|

62000J0141

Arrêt de la Cour (sixième chambre) du 10 septembre 2002. - Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH contre Finanzamt für Körperschaften I in Berlin. - Demande de décision préjudicielle: Bundesfinanzhof - Allemagne. - Article 13, A, paragraphe 1, sous c) et g), de la sixième directive 77/388/CEE - Exonération des prestations de soins effectuées par des sociétés de capitaux - Prestations de services liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale effectuées par d'autres organismes que ceux de droit public reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné - Effet direct. - Affaire C-141/00.

Recueil de jurisprudence 2002 page I-06833

Sommaire

Parties

Motifs de l'arrêt

Décisions sur les dépenses

Dispositif

Mots clés

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 des prestations de soins à la personne dans le cadre des professions médicales et paramédicales Forme juridique de l'assujetti Absence d'incidence

(Directive du Conseil 77/388, art. 13, A, § 1, 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 des prestations de soins à la personne dans le cadre des professions médicales et paramédicales Lieu et type des prestations Prestations à caractère thérapeutique accomplies en dehors du milieu hospitalier

(Directive du Conseil 77/388, art. 13, A, § 1, c))

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 des prestations liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale effectuées par des organismes de droit public ou d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social Portée Prestations de soins généraux et d'économie ménagère Inclusion

(Directive du Conseil 77/388, art. 13, A, § 1, g))

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 liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale effectuées par des organismes de droit public ou d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social Effet direct Limites Pouvoir d'appréciation des autorités nationales quant à la notion d'«organismes reconnus comme ayant un caractère social» Contrôle par les juridictions nationales

(Directive du Conseil 77/388, art. 13, A, § 1, g))

Sommaire

1. L'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée pour les 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 médicales ou paramédicales y mentionnées.

En effet, le principe de neutralité fiscale, inhérent au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et dans le respect duquel les exonérations prévues à l'article 13 de la sixième directive 77/388 doivent être appliquées, s'oppose notamment à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la taxe. Dès lors, ledit principe serait méconnu si la possibilité d'invoquer le bénéfice de l'exonération précitée était tributaire de la forme juridique au moyen de laquelle l'assujetti exerce son activité.

(voir points 29-31, disp. 1)

2. L'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée pour les 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 s'applique aux prestations de soins à caractère thérapeutique effectuées par une société de capitaux gérant un service de soins ambulatoires fournies, y compris à domicile, par du personnel infirmier qualifié, à l'exclusion des prestations de soins généraux et d'économie ménagère.

En effet, s'agissant du lieu où les prestations doivent être fournies, la disposition précitée entend exonérer les prestations médicales fournies en dehors du milieu hospitalier, tant au domicile privé du prestataire qu'au domicile du patient ou en tout autre lieu. S'agissant du type de soins relevant de la notion de «prestations de soins à la personne», celle-ci 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.

(voir points 35-38, 41, disp. 2)

3. Les prestations de soins généraux et d'économie ménagère fournies par un service de soins ambulatoires à des personnes en état de dépendance physique ou économique constituent des prestations de services étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive 77/388.

(voir point 61, disp. 3 a)

4. L'exonération des prestations de services et des livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné,

prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive 77/388, peut être invoquée par un assujetti devant une juridiction nationale en vue de s'opposer à une réglementation nationale incompatible avec cette disposition.

Cependant, s'agissant de la question de savoir si l'assujetti est effectivement un «organisme reconnu comme ayant un caractère social par l'État membre concerné», la disposition précitée accorde aux États membres un pouvoir d'appréciation pour reconnaître à certains organismes un tel caractère et les particuliers ne sauraient, en se fondant sur cette disposition, obtenir ladite qualité à l'encontre de l'État membre concerné aussi longtemps que celui-ci respecte les limites de son pouvoir d'appréciation.

Il appartient à la juridiction nationale d'examiner si les autorités compétentes ont respecté lesdites limites en appliquant les principes communautaires, en particulier le principe d'égalité de traitement, et ainsi de déterminer, au vu de l'ensemble des éléments pertinents, si l'assujetti est un organisme reconnu comme ayant un caractère social au sens de la disposition en cause.

