CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. M. POIARES MADURO
présentées le 7 mars 2006 [1]

1. Par le présent renvoi préjudiciel, le Bundesfinanzhof (Allemagne) pose à la Cour une question relative à l'interprétation 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 [2] (ci-après la «sixième directive»).

2. Plus précisément, la question porte sur l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), et paragraphe 2, de la sixième directive, et vise à déterminer les conditions auxquelles les États membres peuvent subordonner l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») des analyses médicales effectuées, sur prescription médicale, par des laboratoires externes privés.

1 — Langue originale: le portugais.
2 — JO L 145, p. 1.

I — Faits, cadre juridique et question posée à la Cour

3. La L.u.P. GmbH (ci-après la «L.u.P.») est une société à responsabilité limitée de droit allemand qui a comme unique associé le docteur en médecine de laboratoire M. Ingo Scharmann. La L.u.P. a réalisé des analyses médicales au nom de deux associations de laboratoires auxquelles s'étaient joints des médecins généralistes. Ceux-ci ont prescrit ces analyses dans le cadre de leurs soins.

4. Le Finanzamt, Bochum-Mitte (ci-après le «Finanzamt») a considéré que les prestations de la L.u.P. en faveur des associations de laboratoires étaient assujetties à la TVA. La décision de refus d'exonération de la TVA a été confirmée par le Finanzgericht au motif que, conformément à l'article 4, point 16, sous c), de la loi 1980/1993 sur l'impôt sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteueurgezetz 1980/1993, ci-après l'«UStG»), la L.u.P. était certes ce qu'il convenait d'appeler un «autre établissement d'examens médicaux», mais ses prestations n'avaient pas été assurées dans la mesure requise «sous contrôle médical». La L.u.P. n'avait du reste pas apporté la preuve qu'au cours de l'année

civile précédente au moins 40 % de ses prestations avaient été dispensées aux personnes bénéficiaires visées à l'article 4, point 15, sous b), de l'UStG.

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

5. En effet, l'article 4, point 16, sous c), de l'UStG dispose:

7. Aux termes de l'article 4, point 14, première phrase de l'UStG, «les opérations résultant de l'exercice de la profession de médecin, dentiste, physiothérapeute, kinésithérapeute, sage-femme ou de toute autre activité médicale analogue au sens de l'article 18, paragraphe 1, point 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu (la Einkommensteuergesetz), et de l'exercice de la profession de chimiste clinicien» sont exonérées.

«Sont exonérées conformément à l'article 4, point 16 de l'UStG, les opérations relevant de l'article 1er, paragraphe 1, points 1 à 3, 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, lorsque

[...]

8. Selon le Bundesfinanzhof, un laboratoire médical ayant la forme juridique d'une société à responsabilité limitée peut également bénéficier de la disposition exonératoire de l'article 4, point 14 de l'UStG. En effet, selon le Bundesverfassungsgericht, le principe d'égalité de traitement s'oppose à toute différence de traitement en matière d'exonération de TVA fondée sur la seule forme juridique d'une entreprise.

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

9. La L.u.P. a formé un recours contre la décision du Finanzgericht devant le Bundes-

finanzhof, lequel, de son côté, a saisi la Cour de justice de la question suivante:

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

10. Par cette question, la Cour est appelée à interpréter la sixième directive, et notamment son article 13, A, paragraphe 1, qui 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;

[...]»

11. En vertu de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, les États membres peuvent subordonner, cas par cas, l'octroi, à des organismes autres que ceux de droit public, de chacune des exonérations prévues au paragraphe 1, sous b), «au respect

de l'une ou plusieurs» des conditions que cet article précise ensuite [3].

II — Analyse

12. La Cour a déjà eu l'occasion d'interpréter les dispositions de la sixième directive sur lesquelles se fonde le présent renvoi préjudiciel du Bundesfinanzhof. Toutefois, la question de savoir quel est l'encadrement exact des prestations de services d'analyses médicales au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive ainsi que les conditions dans lesquelles les États membres peuvent subordonner l'exonération de la TVA des analyses médicales effectuées dans des circonstances telles que celles de l'espèce n'ont pas encore été spécifiquement analysées par la Cour.

