pouvoir déterminer avec certitude si les examens médicaux visant à constater ou à exclure une invalidité ou une incapacité professionnelle constituent des «opérations résultant de l'activité des médecins» au sens de l'article 6, paragraphe 1, point 19, de l'UStG 1994. En outre, il souligne que cette disposition transpose en droit national l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive et doit par conséquent être interprétée en conformité avec ladite directive.

15 Le Landesgericht Innsbruck a donc décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires prévue par cette disposition ne s'applique pas aux revenus de l'activité d'un médecin consistant à constater l'invalidité ou l'absence d'invalidité du demandeur d'une pension?

2) L'arrêt [D., précité,] doit-il être interprété en ce sens que les consultations médicales et les diagnostics, basés sur ces consultations, constatant ou infirmant l'invalidité ou l'incapacité professionnelle n'entrent pas dans le champ d'application de la disposition mentionnée par la première question, que le médecin agissant comme expert ait été ou non mandaté par une juridiction ou un organisme d'assurance pension?»

Sur les questions préjudicielles

16 Par ses deux questions préjudicielles, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande en substance, compte tenu notamment de l'arrêt D., précité, si l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'exonération de la TVA prévue par cette disposition s'applique à la prestation d'un médecin consistant à établir un rapport d'expertise relatif à l'état de santé d'une personne en vue d'étayer ou d'infirmar une demande de versement d'une pension d'invalidité et si la circonstance que l'expert médical a été mandaté par une juridiction ou par un organisme d'assurance pension a une incidence à cet égard.

Observations soumises à la Cour

17 Le gouvernement autrichien et la Commission considèrent que l'arrêt D., précité, répond de façon suffisamment claire et par l'affirmative à la question de savoir si l'activité d'expertise d'un médecin consistant à constater l'invalidité ou l'absence d'invalidité d'un demandeur d'une pension est assujettie à la TVA. Il découlerait du point 19 de cet arrêt que la disposition dérogatoire figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne s'applique qu'aux prestations médicales à but thérapeutique.

18 Partant de l'interprétation donnée dans l'arrêt D., précité, et se fondant en particulier sur le principe d'interprétation stricte des dispositions relatives à l'exonération de la TVA, le gouvernement autrichien conclut que la prestation en cause au principal, qui est effectuée dans le cadre de l'octroi d'une pension d'invalidité, n'est pas exonérée de la TVA.

19 La Commission relève que, dans l'arrêt D., précité, la Cour a clairement indiqué les activités médicales qui ne relèvent pas de la notion de «prestations de soins à la personne» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive en distinguant selon que la prestation médicale poursuit ou non un but thérapeutique. Les principes dégagés dans cet arrêt auraient été confirmés dans l'arrêt du 11 janvier 2001, Commission/France (C-76/99, Rec. p. I-249, point 24), et, plus récemment, dans l'arrêt du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833, points 38 et 39).

20 En effet, toute activité exercée par un médecin ne serait pas exonérée de la TVA en vertu de cette disposition. La Commission rappelle que les termes employés pour désigner les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte, étant donné que ces exonérations constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti. Les dispositions de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive, qui viseraient à exonérer certaines activités d'intérêt général, s'appliqueraient uniquement aux activités qui sont énumérées et décrites de manière très détaillée (arrêts du 15 juin 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, Rec. p. 1737, points 12 et 13, et du 12 novembre 1998, *Institute of the Motor Industry*, C-149/97, Rec. p. I-7053, points 17 et 18).

21 Selon la Commission, la prestation consistant à constater, dans le cadre d'une procédure judiciaire, l'invalidité du demandeur d'une pension n'a aucun but thérapeutique. L'objectif poursuivi serait d'éclaircir une question de droit. En conséquence, il conviendrait de traiter cette prestation d'un expert médical, en ce qui concerne la TVA, exactement de la même façon que l'activité d'experts judiciaires d'autres disciplines, tels que les personnes spécialisées dans le contrôle des comptes ou les ingénieurs.