(voir points 54-56, 61, disp. 3 b)

Parties

Dans l'affaire C-141/00,

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

Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH

et

Finanzamt für Körperschaften I in Berlin,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) et g), 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

(sixième chambre),

composée de Mme F. Macken (rapporteur), président de chambre, MM. C. Gulmann, J.-P. Puissechot, R. Schintgen et J. N. Cunha Rodrigues, juges,

avocat général: M. A. Tizzano,

greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

considérant les observations écrites présentées:

- pour Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, par Me U. Behr, Rechtsanwalt,

- pour le Finanzamt für Körperschaften I in Berlin, par M. W. Lang, en qualité d'agent,

- pour le gouvernement allemand, par MM. W.-D. Plessing et T. Jürgensen, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement suédois, par M. A. Kruse, en qualité d'agent,
- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et K. Gross, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH*, représentée par Me U. Behr, du *Finanzamt für Körperschaften I in Berlin*, représenté par M. H.-J. Klees, en qualité d'agent, du gouvernement allemand, représenté par M. W.-D. Plessing, et de la Commission, représentée par M. K. Gross, à l'audience du 28 juin 2001,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 27 septembre 2001,

rend le présent

Arrêt

Motifs de l'arrêt

1 Par ordonnance du 3 février 2000, parvenue à la Cour le 14 avril suivant, le *Bundesfinanzhof* a posé, en application de l'article 234 CE, trois questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) et g), 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 *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH* (ci-après «Kügler») au *Finanzamt für Körperschaften I in Berlin* (ci-après le «Finanzamt»), au sujet de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») à un taux réduit de soins ambulatoires fournis par Kügler au cours des années 1988 à 1990 alors que, selon elle, ces prestations devaient être exonérées de la TVA.

Cadre juridique

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 prévoit:

«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 [...] g) [...] 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 [...] g) [...] 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.»

La réglementation nationale

7 L'article 4, points 14 et 16, de l'Umsatzsteuergesetz 1980 (loi sur la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'«UStG») prévoit:

«Parmi les opérations mentionnées à l'article 1er, 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 ou de l'exercice de la profession de chimiste clinique. Sont également exonérées les autres prestations d'associations dont les membres font partie des professions mentionnées dans la première phrase, à l'égard de leurs membres, pour autant que ces prestations soient directement utilisées pour l'exécution des opérations exonérées en vertu de la première phrase.

[...]

16. les opérations qui présentent des liens étroits avec l'exploitation d'hôpitaux, de cliniques spécialisées dans les examens de dépistage et d'autres établissements de soins médicaux, de diagnostic ou d'examens médicaux ainsi que les maisons de retraite, les résidences pour personnes âgées, les établissements de soins recevant des malades dépendants lorsque

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

b) [il s'agit] d'hôpitaux [...]

c) s'agissant de cliniques spécialisées dans les examens préventifs et d'autres établissements de soins médicaux, de diagnostic ou d'examens médicaux, les prestations sont fournies sous contrôle médical [...]

d) [il s'agit] de maisons de retraite, de résidences pour personnes âgées, d'établissements de soins recevant des malades dépendants [...].»

8 L'article 4, point 16, de l'UStG a été modifié par le Steueränderungsgesetz 1992 (ci-après le «StÄndG»), qui y a notamment ajouté une lettre e), laquelle dispose:

«16. les opérations présentant des liens étroits avec l'exploitation d'hôpitaux, de cliniques spécialisées dans les examens de dépistage ou d'autres établissements de soins médicaux, de diagnostic ou d'examens médicaux ainsi que les maisons de retraite, les résidences pour personnes âgées, les établissements de soins recevant des malades dépendants, les établissements destinés à recevoir des personnes nécessitant des soins et les établissements permettant de dispenser des soins ambulatoires à des personnes malades ou nécessitant de tels soins lorsque

[...]

e) s'agissant des établissements destinés à l'accueil provisoire de personnes nécessitant des soins et des établissements dispensant des soins ambulatoires à des personnes malades ou

ayant nécessité des soins, les frais médicaux et pharmaceutiques ont été supportés en tout ou en partie au cours de l'année civile précédente dans au moins deux tiers des cas par les organismes légaux d'assurance sociale ou d'aide sociale.»