13. Dans un premier temps, il convient de s'assurer que ces analyses peuvent être exonérées de la TVA. À cette fin, il y a lieu de déterminer si celles-ci correspondent à l'une des catégories prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) ou à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) de la sixième directive. Ensuite, dans la mesure où les prestations d'analyses en cause sont comprises dans un des deux points, je me pencherai sur le problème de la détermination des conditions auxquelles les États membres peuvent subordonner ces exonérations.

A — *La qualification des prestations de services d'analyses médicales de la L.u.P.*

14. Premièrement, il convient de savoir si des analyses médicales telles que celles en cause en l'espèce peuvent être qualifiées de «soins médicaux» ou d'opérations «étroitement liées» aux soins médicaux, prévus à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b).

15. À cet effet, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, les exonérations prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c) sont des notions autonomes du droit communautaire ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de TVA [4]. Par

3 — Ces conditions sont les 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»

4 — Voir arrêts du 1er décembre 2005, Ygeia (C-394/04 et C-395/04, non encore publié, point 15); du 25 février 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973, point 15), et du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737, point 1).

ailleurs, «les termes employés pour désigner 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» [5].

16. Dès lors, il convient d'apprécier la raison d'être des régimes d'exonération de TVA prévus à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c) de la sixième directive afin de déterminer quelles sont les prestations susceptibles de bénéficier de l'exonération prévue par ces dispositions. À cet égard, il est constant que l'objectif commun des exonérations prévues tant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) qu'à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) est de réduire les coûts des soins de santé et de rendre ces soins plus accessibles aux particuliers [6]. Eu égard à cette raison d'être, le problème n'est pas de savoir si les prestations d'analyses médicales peuvent, en général, être exonérées en vertu d'une de ces deux dispositions mais plutôt de savoir à quel régime concret d'exonération celles-ci sont soumises.

17. En effet, il convient de déterminer s'il y a lieu de classer les prestations de services d'analyses médicales dans l'une des catégories prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) ou à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c). En fait, non seulement l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) ne s'applique pas aux opérations étroitement liées aux soins médicaux comme de surcroît l'octroi de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), à la différence de celle prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), peut librement être subordonné par les États membres à des conditions déterminées, prévues à l'article 13, A, paragraphe 2, lorsque les prestataires en cause ne sont pas des organismes de droit public.

18. Le problème spécifique de savoir si les prestations de services d'analyses médicales font partie de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) ou de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) ne saurait être résolu en tenant compte uniquement de la finalité générale de ces deux dispositions. Ceci permet seulement d'affirmer, à l'instar de ce que la Cour a observé précédemment, que les termes employés à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c) n'appellent pas «une interprétation particulièrement étroite» [7].

19. S'agissant d'une éventuelle application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), il convient, en premier lieu, de déterminer si les prestations d'analyses médicales en cause sont des «soins médicaux», au sens de cette disposition. Il convient ensuite de déterminer

5 — Arrêts, précités, Ygeia, point 15, et Stichting Uitvoering Financiële Acties, point 13.

6 — Arrêts du 6 novembre 2003, Dornier (C-45/01, Rec. p. I-12911, point 43); du 11 janvier 2001, Commission/France (C-76/99, Rec. p. I-249, point 23), et du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833, point 29).

7 — Arrêts précités Commission/France, point 23, et Dornier, point 48.

si des laboratoires d'analyses médicales tels que la L.u.P. sont compris dans l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) dans la mesure où celui-ci fait référence à des «des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus».

20. En ce qui concerne ce premier aspect, la Cour a déjà eu l'occasion de se prononcer sur une question voisine dans l'arrêt Commission/France, précité. En l'espèce, il s'agissait de déterminer si la transmission de prélèvements à un laboratoire chargé ensuite de procéder aux analyses médicales bénéficiait de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b). La Cour a considéré que «l'acte de prélèvement et la transmission du prélèvement à un laboratoire spécialisé constituent des prestations étroitement liées à l'analyse, en sorte qu'ils doivent suivre le même régime fiscal que celle-ci et, partant, ne pas être assujettis à la TVA» [8] en tant qu'opérations étroitement liées aux soins médicaux. Selon la Cour, les prestations d'analyses médicales, proprement dites, étaient incluses dans ledit article 13, A, paragraphe 1, sous b).

