ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

11 janvier 2001 *

Dans l'affaire C-76/99,

Commission des Communautés européennes, représentée par M. E. Traversa, en qualité d'agent, assisté de Me N. Coutrelis, avocat, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République française, représentée par Mme K. Rispal-Bellanger et M. S. Seam, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

ayant pour objet de faire constater que, en percevant la taxe sur la valeur ajoutée sur les indemnités forfaitaires de prélèvement d'analyses médicales, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 13, A,

* Langue de procédure: le français.

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 (JO L 145, p. 1),

LA COUR (sixième chambre),

composée de MM. V. Skouris, président de la deuxième chambre, faisant fonction de président de la sixième chambre, R. Schintgen et Mme F. Macken (rapporteur), juges,

avocat général: M. N. Fennelly,
greffier: Mme D. Louterman-Hubeau, chef de division,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les parties en leur plaidoirie à l'audience du 29 mars 2000,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 25 mai 2000,

rend le présent

Arrêt

1 Par requête déposée au greffe de la Cour le 3 mars 1999, la Commission des Communautés européennes a introduit, en vertu de l'article 169 du traité CE (devenu article 226 CE), un recours visant à faire constater que, en percevant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») sur les indemnités forfaitaires de prélèvement d'analyses médicales, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

2 L'article 13, A, paragraphe 1, sous b), 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».

La réglementation nationale

3 Il ressort de l'article 261-4-1° du code général des impôts que les travaux d'analyse de biologie médicale sont exonérés de la TVA.

4 Cette disposition vise, selon le paragraphe 1 de l'instruction 3 A-7-82 du ministre délégué auprès du ministre de l'Économie, des Finances et du Budget, du 6 avril 1982, à exonérer les examens biologiques «destinés à faciliter la prévention, le diagnostic ou le traitement des maladies humaines».

5 Selon l'article L. 760, cinquième alinéa, du code de la santé publique, la transmission d'un prélèvement aux fins d'analyses entre deux laboratoires ne peut

être effectuée qu'en application d'un contrat dit «de collaboration» préalablement conclu entre eux, à l'exception des actes visés à l'article L. 759 et des actes très spécialisés dont la liste est fixée par arrêté après avis de la commission nationale permanente de biologie médicale.

6 S'agissant des analyses réalisées dans le cadre de contrats de collaboration, l'exonération de la TVA s'applique non seulement aux frais de prélèvement et d'analyse, mais également aux frais résultant de la transmission des prélèvements aux fins d'analyses. En outre, le laboratoire qui effectue le prélèvement et le transmet est, selon l'article L. 760, huitième alinéa, du code de la santé publique, légalement responsable à l'égard du client en ce qui concerne tant l'analyse que la facturation.

7 En revanche, les actes d'analyse visés à l'article L. 759 du code de la santé publique et les actes très spécialisés ne peuvent faire l'objet de contrats de collaboration. À cet égard, l'article L. 759 du code de la santé publique prévoit que l'exécution des actes de biologie médicale qui requièrent une qualification spéciale ou qui nécessitent le recours soit à des produits présentant un danger particulier, soit à des techniques exceptionnellement délicates ou d'application récente peut être réservée à certains laboratoires et à certaines catégories de personnes. La liste des laboratoires ainsi habilités est fixée par le ministre de la Santé.

8 Afin d'assurer un service sur l'ensemble du territoire français, les patients qui nécessitent de telles analyses spéciales peuvent s'adresser au laboratoire de leur choix pour effectuer le prélèvement, laboratoire qui transmettra ce prélèvement à un laboratoire spécialisé dans le cadre de contrats dits «à forfait».

9 L'article L. 760, dernier alinéa, du code de la santé publique, tel que modifié par l'article 36 de la loi n° 94-43, du 18 janvier 1994, dispose que le laboratoire qui procède à des analyses spéciales dans le cadre de tels contrats doit verser au laboratoire qui a effectué le prélèvement une indemnité forfaitaire pour la transmission dudit prélèvement, désignée sous le terme d'« honoraires de transmission », dont le montant est fixé par arrêté ministériel.