22 La Commission considère que la circonstance que le médecin agissant en qualité d'expert a été mandaté par une juridiction est sans incidence sur l'assujettissement de la prestation à la TVA. Seul compterait le but poursuivi par cette prestation.

23 Le gouvernement du Royaume-Uni soutient, pour sa part, que les circonstances de l'affaire au principal diffèrent de celles de l'affaire à l'origine de l'arrêt D., précité. Dans cette dernière affaire, le rôle du médecin, en tant qu'expert judiciaire, aurait consisté à effectuer un examen génétique afin d'établir une affinité biologique entre des personnes, activité qui ne présenterait aucun rapport avec la santé de celles-ci. En revanche, dans le cas présent, le médecin aurait été désigné par la juridiction de renvoi afin d'effectuer un examen médical et de déterminer l'état de santé de M^{me} Unterpertinger, ce qui équivaldrait à établir un diagnostic médical. Le gouvernement du Royaume-Uni considère que ces activités sont au cœur de la profession médicale et qu'elles entrent donc pleinement dans le champ d'application de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. Le point 18 de l'arrêt D., précité, confirmerait que le diagnostic médical relève bien de cette exonération.

24 Le gouvernement du Royaume-Uni considère que les questions posées par le *Landesgericht Innsbruck* visent à déterminer si l'assujettissement à la TVA d'un examen et d'un diagnostic médicaux dépend soit du but dans lequel ces prestations ont été sollicitées – en l'occurrence, afin d'établir l'éligibilité à l'octroi d'une pension d'invalidité –, soit de la personne qui les a requises – en l'espèce au principal, une juridiction. Il fait valoir qu'aucun de ces deux critères ne saurait justifier que de telles prestations puissent être traitées différemment.

25 Selon ce gouvernement, il ressort clairement de la formulation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive que, en rédigeant cette disposition, le législateur communautaire a tenu compte du fait que les activités accomplies dans le cadre de l'exercice des professions médicales sont très diverses et vont au-delà du simple traitement de patients malades. Il n'aurait pas défini l'exonération par référence à un concept étroit de traitement médical, mais aurait fait une référence plus générale aux prestations médicales concernant la santé des personnes, comme l'aurait relevé la Cour dans l'arrêt D., précité.

26 Aux points 21 et 23 de son arrêt *Commission/France*, précité, la Cour aurait rappelé sa jurisprudence selon laquelle, si les exonérations en matière de TVA sont d'interprétation stricte, elles ne doivent pas pour autant être interprétées de manière excessivement étroite. En outre, l'objectif de garantir que le bénéfice des soins médicaux ne devienne pas inaccessible en raison du coût accru résultant de l'assujettissement à la TVA ? objectif mis en exergue par la Cour dans l'arrêt *Commission/France*, précité, à propos de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive ? sous-tendrait également l'exonération prévue au même paragraphe, sous c).

27 À l'appui de sa thèse selon laquelle l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), ne s'applique pas uniquement aux traitements médicaux au sens strict, mais à l'ensemble des fonctions assumées par les médecins, le gouvernement du Royaume-Uni invoque également la description de ces fonctions qui ressort de la directive 93/16/CEE du Conseil, du 5 avril 1993, visant à faciliter la libre circulation des médecins et la reconnaissance mutuelle de leurs diplômes, certificats et autres titres (JO L 165, p. 1). Par son arrêt du 25 février 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973, point 18), la Cour aurait indiqué que l'interprétation des termes utilisés dans la sixième directive peut se faire en tenant compte de leur signification dans d'autres directives communautaires. Selon ce gouvernement, il n'y a aucune raison de considérer que la notion de «prestations de soins à la personne» utilisée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, rendue par l'expression «medical care» dans la version anglaise de cette directive, a un sens plus restreint que la description des fonctions d'un médecin qui ressort de la directive 93/16.