21. Comme il ressort de l'arrêt Commission/France, précité, pour qualifier une activité comme étant soumise au régime d'exonération de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), il convient de prendre en considération l'objectif poursuivi par celle-ci [9]. De même et parallèlement, la Cour a affirmé, au sujet de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), que «c'est la finalité d'une prestation médicale qui détermine si celle-ci doit être exonérée de la TVA» [10].

22. De sorte que, selon la Cour, les prestations de services de «soins médicaux» figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) ainsi que les «prestations de soins à la personne» figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) ont «pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou anomalies de santé» [11]. En d'autres termes, pour pouvoir être exonérée tant au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) que sous c), la prestation en cause doit avoir un but thérapeutique [12].

23. Il convient également de souligner que, plus récemment, notamment dans les arrêts précités Unterpertinger ainsi que D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services, relatifs à l'application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), la Cour a précisé que la finalité

8 — Arrêt Commission/France, précité, point 30.

9 — Ibid., point 24, soulignant la nécessité de «prendre en considération le but dans lequel ces prélèvements sont effectués» et arrêt Ygeia, précité, point 22.

10 — Arrêt du 20 novembre 2003, Unterpertinger (C-212/01, Rec. p. I-13859, point 42) et conclusions de l'avocat général Stix-Hackl dans cette affaire (points 66 à 68, auxquelles l'arrêt renvoie explicitement).

11 — Arrêts Dornier, précité, point 48; du 14 septembre 2000, D (C-384/98 Rec. p. I-6795, point 18), ainsi qu'arrêts précités, Kügler, point 38 et Ygeia, point 24.

12 — Arrêts précités D, point 19; Kügler, point 39; Unterpertinger, point 40, et arrêt du 20 novembre 2003, D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services (C-307/01, Rec. p. I-13989, point 58).

thérapeutique ne devant pas être comprise dans une acception particulièrement étroite, les prestations médicales préventives peuvent également être exonérées [13] «[m]ême 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)» [14].

24. À mon sens, rien ne justifie de rompre avec la lecture uniforme et cohérente que la Cour a développée concernant la nature des activités comprises sous ces deux points. L'interprétation de la Cour concernant la notion de «prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales» prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) doit donc correspondre à l'interprétation de la notion de «soins médicaux» de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b). Je rappellerai à cet égard que, d'une part, la Cour a affirmé expressément que le concept de «soins médicaux» figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), recouvre l'ensemble des «prestations de soins à la personne» visées au même paragraphe, sous c) [15]. D'autre part, les deux points ont pour objet de «réglementer la totalité des exonérations des prestations médicales au sens strict» [16].

25. À l'évidence, les deux dispositions poursuivent des objectifs différents. Mais «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» [17]. En d'autres termes, selon 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» [18].

13 — Arrêts précités Unterpertinger, point 40, ainsi que D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services, point 58. Voir les conclusions de l'avocat général Stix-Hackl dans ces affaires (points 72 à 75) dans lesquelles il est demandé d'élargir la notion d'activités à finalité thérapeutique afin d'y inclure également "les activités qui n'ont pas directement pour objet un traitement, mais qui concernent la simple prophylaxie» (point 72). Voir, dans une certaine mesure, en ce sens, l'arrêt Kügler, précité, point 40.

14 — Arrêts précités Unterpertinger, point 40, ainsi que D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services, point 58.

15 — Arrêt Dornier, précité, point 50.

16 — Arrêt Kügler, précité, point 36. Voir les conclusions de l'avocat général Stix-Hackl dans l'affaire Unterpertinger, précitée, point 71, aux termes desquelles «les deux cas d'exonération partagent le même but de favoriser l'accès aux soins médicaux».