10 Dans le cadre des contrats à forfait, le laboratoire spécialisé facture directement au patient l'analyse réalisée sur le prélèvement qui lui a été transmis par le laboratoire ayant effectué ce prélèvement, laquelle n'est pas assujettie à la TVA. Le laboratoire qui a effectué le prélèvement en facture le montant au patient, cette prestation n'étant pas non plus assujettie à la TVA. En revanche, conformément au paragraphe 3 de l'instruction 3 A-7-82, les honoraires de transmission payés par le laboratoire qui a procédé à l'analyse au laboratoire qui a effectué le prélèvement sont assujettis à la TVA.

La procédure précontentieuse

11 Considérant que cette imposition à la TVA était contraire à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, la Commission a, par lettre du 7 juillet 1997, conformément à l'article 169 du traité, fait valoir ses griefs à cet égard et a mis le gouvernement français en demeure de lui présenter ses observations dans un délai de deux mois à compter de la réception de cette lettre.

12 En l'absence de réponse dans le délai imparti, la Commission a, le 5 mars 1998, adressé un avis motivé à la République française, l'invitant à s'y conformer dans un délai de deux mois à compter de sa notification.

13 Le 28 mai 1998, le gouvernement français a adressé à la Commission une lettre contestant les griefs formulés à son encontre.

14 N'étant pas satisfaite de cette réponse, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le fond

15 La Commission fait valoir, tout d'abord, que la notion d'opérations étroitement liées au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive inclut l'acte de transmission d'un prélèvement par le laboratoire qui a effectué ce prélèvement à un autre laboratoire, aux fins d'analyses, puisque l'objectif d'un prélèvement est constitué par son analyse. En effet, selon la Commission, la transmission du prélèvement est accessoire et étroitement liée à l'analyse de biologie médicale effectuée par ce dernier laboratoire, en sorte qu'elle doit être considérée comme étant une opération étroitement liée aux soins médicaux.

16 Ensuite, la Commission rappelle que la définition du contenu matériel des opérations couvertes par l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive relève du droit communautaire.

17 Enfin, la Commission soutient que la distinction opérée par la réglementation française entre les contrats de collaboration et les contrats à forfait viole le principe de neutralité du système de TVA selon lequel le champ d'application de

la TVA et des exonérations doit faire l'objet d'une interprétation objective. Or, aucune différence économique significative n'existerait entre lesdits contrats.

18 Le gouvernement français justifie l'imposition à la TVA de la transmission du prélèvement par le principe selon lequel la portée des exonérations de la TVA est d'interprétation stricte. À cet égard, il fait valoir que, dans le cadre des contrats de collaboration, le laboratoire qui effectue le prélèvement et qui facture l'acte d'analyse au patient est responsable à l'égard de ce dernier, quel que soit le laboratoire qui procède à l'analyse. En revanche, dans le cadre des contrats à forfait, le laboratoire qui procède à l'analyse facture directement au patient l'acte d'analyse et est également responsable à l'égard du patient.

19 Or, selon le gouvernement français, un ensemble d'opérations ne peut être qualifié d'opération unique aux fins de la TVA que si les opérations concernées ne sont pas juridiquement distinctes et sont réalisées entre les mêmes personnes, ce qui ne serait précisément pas le cas s'agissant des contrats à forfait.

20 Il est constant entre les parties que tant l'opération de prélèvement que l'analyse proprement dite doivent bénéficier d'une exonération de la TVA au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive. Le litige porte donc exclusivement sur la question de savoir si, en raison de la nécessité d'interpréter strictement les dérogations à l'assujettissement à la TVA en faveur de certaines opérations, les différences existant entre les contrats de collaboration et les contrats à forfait justifient que, dans ce dernier cas, l'acte de transmission du prélèvement soit soumis, en tant qu'acte distinct, à la TVA.