28 Le gouvernement du Royaume-Uni considère que la formulation utilisée par la Cour dans l'arrêt D., précité, peut exclure de nombreuses prestations fournies quotidiennement par les médecins. Eu égard à cette formulation, il fait valoir que des doutes peuvent être soulevés quant au traitement fiscal d'activités relevant, par exemple, de la médecine prophylactique, de différentes formes d'intervention médicale liées à la fertilité humaine et à la grossesse ainsi que de la chirurgie esthétique. Selon ce gouvernement, toutes ces activités constituent des prestations de soins à la personne au sens de la sixième directive, même lorsqu'elles n'impliquent pas le traitement d'une maladie. Il considère comme peu vraisemblable que la Cour ait voulu exclure de l'exonération de la TVA des activités telles que la vaccination pratiquée par des médecins ou par des membres des professions paramédicales ou les fonctions consistant à donner des conseils relatifs à la prévention des maladies et à la protection de la santé, auxquelles il est fait référence dans le préambule de la directive 93/16.

29 Le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir, par conséquent, que l'activité consistant à examiner un patient et à diagnostiquer son état de santé relève normalement de la notion de «prestations de soins à la personne» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. Se référant plus précisément à la question posée par la juridiction de renvoi, il considère que le traitement fiscal d'un diagnostic médical ne devrait pas varier en fonction soit des résultats du diagnostic, soit des raisons pour lesquelles cette prestation a été demandée.

30 De même, ce gouvernement soutient que le traitement fiscal ne saurait raisonnablement varier selon que les motifs du patient, lorsqu'il a demandé à être examiné, aient été d'être lui-même rassuré sur son état de santé ou d'assurer l'information d'un tiers, tel un employeur potentiel. Il souligne qu'une telle distinction pourrait facilement être contournée. En outre, il considère qu'une personne en mauvaise santé ou souffrant d'une incapacité ne devrait pas être découragée, en raison de l'assujettissement à la TVA, d'introduire une demande pour faire valoir un droit lié à son état de santé, par exemple un droit à une pension d'invalidité. Il importerait peu, à cet égard, que les honoraires du médecin soient supportés directement par le patient ou par l'organisme de sécurité sociale.

31 Le gouvernement du Royaume-Uni relève que, dans l'arrêt D., précité, la Cour n'a pas tranché la question de savoir si l'identité de la personne qui a demandé une prestation médicale a une incidence sur le traitement fiscal de ladite prestation. En effet, la Cour aurait jugé que la prestation en cause dans l'affaire à l'origine de cet arrêt ne pouvait, en raison de sa nature intrinsèque, être exonérée de la TVA.

32 Selon ce gouvernement, lorsqu'une personne invalide consulte elle-même un médecin pour solliciter son conseil sur la question de savoir si son état de santé est susceptible de lui ouvrir un droit dans le cadre de la sécurité sociale ou pour solliciter un certificat d'invalidité à l'appui de sa demande, la prestation fournie par le médecin relève de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. Ce gouvernement considère qu'il n'y a aucune raison justifiant que de telles prestations soient soumises à la TVA lorsqu'elles sont sollicitées par une personne autre que le patient, par

exemple un organisme de sécurité sociale faisant appel à son propre médecin ou une juridiction statuant sur un recours. Le gouvernement du Royaume-Uni soutient que l'activité exercée par le médecin est la même dans les deux cas et qu'elle devrait être traitée de la même manière au regard de la TVA.

33 Le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir que le libellé de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne contient aucune condition relative à l'identité du destinataire des services et que, lorsque le législateur communautaire a entendu préciser l'identité du prestataire ou du destinataire, il l'a fait explicitement. Par le passé, la Cour aurait jugé qu'il n'y a pas lieu d'appliquer à des exonérations prévues à l'article 13 de la sixième directive des conditions qui ne sont pas expressément prévues dans la disposition d'exonération concernée (arrêts du 27 octobre 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, Rec. p. I-5405, point 13, et du 5 juin 1997, SDC, C-2/95, Rec. p. I-3017, point 38). Il observe, en outre, que la nature intrinsèque d'une prestation ne change pas en fonction de la personne qui la sollicite.