9 L'article 18, paragraphe 1, point 1, de l'Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu, ci-après l'«EStG») définit ce qu'il convient d'entendre par «revenus tirés d'une profession libérale». Il ressort de la jurisprudence du Bundesfinanzhof que le renvoi à l'article 18, paragraphe 1, point 1, de l'EStG figurant à l'article 4, point 14, de l'UStG ne concerne que l'appréciation de la nature des activités, et non pas la qualification des revenus au regard de la législation relative à l'impôt sur les bénéfices. L'exonération fiscale prévue à l'article 4, point 14, de l'UStG n'est donc pas réservée à la personne du professionnel en tant que personne physique, mais peut également être revendiquée par une société de personnes ou de capitaux.

10 S'agissant des soins à domicile, l'exonération de la taxe prévue à l'article 4, point 14, première phrase, de l'UStG ne porte que sur les prestations de soins à caractère thérapeutique, c'est-à-dire des traitements médicaux rendus nécessaires par un état pathologique et dispensés par du personnel infirmier dans le cadre de soins à domicile, car ce n'est qu'à leur égard qu'existe une similitude entre l'activité exercée et les professions répertoriées à l'article 4, point 14, de l'UStG. Cette disposition exclut donc, d'une part, les prestations de soins généraux, à savoir celles qui consistent à faire la toilette, à préparer et à administrer les repas ainsi qu'à aider les malades à s'habiller, à se lever et à se coucher, et, d'autre part, l'aide à domicile, qui englobe les courses, la cuisine, le nettoyage de l'habitation ainsi que le blanchissage.

11 Les prestations de soins à domicile fournies par des établissements dispensant des soins ambulatoires ne relèvent de l'article 4, point 16, de l'UStG que depuis la modification apportée par le StÄndG. L'administration fiscale a refusé de faire une application rétroactive de cette disposition pour des motifs objectifs d'équité.

Faits et procédure au principal

12 Kügler est une société à responsabilité limitée de droit allemand qui gérait un service de soins ambulatoires au cours des années 1988 à 1990. Selon ses statuts, Kügler poursuivait exclusivement et directement des objectifs caritatifs en assistant des personnes qui, en raison de leur état physique, étaient dépendantes de l'aide d'autres personnes ou qui se trouvaient dans un état de dépendance économique au sens de l'article 53, paragraphe 1, point 2, de l'Abgabenordnung 1977 (code des impôts).

13 Kügler prévoyait d'atteindre l'objectif prévu par ses statuts, notamment, par des soins médicaux, des soins généraux et des aides à domicile.

14 Le Finanzamt a attesté, par avis du 23 août 1988 dont la validité expirait le 31 décembre 1989, que Kügler poursuivait des objectifs charitables.

15 Par plusieurs décisions, le Finanzamt a fixé la taxe sur le chiffre d'affaires due par Kügler pour les années 1988 à 1990 à un taux réduit, sur la base de déclarations forfaitaires.

16 Kügler a formé une réclamation au motif que les opérations qu'elle avait effectuées devaient être exonérées du paiement de ladite taxe, en application de l'article 4, points 14 et 16, de l'UStG. Sa réclamation ayant été rejetée, elle a introduit un recours devant le Finanzgericht Berlin (Allemagne), mais a été déboutée.

17 Le Finanzgericht Berlin a en effet estimé que Kügler n'exerçait aucune des professions énumérées à l'article 4, point 14, première phrase, de l'UStG, au motif que, en sa qualité de personne morale, elle ne remplissait pas les conditions d'exercice d'une profession libérale. Il a également considéré qu'elle n'effectuait pas d'opérations exonérées en vertu de l'article 4, point

16, de l'UStG, puisqu'elle n'exploitait pas d'établissement de soins médicaux au sens de l'article 4, point 16, sous c), de l'UStG et que l'exonération fiscale pour les opérations accomplies par des établissements dispensant des soins ambulatoires à des personnes malades ou nécessitant des soins, prévue à l'article 4, point 16, sous e), de l'UStG, modifié, n'avait été instaurée qu'en 1992.