21 À cet égard, il convient, d'une part, de relever que, si, ainsi que la Cour l'a jugé, notamment dans l'arrêt du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties

(348/87, Rec. p. 1737, point 13), les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte, la Cour a également rappelé, au point 15 de l'arrêt du 25 février 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973), que 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.

22 Il y a lieu, d'autre part, de constater que l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive ne comporte aucune définition de la notion d'opérations «étroitement liées» à l'hospitalisation ou aux soins médicaux.

23 Ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 23 de ses conclusions, cette notion n'appelle toutefois pas une interprétation particulièrement étroite dans la mesure où l'exonération des opérations étroitement liées à l'hospitalisation ou aux soins médicaux est destinée à garantir que le bénéfice des soins médicaux et hospitaliers ne devienne pas inaccessible en raison du coût accru de ces soins s'ils étaient eux-mêmes, ou les opérations qui leur sont étroitement liées, soumis à la TVA.

24 En effet, il convient, aux fins de l'éventuelle exonération de la TVA de l'acte de transmission de prélèvements médicaux, de prendre en considération le but dans lequel ces prélèvements sont effectués. Ainsi, lorsqu'un professionnel de la santé habilité à cet effet prescrit, en vue de l'élaboration de son diagnostic et dans un but thérapeutique, que son patient se soumette à une analyse, la transmission du prélèvement, qui s'inscrit logiquement entre l'acte de prélèvement et l'analyse proprement dite, doit être considérée comme étroitement liée à l'analyse et donc bénéficier d'une exonération de la TVA (voir, s'agissant des prestations qui, n'ayant pas un tel but thérapeutique, doivent être soumises à la TVA, arrêt du 14 septembre 2000, D., C-384/98, Rec. p. I-6795, point 19).

25 Le gouvernement français fait toutefois valoir que la transmission de prélèvements ne peut être considérée, aux fins de la TVA, comme accessoire ou comme faisant partie intégrante de l'analyse, dans la mesure où cette transmission peut être qualifiée de service d'apport d'affaires au bénéfice du laboratoire qui procède à l'analyse. Les opérations de prélèvement et d'analyse étant distinctes et faisant l'objet de facturations différentes, elles seraient juridiquement et économiquement dissociables, en sorte que l'acte de transmission devrait être assujetti à la TVA.

26 À cet égard, il convient, en premier lieu, de rappeler que, selon une jurisprudence constante, si, en vertu de la phrase introductive de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive, les États membres fixent les conditions des exonérations afin d'en assurer l'application correcte et simple et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels, ces conditions ne sauraient porter sur la définition du contenu des exonérations prévues (voir, notamment, arrêt du 7 mai 1998, Commission/Espagne, C-124/96, Rec. p. I-2501, points 11 et 12). Dans cette perspective, l'assujettissement à la TVA d'une opération déterminée ou son exonération ne sauraient dépendre de sa qualification en droit national.

27 En second lieu, la Cour a jugé qu'une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire (voir arrêt CPP, précité, point 30).

28 Or, en l'espèce, il est indifférent au patient 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. L'obligation, dans ce dernier cas, de

transmettre le prélèvement à un laboratoire spécialisé répond à la nécessité de garantir au patient la plus grande fiabilité possible de l'analyse.

29 Au demeurant, le fait que, selon le gouvernement français, la transmission du prélèvement constitue un acte distinct n'exclut pas qu'elle soit considérée comme étroitement liée à l'analyse au sens de la sixième directive.

30 Dans ces conditions, 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.

31 Il y a donc lieu de conclure que, en percevant la TVA sur les indemnités forfaitaires de transmission de prélèvements aux fins d'analyses médicales, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive.

Sur les dépens

32 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation de la République française et celle-ci ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre)

déclare et arrête:

1) **En percevant la taxe sur la valeur ajoutée sur les indemnités forfaitaires de transmission de prélèvements aux fins d'analyses médicales, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme.**

2) **La République française est condamnée aux dépens.**

Skouris Schintgen Macken

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 11 janvier 2001.

Le greffier

R. Grass

Le président de la sixième chambre

C. Gulmann