Réponse de la Cour

34 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 précités SDC, point 20, et Kügler, point 28). Lesdites exonérations constituent des notions autonomes du droit communautaire ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre (arrêts précités CPP, point 15, et Commission/France, point 21).

35 Ainsi que la Commission l'a relevé à bon droit, l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive n'exonère pas l'ensemble des prestations qui peuvent être effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales, mais uniquement les «prestations de soins à la personne», ce qui constitue une notion autonome du droit communautaire. Il s'ensuit que les prestations effectuées dans le cadre de l'exercice de ces professions restent soumises à la règle générale d'assujettissement à la TVA énoncée à l'article 2, point 1, de la sixième directive, si elles ne correspondent pas à la notion de «prestations de soins à la personne», ou aux termes de toute autre disposition d'exonération prévue par ladite directive.

36 En effet, même si d'autres prestations effectuées par des médecins peuvent revêtir également un caractère d'activité d'intérêt général, il résulte de la jurisprudence de la Cour que l'article 13, A, de la sixième directive n'exonère pas de la TVA toutes les activités d'intérêt général, mais uniquement celles qui sont énumérées et décrites de manière très détaillée (arrêts précités Institute of the Motor Industry, point 18, et D., point 20).

37 Il convient par conséquent d'écarter l'argumentation du gouvernement du Royaume-Uni visant à étendre le champ d'application de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive à l'ensemble des activités normalement comprises dans les fonctions des médecins et auxquelles fait référence la directive 93/16. Les objectifs poursuivis par celle-ci, qui vise à faciliter la libre circulation des médecins et la reconnaissance mutuelle de leurs diplômes, certificats et autres titres, exigent que les activités des médecins y soient décrites de manière à recouvrir l'ensemble de leurs activités dans les différents États membres, tandis que la définition des activités visées par ladite exonération, qui crée une exception au principe de l'assujettissement à la TVA, obéit à des objectifs différents.

38 Il convient de rappeler, en outre, que le fait que les mêmes personnes puissent effectuer à la fois des prestations exonérées de la TVA et des prestations soumises à cette taxe ne constitue pas une situation anormale dans le cadre du système de déduction mis en place par la sixième directive, puisque les articles 17, paragraphe 5, et 19 de celle-ci règlent spécifiquement cette hypothèse.

39 S'agissant de la notion de «prestations de soins à la personne», la Cour a déjà jugé au point 18 de son arrêt D., précité, et réaffirmé au point 38 de son arrêt Kügler, précité, que cette notion ne se prête pas à une interprétation incluant des interventions médicales menées dans un but autre que celui de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou anomalies de santé.

40 S'il découle de cette jurisprudence que les «prestations de soins à la personne» doivent avoir un but thérapeutique, il ne s'ensuit pas nécessairement que la finalité thérapeutique d'une prestation doive être comprise dans une acception particulièrement étroite (voir, en ce sens, arrêt Commission/France, précité, point 23). En effet, il ressort du point 40 de l'arrêt Kügler, précité, que les prestations médicales effectuées à des fins de prévention peuvent bénéficier d'une exonération au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. Même dans les cas où il s'avère que les personnes qui font l'objet d'examens ou d'autres interventions médicales à caractère préventif ne souffrent d'aucune maladie ou anomalie de santé, l'inclusion desdites prestations dans la notion de «prestations de soins à la personne» est conforme à l'objectif de réduction du coût des soins de santé, lequel est commun tant à l'exonération prévue à l'article 13, 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).