17 — Arrêt Dornier, précité, point 47, dans le droit fil de l'arrêt du 23 février 1987, Commission/Royaume-Uni (353/85, Rec. p. 817, points 32 et 33). Voir également dans le même sens, arrêt Kügler, précité, point 35.

18 — Arrêts précités Dornier, point 47, Commission/Royaume-Uni, point 33 et Kügler, points 35 et 36.

26. La notion de «soins médicaux» prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) inclut donc, comme au paragraphe 1, sous c) «les prestations médicales effectuées dans [le] but [...] de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir, la santé des personnes» [19]. En d'autres termes, cette notion comprend tant les soins médicaux curatifs que préventifs.

27. Dans le cadre des soins médicaux préventifs, aucune maladie n'est diagnostiquée [20] et aucun acte thérapeutique au sens strict n'est pratiqué. L'élément central est l'observation et l'examen du patient afin précisément d'éviter de devoir à l'avenir diagnostiquer et traiter d'éventuelles maladies.

28. Or, la réalisation d'analyses médicales à la demande d'un médecin fait partie intégrante de l'observation médicale du patient [21], sans laquelle il ne saurait, à l'évidence, y avoir de protection, y compris de maintien ou de rétablissement, de la santé des personnes. En d'autres termes, les soins médicaux, au sens d'ensemble d'activités fonctionnellement destinées à maintenir ou à rétablir la santé, sont une suite d'actes visant au maintien ou au rétablissement de la santé comprenant, initialement, des actes d'observation et d'examen et, ensuite, éventuellement, de diagnostic et de traitement. En ce sens, les analyses médicales prescrites par un médecin sont des soins médicaux.

29. Ainsi, compte tenu de leur finalité, les analyses médicales telles que celles que réalise la L.u.P. sont comprises dans la notion de soins médicaux au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c) de la sixième directive.

30. L'autre question est de savoir si cette activité de soins médicaux exercée par un laboratoire d'analyse externe est comprise, plus précisément, dans l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) ou dans l'article 13, A, paragraphe 1, sous c). Comme il a été exposé, la réponse à cette question, nécessite de savoir si les prestations en cause sont fournies en dehors d'établissements hospitaliers ou assimilés dans le cadre d'un rapport de confiance entre le patient et le prestataire de soins dans son cabinet ou à domicile [22]. En d'autres termes, la réponse dépend davantage du lieu où l'activité est exercée que de la nature de celle-ci.

31. À cet égard, contrairement à l'approche que propose la Commission des Communautés européennes dans ses observations

19 — Arrêts precites Unterpertinger, point 41, et D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services, point 59.

20 — En effet, le diagnostic est l'acte par lequel le medecin constate une maladie par la presence de manifestations qui sont propres à celle-ci.

21 — Que le medecin realise lui-même ces examens ou analyses dans le cadre de sa consultation, ou qu'il les fasse realiser à l'exterieur en fonction du caractère specialise de cette analyse.

22 — Voir supra point 25.

écrites, je pense qu'un laboratoire qui effectue des analyses médicales prescrites par des médecins — et, partant, conformément à ce que j'ai décrit, qui fournit des prestations de «soins médicaux» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) — est compris dans cette disposition dans la mesure où celle-ci fait référence à «des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus».

32. La raison d'être de l'exonération prévue tant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) qu'à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) est la même, que les analyses soient effectuées par un établissement hospitalier voire par un médecin dans son cabinet (s'il possède les qualifications et les moyens techniques requis) ou, au contraire, qu'elles le soient par d'autres établissements qui ont spécialement pour objet de réaliser des analyses médicales. Du point de vue de l'objectif consistant à faire baisser les coûts des soins médicaux, pareille différence de traitement serait incompréhensible. L'orientation interprétative préconisée ici est également la plus compatible avec le principe de neutralité fiscale qui s'oppose à ce que des opérateurs qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA [23].