18 En outre, le Finanzgericht Berlin a jugé que, puisque les dispositions d'exonération figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) et g), de la sixième directive avaient été transposées en droit national de manière conforme à la sixième directive, Kügler ne pouvait pas les invoquer. En effet, d'une part, seules des personnes physiques remplissant les conditions d'exercice des professions médicales ou paramédicales satisfaisaient aux conditions de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. D'autre part, Kügler n'aurait pas été un organisme reconnu comme ayant un caractère social, au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, dans la mesure où les fournisseurs de soins privés n'auraient pas figuré dans la liste des établissements mentionnés à l'article 4, point 16, de l'UStG.

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

«1) L'exonération prévue par l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la directive 77/388/CEE s'applique-t-elle seulement lorsque les prestations de soins sont fournies par un 'particulier' ou est-elle indépendante de la forme juridique de l'entreprise qui fournit les soins?

2) Si l'exonération est également applicable aux sociétés de capitaux: l'exonération s'applique-t-elle, en tout ou en partie, aux opérations effectuées par une société de capitaux sous forme de soins ambulatoires (soins à caractère thérapeutique, soins généraux et aide à domicile) qui sont effectués par des infirmiers et des infirmières diplômés?

3) Les prestations énumérées relèvent-elles de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la directive 77/388/CEE et cette disposition peut-elle être invoquée par un particulier?»

Sur la première question

20 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive dépend de la forme juridique de l'assujetti qui fournit les prestations médicales ou paramédicales y mentionnées.

21 Le Finanzamt soutient que, en vertu de la jurisprudence de la Cour selon laquelle les exonérations prévues à l'article 13 de la sixième directive constituent des notions autonomes du droit communautaire et les termes employés pour désigner ces exonérations sont d'interprétation stricte, les prestations de soins doivent être effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales, en sorte que le champ d'application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), est nécessairement limité aux personnes physiques.

22 En revanche, Kügler, les gouvernements allemand et suédois ainsi que la Commission considèrent, en substance, 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'entreprise qui fournit les soins, en sorte que même les prestations effectuées par des personnes morales sont exonérées.

23 Le gouvernement allemand rappelle que, eu égard au principe de neutralité fiscale, il convient de traiter de la même manière les personnes physiques et les personnes morales.

24 Selon ce gouvernement, il ressort du libellé de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, qui se réfère aux «soins à la personne», que, en ce qui concerne l'exonération, ce qui importe, c'est le type d'activité en cause. Cette interprétation serait corroborée par les

principes généraux de la sixième directive, et notamment par ses articles 2 et 4. En outre, l'objectif de l'exonération fiscale serait justifié, notamment, par la nécessité de réduire les frais médicaux et de favoriser l'accès à la protection de la santé.

25 Il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, les exonérations constituent des notions autonomes du droit communautaire qui doivent être replacées dans le contexte général du système commun de la TVA instauré par la sixième directive (voir, notamment, arrêts du 26 mars 1987, *Commission/Pays-Bas*, 235/85, Rec. p. 1471, point 18; du 15 juin 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, Rec. p. 1737, point 11, et du 5 juin 1997, *SDC*, C-2/95, Rec. p. I-3017, point 21).

26 En outre, il convient de relever que l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive définit les opérations exonérées en fonction de la nature des prestations de services fournies, sans mentionner la forme juridique du prestataire.

27 Selon une interprétation littérale, cette disposition n'exige pas, pour que des prestations médicales soient exonérées, que ces dernières soient fournies par un assujetti doté d'une forme juridique particulière. Il suffit qu'il soit satisfait à deux conditions, à savoir qu'il s'agisse de prestations médicales et que celles-ci soient fournies par des personnes possédant les qualifications professionnelles requises.

28 Cette interprétation n'est pas contredite par la jurisprudence de la Cour selon laquelle 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, arrêt *SDC*, précité, point 20).

29 En effet, l'exonération des prestations médicales fournies par des personnes morales est conforme à l'objectif de réduction du coût des soins médicaux (voir, en ce sens, arrêt du 11 janvier 2001, *Commission/France*, C-76/99, Rec. p. I-249, point 23) ainsi qu'au principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA et dans le respect duquel les exonérations prévues à l'article 13 de la sixième directive doivent être appliquées (voir, notamment, arrêt du 7 septembre 1999, *Gregg*, C-216/97, Rec. p. I-4947, point 19).