41 En revanche, les prestations médicales effectuées dans un but autre que celui de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir, la santé des personnes ne peuvent, selon cette même jurisprudence, bénéficier de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. Il convient d'observer que, eu égard à leur finalité, l'assujettissement de ces prestations à la TVA n'est pas contraire à l'objectif de réduire le coût des soins de santé et de rendre ces derniers plus accessibles aux particuliers.

42 Ainsi que l'a relevé à juste titre M me l'avocat général aux points 66 à 68 de ses conclusions, c'est la finalité d'une prestation médicale qui détermine si celle-ci doit être exonérée de la TVA. Dès lors, si une prestation médicale est effectuée dans un contexte permettant d'établir que sa finalité principale n'est pas la protection, y compris le maintien ou le rétablissement, de la santé mais plutôt la fourniture d'un avis exigé préalablement à l'adoption d'une décision produisant des effets juridiques, l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne s'applique pas à ladite prestation.

43 En effet, lorsqu'une prestation consiste à réaliser une expertise médicale, il apparaît que, bien que l'accomplissement de cette prestation fasse appel aux compétences médicales du prestataire et puisse impliquer des activités typiques de la profession de médecin, telles que l'examen physique du patient ou l'analyse de son dossier médical, la finalité principale d'une telle prestation n'est pas de protéger, y compris maintenir ou rétablir, la santé de la personne concernée par l'expertise. Une telle prestation, qui a pour objet d'apporter une réponse aux questions identifiées dans le cadre de la demande d'expertise, est effectuée dans le but de permettre à un tiers de prendre une décision produisant des effets juridiques à l'égard de la personne concernée ou d'autres personnes. S'il est vrai qu'une expertise médicale peut également être demandée par la personne concernée elle-même et qu'elle peut indirectement contribuer à protéger la santé de l'intéressé, en détectant un nouveau problème ou en corrigeant un diagnostic précédent, la finalité principale poursuivie par toute prestation de ce type demeure celle de remplir une condition légale ou contractuelle prévue dans le processus décisionnel d'autrui. Une telle prestation ne saurait donc bénéficier de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive.

44 Il n'importe pas à cet égard que l'expertise médicale soit dressée aux fins d'une action judiciaire visant à l'octroi d'une pension d'invalidité, que l'expert médical ait été mandaté par une juridiction ou par un organisme d'assurance pension ou que, en vertu du droit national, les frais de l'expertise soient mis à la charge de ce dernier. En effet, même si ces circonstances peuvent révéler le caractère d'intérêt général de l'activité d'expertise en cause, les termes de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne permettent pas l'application de l'exonération que cette disposition prévoit à des prestations

médicales n'ayant pas pour finalité la protection de la santé des personnes.

45 En conséquence, il y a lieu de répondre aux questions préjudicielles que l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'exonération de la TVA prévue par cette disposition ne s'applique pas à la prestation d'un médecin consistant à établir un rapport d'expertise relatif à l'état de santé d'une personne en vue d'étayer ou d'infirmier une demande de versement d'une pension d'invalidité. La circonstance que l'expert médical a été mandaté par une juridiction ou par un organisme d'assurance pension est sans incidence à cet égard.

Sur les dépens

46 Les frais exposés par les gouvernements autrichien et du Royaume-Uni, 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 Landesgericht Innsbruck, par ordonnance du 9 mai 2001, dit pour droit:

L'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens que l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée prévue par cette disposition ne s'applique pas à la prestation d'un médecin consistant à établir un rapport d'expertise relatif à l'état de santé d'une personne en vue d'étayer ou d'infirmier une demande de versement d'une pension d'invalidité. La circonstance que l'expert médical a été mandaté par une juridiction ou par un organisme d'assurance pension est sans incidence à cet égard.

Rosas

Edward

La Pergola

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 20 novembre 2003.

Le greffier

Le président

R. Grass

V. Skouris

1 – Langue de procédure: l'allemand.