33. Il convient également de souligner qu'une activité de prestation d'analyses médicales sera comprise dans l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) et non dans l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) si cette prestation est effectivement fournie dans le cadre d'un rapport de confiance entre le prestataire de soins et le patient. Toutefois, comme il semble ressortir de l'ordonnance de renvoi, les analyses en cause ne sont pas effectuées dans le cadre du rapport de confiance entre un patient et un prestataire de soins, au sens de la jurisprudence de la Cour, qui permettrait de les qualifier comme comprise dans l'article 13, A, paragraphe 1, sous c) [24].

34. Dans ses observations écrites et orales, la Commission a, d'autre part, soutenu la thèse selon laquelle il conviendrait de faire une distinction entre les laboratoires d'analyses médicales qui ont des relations contractuelles directes avec les patients et les laboratoires qui n'ont de relations qu'avec le médecin ayant demandé les analyses. Les prestations d'analyses médicales ne pourraient être exonérées que dans la première hypothèse car elles seraient destinées aux bénéficiaires finals. Dans la seconde, ne seraient en cause que des prestations réalisées en amont des prestations de soins médicaux. Autrement dit, celles-ci auraient comme destinataire le prestataire de services de soins médicaux et non le destinataire final de ces services et, partant, elles ne devraient pas bénéficier du régime d'exonération de la TVA. La Commission ancre sa thèse sur les arrêts de

23 — Voir arrêt Kügler, précité, point 30.

24 — Voir la jurisprudence citée au point 25.

la Cour, Commission/Allemagne [25], Skandia [26], CSC Financial Services [27] et Arthur Andersen [28] dans lesquels des prestations effectuées dans le cadre d'une sous-traitance d'opérations liées à des prestations de services exonérées de TVA ont été considérées comme soumise à la taxe. Je ne partage pas l'interprétation de la Commission.

35. En effet, cette thèse va à l'encontre de la position que la Cour a exprimée dans l'arrêt Commission/France, précité. Dans cet arrêt, il est énoncé clairement que le fait que «le laboratoire qui effectue le prélèvement procède également à l'analyse ou sous-traite cette dernière à un autre laboratoire tout en en restant responsable à l'égard du patient, ou encore, eu égard à la nature de l'analyse effectuée, soit contraint de transmettre le prélèvement à un laboratoire spécialisé» [29] est dépourvu de pertinence aux fins de l'application du régime d'exonération prévu à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b). En d'autres termes, le fait qu'un laboratoire confie la réalisation d'une analyse médicale à un laboratoire sous-traitant ne fait pas perdre à cette analyse réalisée par le laboratoire sous-traitant le bénéfice du régime d'exonération prévu à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b).

36. La jurisprudence évoquée par la Commission concerne des régimes d'exonération de la TVA distincts des exonérations prévues pour les activités d'intérêt général. Cette jurisprudence traite, par ailleurs, de régimes d'exonération de la taxe qui n'ont pas la même raison d'être que les exonérations prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c) pour les activités de soins médicaux [30].

37. Ainsi, je ne crois pas qu'il faille restreindre l'interprétation des régimes d'exo-

25 — Arrêt du 11 juillet 1985, (107/84, Rec. p. 2655, point 20), dans lequel il est établi que seules les prestations effectuées par la Deutsche Bundespost étaient exonérées au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive et non les prestations de services effectuées en amont à titre onéreux, par des entreprises de transport, pour la Deutsche Bundespost.

26 — Arrêt du 8 mars 2001, (C-240/99, Rec. p. I-1951, points 40 et 41), dans lequel il est énoncé que l'administration de contrats d'assurance par une entité agissant pour le compte d'une compagnie d'assurances n'est pas exonérée, en tant que «prestations d'assurance» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, parce que cette entité n'a pas de relations contractuelles avec les assurés et ne supporte pas les risques liés à l'activité d'assurance.