30 Il convient de rappeler, à cet égard, que le principe de neutralité fiscale s'oppose notamment à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA. Il en résulte que ledit principe serait méconnu si la possibilité d'invoquer le bénéfice de l'exonération prévue pour les prestations de soins à la personne mentionnées à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive était tributaire de la forme juridique au moyen de laquelle l'assujetti exerce son activité (voir, en ce sens, arrêt *Gregg*, précité, point 20).

31 Il y a donc lieu de répondre à la première question 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.

Sur la deuxième question

32 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive s'applique aux prestations de soins à caractère thérapeutique ainsi qu'aux prestations de soins généraux et aux prestations d'économie ménagère effectuées par une société de capitaux gérant un service de soins ambulatoires fournies à domicile par du personnel infirmier qualifié.

33 Contrairement à Kügler, le Finanzamt, le gouvernement allemand et la Commission considèrent que l'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne s'applique qu'aux traitements à caractère thérapeutique, c'est-à-dire aux prestations de soins liées à la prévention, au diagnostic ou au traitement d'une maladie. Les autres activités relatives aux soins généraux et aux prestations d'économie ménagère ne relèveraient pas de cette dérogation, dès lors qu'elles ne contribuent pas, en elles-mêmes, à la guérison du patient, puisqu'elles ne poursuivent pas directement des fins thérapeutiques.

34 Afin de donner une réponse utile à la juridiction de renvoi, il convient d'examiner successivement le lieu où les prestations doivent être fournies pour bénéficier de l'exonération mentionnée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive et le type de prestations qui relèvent de cette disposition.

35 S'agissant du lieu où les prestations doivent être fournies, la Cour a déjà jugé, dans l'arrêt du 23 février 1988, Commission/Royaume-Uni (353/85, Rec. p. 817, points 32 et 33), que, par opposition à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, qui concerne 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, le point c) s'applique à 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, rapport qui normalement se déroule dans le cabinet professionnel de ce prestataire.

36 Il s'ensuit que les points b) et c) de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive, dont les champs d'application sont distincts, ont pour objet de régler la totalité des exonérations des prestations médicales au sens strict. Le point b) de cette disposition exonère l'ensemble des prestations accomplies dans le milieu hospitalier alors que le point c) entend exonérer les prestations médicales fournies en dehors d'un tel cadre, tant au domicile privé du prestataire qu'au domicile du patient ou en tout autre lieu.

37 S'agissant de la détermination du type de soins relevant de la notion de «prestations de soins» à la personne, utilisée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, ainsi qu'il a été rappelé au point 28 du présent arrêt, les termes employés pour désigner les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte (voir, notamment, arrêt *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, précité, point 13).

38 À cet égard, la Cour a déjà jugé, dans l'arrêt du 14 septembre 2000, D. (C-384/98, Rec. p. I-6795, point 18), que la notion de «prestations de soins à la personne» 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.

39 Dès lors, les prestations n'ayant pas un tel but thérapeutique doivent, compte tenu du principe de l'interprétation stricte de toute disposition visant à instaurer une exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires, être exclues du champ d'application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive (arrêt D., précité, point 19).

40 Il s'ensuit que seules peuvent bénéficier d'une exonération au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive les prestations de soins à la personne effectuées, hors du cadre hospitalier, dans l'exercice des professions médicales et paramédicales, à des fins de prévention, de diagnostic ou de soins, à l'exclusion des autres activités relatives aux soins généraux et aux prestations d'économie ménagère.

41 Il y a donc lieu de répondre à la deuxième question que l'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive s'applique aux prestations de soins à caractère

thérapeutique effectuées par une société de capitaux gérant un service de soins ambulatoires fournies, y compris à domicile, par du personnel infirmier qualifié, à l'exclusion des prestations de soins généraux et d'économie ménagère.

Sur la troisième question

42 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les prestations de soins généraux et d'économie ménagère fournies par un service de soins ambulatoires à des personnes en état de dépendance physique ou économique constituent des prestations de services étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive et, dans l'affirmative, si cette disposition peut être invoquée par un assujetti.