27 — Arrêt du 13 décembre 2001, (C-235/00, Rec. p. I-10237, points 39 et 40). La Cour a affirmé, s'agissant de l'interprétation de la notion de «négociation» de titres au sens de l'article 13, B, sous d), point 5, de la sixième directive, qu'un intermédiaire ne peut pas bénéficier de cette exonération s'il «n'occupe pas la place d'une partie à un contrat portant sur un produit financier». Aussi, «il ne s'agit pas d'une activité de négociation lorsque l'une des parties au contrat confie à un sous-traitant une partie des opérations matérielles liées au contrat, telles que l'information de l'autre partie, la réception et le traitement des demandes de souscription des titres qui font l'objet du contrat. Dans un tel cas, le sous-traitant occupe la même place que le vendeur du produit financier et n'est donc pas une personne intermédiaire qui n'occupe pas la place d'une partie au contrat au sens de la disposition en cause».

28 — Arrêt du 3 mars 2005, (C-472/03, Rec. p. I-1719), dans lequel il est énoncé que des activités de «back office», exercées normalement par la compagnie d'assurances, confiées à un sous-traitant externe qui ne supporte pas lui-même le risque d'assurances, et n'agit pas en tant que courtier ou intermédiaire d'assurance, ne peuvent pas être exonérées au titre de l'article 13, B, sous a) de la sixième directive.

29 — Arrêt Commission/France, précité, point 28. Dans l'arrêt D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services, précité, point 67, il est pareillement énoncé que le fait que des tiers, à savoir des entités patronales, contrôlent et demandent des examens médicaux pour un travailleur, n'empêche pas de considérer que ces analyses ont pour objectif la protection de la santé et donc de les exonérer.

30 — Voir, notamment, s'agissant de la finalité de l'exonération des opérations d'assurances et des prestations effectuées par des courtiers et des intermédiaires d'assurances, l'arrêt CPP, précité, point 23, les conclusions de l'avocat général Saggio, dans l'affaire Skandia, précitée, point 23, et le point 13 de mes conclusions dans l'affaire Arthur Andersen, précitée.

nération prévus à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c) — interprétation bien établie, notamment dans l'arrêt Commission/France, précité — afin de répondre à un hypothétique besoin de surcroît de cohérence et d'uniformisation avec la jurisprudence relative à la sous-traitance de certaines activités liées aux prestations de services exonérées mentionnée par la Commission. Dès lors que les prestations d'analyses médicales comme celles en cause sont essentiellement des prestations de «soins médicaux» effectuées par «d'autres établissements de même nature» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), dans les termes susmentionnés, je ne vois ni dans le libellé ni dans la ratio de cette disposition de motif pour imposer une condition supplémentaire à l'exonération de ces prestations comme la Commission le propose. Les conditions qui peuvent être établies sont celles qui résultent de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 2.

B — *La conformité avec l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 2, des conditions auxquelles les États membres peuvent librement subordonner l'exonération des prestations effectuées par des organismes autres que ceux de droit public*

38. Les États membres sont libres d'imposer une ou plusieurs des conditions visées à l'article 13, A, paragraphe 2, sous a) lorsque sont en cause des prestations effectuées par des organismes autres que ceux de droit public. Or, comme il résulte clairement de l'article 13, A, paragraphe 2, ces conditions facultatives ne peuvent être imposées que pour les prestations de services prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et non pour celles prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c). Ainsi, la sixième directive ne traite pas de la même manière les deux régimes distincts d'exonération prévus à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), puisqu'elle subordonne les prestations prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) à un régime d'exonération a priori moins favorable que celui prévu pour les prestations relevant de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c). Dès lors, les États membres peuvent subordonner l'exonération des prestations effectuées par des laboratoires d'analyses médicales privés comprises dans l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) à une ou plusieurs des conditions prévues à l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), ce qui n'est pas le cas pour les prestations effectuées par des médecins qui prescrivent les analyses dans le cadre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c).