43 S'agissant de la première partie de cette question, toutes les parties ayant déposé des observations sur ce point considèrent que des prestations de soins généraux et d'économie ménagère fournies par un service de soins ambulatoires relèvent de cette disposition.

44 À cet égard, il suffit de constater qu'il ressort des termes de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive que, alors que les prestations de soins à caractère thérapeutique sont exonérées au titre du point c) de cette disposition, les prestations de soins généraux et d'économie ménagère fournies par un service de soins ambulatoires à des personnes en état de dépendance physique ou économique, ainsi que l'étaient les bénéficiaires des prestations de Kügler, sont, en principe, liées à l'aide sociale, en sorte qu'elles relèvent de la notion de «prestations étroitement liées à l'assistance et à la sécurité sociale» visée au point g) de ladite disposition.

45 S'agissant de la seconde partie de cette question, la juridiction de renvoi demande si les dispositions de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive ont un effet direct, en sorte qu'elles peuvent être invoquées par un assujetti devant le juge national.

46 À titre liminaire, il convient de rappeler que cette question ne se pose, en ce qui concerne la République fédérale d'Allemagne, que pour la période antérieure à l'année 1992, dans la mesure où, depuis cette date, l'exonération fiscale s'applique également aux prestations fournies par des établissements dispensant des soins ambulatoires à des personnes nécessitant des soins.

47 Kügler soutient qu'elle est un organisme reconnu comme ayant un caractère social, au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, et qu'elle a donc pu invoquer cette disposition, même avant que le législateur allemand n'ait exercé son pouvoir d'appréciation en introduisant la lettre e) à l'article 4, point 16, de l'UstG. Ainsi, Kügler prétend qu'elle pourrait, même en dehors du droit fiscal, être reconnue comme étant un organisme à caractère social et bénéficiaire ainsi de l'exonération. À cet égard, la demanderesse au principal fait valoir que les dispositions nationales applicables (droit fédéral, droit des Länder, pratique administrative) permettent de déterminer les personnes concernées par ces dispositions, personnes qui pourraient dès lors se prévaloir directement de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive.

48 Le gouvernement allemand et le Finanzamt contestent toute idée d'effet direct de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive et soulignent que, si l'exonération fiscale y prévue peut s'appliquer à des organismes autres que les organismes de droit public, c'est à la condition que ceux-ci aient été préalablement «reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné». Ainsi, tant qu'un organisme n'a pas été reconnu, reconnaissance qui ne pourrait intervenir que dans le cadre d'un processus législatif, cette disposition ne pourrait pas être invoquée par un particulier, puisqu'elle ne serait pas inconditionnelle.

49 En revanche, la Commission indique que, s'il existe des éléments permettant de dire qu'un organisme est considéré d'une manière ou d'une autre par l'État membre concerné comme ayant un caractère social, il appartiendra à l'autorité compétente de cet État d'apprécier si cela est

suffisant pour remplir la condition énoncée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive. À cet égard, il n'est pas nécessaire, selon la Commission, que cette reconnaissance s'effectue, comme le prétend le gouvernement allemand, par voie législative.

50 En outre, la Commission exclut que l'article 13, A, paragraphe 2, de la sixième directive, qui confère aux États membres la faculté de subordonner au respect de certaines conditions l'octroi, notamment, de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, puisse avoir une quelconque influence sur le caractère inconditionnel et suffisamment précis du contenu de cette dernière disposition, dès lors que l'État membre en cause n'a pas fait usage de cette faculté.

51 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, et du 26 septembre 2000, IGI, C-134/99, Rec. p. I-7717, point 36), 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.

52 En premier lieu, 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 d'une des catégories d'exonération énoncées par la sixième directive le manque d'avoir pris les dispositions destinées, précisément, à faciliter l'application de cette même exonération (voir, s'agissant de l'article 13, B, de la sixième directive, arrêt Becker, précité, point 33).

53 En second lieu, il convient de constater que l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive indique, de manière suffisamment précise et inconditionnelle, les activités bénéficiant de l'exonération.