39. Il convient également de signaler — parce qu'il me semble qu'il s'agit d'un doute lié de façon sous-jacente à la question du Bundesfinanzhof — que, s'agissant des prestations visées à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), le fait que les États membres ont la possibilité de subordonner l'octroi de l'exonération à des conditions ne les oblige pas à traiter sur un pied d'égalité les prestations de «soins médicaux» et les prestations «qui leurs sont étroitement liées» effectuées par des organismes qui ne sont pas droit public. Les États membres *peuvent* subordonner, *cas par cas,* l'octroi des exonérations prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) à des organismes autres que ceux de droit public à des conditions précises, dans le respect,

naturellement, du principe général de non-discrimination. Il s'ensuit, à mon sens, qu'ils ne sont pas tenus de subordonner les deux types de prestations exactement aux mêmes conditions. En effet, un État membre peut simplement choisir de ne subordonner à aucune des conditions visées à l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), l'exonération des prestations de services de santé visées à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) effectuées par des organismes autres que ceux de droit public. Aussi doit-il également pouvoir fixer des conditions *uniquement* pour les prestations de services de santé effectuées par des opérateurs privés, qui sont *étroitement liées* à l'hospitalisation et aux soins médicaux. C'est pourquoi je pense qu'il faut lever tout doute quant à une éventuelle incompatibilité entre le régime prévu au paragraphe 4, point 16, de l'UStG et le régime d'exonération prévu à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, dans la mesure où, apparemment, ce régime national ne fixe de conditions que pour l'exonération de TVA afférente aux opérations «étroitement liées» à l'hospitalisation ou aux soins médicaux.

40. Dans l'hypothèse où le droit allemand applicable subordonnerait l'exonération des prestations de «soins médicaux» effectuées par «d'autres établissements de même nature» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive aux conditions prévues au paragraphe 4, point 16, sous c), de l'UstG, il convient de déterminer si les deux conditions auxquelles la législation allemande subordonne l'octroi de l'exonération sont conformes au droit communautaire.

41. S'agissant de la condition prévue au paragraphe 4, point 16, sous c), de l'UStG, qui dispose que «les prestations sont fournies sous contrôle médical», celle-ci est contraire au droit communautaire. En effet, aucune des conditions visées à l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), n'est susceptible d'être interprétée en ce sens que les États membres peuvent subordonner l'octroi de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), à des organismes autres que ceux de droit public, à une condition de contrôle médical telle que la prévoit la législation allemande.

42. Il convient de rappeler, concernant cette condition, que dans l'arrêt Dornier, précité, la Cour a énoncé explicitement 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» [31].

31 — Arrêt Dornier, précité, points 70 et 71

43. Quant à l'autre condition imposée par l'article 4, point 16, sous c), de l'UStG selon laquelle, pour l'année civile écoulée, au moins 40 % des prestations doivent avoir été dispensées à des assurés, des bénéficiaires de l'aide sociale, des allocataires de l'assistance aux victimes de guerre ou des bénéficiaires d'une pension de retraite (versée par un organisme de sécurité sociale), à mon sens, bien qu'elle ne soit pas expressément prévue par la sixième directive, il est possible de considérer qu'elle contribue à la réalisation de la condition facultative prévue à l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), troisième tiret, selon laquelle, pour pouvoir bénéficier du régime d'exonération, les organismes autres que ceux de droit public «doivent pratiquer des prix homologués par les autorités publiques ou n'excédant pas de tels prix homologués». En effet, si une partie des usagers de l'entité en question sont des assurés cela permettra éventuellement de garantir que les prix pratiqués par cette entité sont compatibles avec les prix homologués par les autorités publiques. Même si je ne vois pas très bien pourquoi il faut à cet effet qu'au moins 40 % des usagers de cet organisme soient des assurés, je pense qu'une telle condition peut être compatible avec le droit communautaire si celle-ci permet effectivement d'apprécier la compatibilité des prix pratiqués par cette entité avec les prix homologués par les autorités publiques. Il appartient aux juridictions nationales de juger si cette condition est appropriée pour apprécier la compatibilité des prix pratiqués par la L.u.P. avec les prix homologués par les autorités publiques.

III — Conclusion

44. Eu égard à ces considérations, je propose à la Cour de répondre à la question du Bundesfinanzhof de la manière suivante:

«L'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens que les prestations d'analyses médicales telles que celles en cause en l'espèce, sont des actes de "soins médicaux" dispensés par d'"autres établissements de même nature" au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) précité».