54 En dernier lieu, s'agissant de la notion d'«organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné», il est exact, ainsi que l'a indiqué le gouvernement allemand, que l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive accorde aux États membres un pouvoir d'appréciation pour reconnaître à certains organismes un tel caractère.

55 Aussi longtemps que les États membres respectent les limites du pouvoir d'appréciation qui leur est consenti par l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, les particuliers ne sauraient, en se fondant sur cette disposition, obtenir la qualité d'organisme à caractère social à l'encontre de l'État membre concerné.

56 Dans cette perspective, lorsqu'un particulier demande à bénéficier de la qualité d'organisme à caractère social, il incombe aux juridictions nationales d'examiner si les autorités compétentes ont respecté lesdites limites en appliquant les principes communautaires, en particulier le principe d'égalité de traitement.

57 Il appartiendra dès lors aux autorités nationales de déterminer, conformément au droit communautaire et sous le contrôle des juridictions nationales, notamment au vu de la pratique suivie par l'administration compétente dans des situations analogues, les organismes qui devraient être reconnus comme ayant un caractère social au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive.

58 Dans l'affaire au principal, la juridiction de renvoi pourra ainsi prendre en considération l'existence de dispositions spécifiques, qu'elles soient nationales ou régionales, législatives ou à caractère administratif, fiscales ou de sécurité sociale, le fait que des associations ayant les mêmes activités que la demanderesse au principal bénéficient déjà d'une exonération semblable, compte tenu du caractère d'intérêt général desdites activités, ainsi que le fait que les coûts des prestations fournies par la demanderesse au principal sont éventuellement assumés en grande partie par des caisses de maladie instituées par la loi ou par des organismes de sécurité sociale avec lesquels les opérateurs privés, telle la demanderesse au principal, entretiennent des rapports contractuels.

59 Cette conclusion ne saurait être infirmée par la possibilité, prévue à l'article 13, A, paragraphe 2, de la sixième directive de subordonner l'octroi des exonérations prévues au paragraphe 1 de cette disposition au respect d'une ou de plusieurs conditions.

60 En effet, cette limitation à la règle de non-assujettissement n'a qu'un caractère éventuel et un État membre qui a omis de prendre les mesures nécessaires à cet effet ne saurait invoquer sa propre omission pour refuser à un contribuable le bénéfice d'une exonération à laquelle celui-ci peut légitimement prétendre en vertu de la sixième directive.

61 Il y a donc lieu de répondre à la troisième question que les prestations de soins généraux et d'économie ménagère fournies par un service de soins ambulatoires à des personnes en état de dépendance physique ou économique constituent des prestations de services étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive. L'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive peut être invoquée par un assujetti devant une juridiction nationale en vue de s'opposer à une réglementation nationale incompatible avec cette disposition. Il appartient à la juridiction nationale de déterminer, au vu de l'ensemble des éléments pertinents, si l'assujetti est un organisme reconnu comme ayant un caractère social au sens de ladite disposition.

Décisions sur les dépenses

Sur les dépens

62 Les frais exposés par les gouvernements allemand et suédois, 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 nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Dispositif

Par ces motifs,

LA COUR

(sixième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Bundesfinanzhof, par ordonnance du 3 février 2000, dit pour droit:

1) L'exonération visée à 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, ne dépend pas de la forme juridique de l'assujetti qui fournit les prestations médicales ou paramédicales y mentionnées.

2) L'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive 77/388 s'applique aux prestations de soins à caractère thérapeutique effectuées par une société de capitaux gérant un service de soins ambulatoires fournies, y compris à domicile, par du personnel infirmier qualifié, à l'exclusion des prestations de soins généraux et d'économie ménagère.

3) a) Les prestations de soins généraux et d'économie ménagère fournies par un service de soins ambulatoires à des personnes en état de dépendance physique ou économique constituent des prestations de services étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive 77/388.

b) L'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive 77/388 peut être invoquée par un assujetti devant une juridiction nationale en vue de s'opposer à une réglementation nationale incompatible avec cette disposition. Il appartient à la juridiction nationale de déterminer, au vu de l'ensemble des éléments pertinents, si l'assujetti est un organisme reconnu comme ayant un caractère social au sens de ladite disposition.