Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

5 octobre 2016*

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Taxe sur la valeur ajoutée — Directive 2006/112/CE — Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général — Article 132, paragraphe 1, sous d) — Livraisons d'organes, de sang et de lait humains — Portée — Plasma de sang humain transformé et utilisé à des fins industrielles»

Dans l'affaire C-412/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse, Allemagne), par décision du 24 mars 2015, parvenue à la Cour le 28 juillet 2015 dans la procédure

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

contre

Finanzamt Kassel II – Hofgeismar,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. L. Bay Larsen, président de chambre, MM. D. Šváby, J. Malenovský (rapporteur), M. Safjan et M. Vilaras, juges,

avocat général : M. N. Wahl,

greffier : Mme C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 28 avril 2016,

considérant les observations présentées :

— pour TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH, par Mes T. Dennisen et T. Otto, Rechtsanwälte, ainsi que par M. U. Prinz, Steuerberater,

— pour le gouvernement allemand, par MM. T. Henze et J. Möller ainsi que par Mme K. Petersen, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement hongrois, par MM. M.Z. Fehér, G. Koós et M. Bóra, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par MM. R. Lyal et B.-R. Killmann, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 2 juin 2016,

* Langue de procédure : l'allemand.

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (ci-après « TMD »), société gérant un établissement de transfusion sanguine établi en Allemagne, au Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (administration fiscale de Kassel, Allemagne, ci-après l'« administration fiscale ») au sujet de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de l'activité de livraisons, effectuée par TMD, de plasma destiné à la fabrication de médicaments.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 2 de la directive 2006/112 prévoit :

« 1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[…]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

[…] »

4 Le titre IX de cette directive, intitulé « Exonérations », comprend notamment un chapitre 2 relatif aux « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général » et un chapitre 4, intitulé « Exonérations liées aux opérations intracommunautaires ».

5 L'article 132, paragraphe 1, de ladite directive, qui figure sous ce chapitre 2, dispose :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[…]

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 ;

d) les livraisons d'organes, de sang et de lait humains ;

e) les prestations de services effectuées dans le cadre de leur profession par les mécaniciens-dentistes, ainsi que les fournitures de prothèses dentaires effectuées par les dentistes et les mécaniciens-dentistes ;

[…] »

Le droit allemand

6 L'article 4, point 17, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG »), dans sa version applicable au litige au principal, se lit comme suit :

« Parmi les opérations visées à l'article 1er, paragraphe 1, point 1, sont exonérées :

[…]

a) les livraisons d'organes, de sang et de lait humains. »

7 L'article 15 de l'UStG régit le droit de déduction de la taxe payée en amont. Dans sa version applicable au litige au principal, il est rédigé comme suit :

« 1) L'entrepreneur peut déduire les taxes payées en amont suivantes :

1. la taxe légalement due au titre des livraisons et autres prestations effectuées par un autre entrepreneur pour les besoins de son entreprise […]

2) Est exclue du droit à déduction la taxe payée en amont au titre de la livraison, de l'importation et de l'acquisition intracommunautaire de biens ou de toute autre prestation que l'entrepreneur utilise aux fins des opérations suivantes :

1.

les opérations exonérées ;

[…]

3) L'exclusion du droit à déduction visée au paragraphe 2 n'est pas applicable lorsque les opérations

1. dans les cas prévus au paragraphe 2, première phrase, point 1
   a) sont exonérées en application de l'article 4, points 1 à 7, […] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

8 TMD gère un établissement de transfusion sanguine. Son activité consiste à prélever, par la voie d'un processus de génie chimique, du plasma sanguin chez les donneurs et de le mélanger à une solution anticoagulante qui contient notamment du citrate de sodium. Ce mélange est ensuite traité dans une centrifugeuse, afin d'en extraire certains éléments. Ces éléments sont collectés et livrés congelés à des entreprises du secteur pharmaceutique.

9 Dans le cadre de son activité, TMD a livré ce type de plasma à X AG, société établie en Suisse. Celle-ci a pris livraison du plasma auprès de TMD et l'a acheminé vers ses différents sites de production situés dans d'autres États membres de l'Union, aux fins de la préparation de médicaments.

10 TMD a estimé que le plasma qu'elle livrait aux fabricants de médicaments ne relevait pas de l'exonération pour les livraisons de sang humain. Dans sa déclaration de TVA pour l'année 2008, TMD a donc sollicité, auprès de l'administration fiscale, la déduction de la TVA payée en amont pour des opérations en relation avec ses livraisons de plasma.

11 L'administration fiscale a, en revanche, considéré que les livraisons de plasma effectuées à destination d'autres États membres de l'Union étaient des opérations exonérées de TVA, et a, par conséquent, refusé la déduction de la taxe en amont.

12 Dans ses déclarations au titre des années 2009 et 2010, que l'administration fiscale a acceptées, TMD n'a pas déduit de taxe en amont.

13 Le 7 décembre 2012, TMD a demandé une rectification de la détermination de la TVA pour la période comprise entre l'année 2008 et l'année 2010. Elle a sollicité la reconnaissance du droit à déduction des taxes payées en amont en relation avec les livraisons de plasma. Au soutien de sa demande, elle a fait valoir que les livraisons intracommunautaires de plasma pour lesquelles elle sollicitait désormais la déduction des taxes payées en amont n'étaient pas des opérations exonérées au titre de l'article 4, point 17, sous a), de l'UStG, dans la mesure où il s'agissait en fait, selon cette société, de livraisons à des entreprises pharmaceutiques de plasma « source », destiné à être fractionné pour la fabrication de médicaments.

14 L'administration fiscale a rejeté les demandes de rectification par décision du 7 mai 2013, contre laquelle TMD a introduit un recours devant la juridiction de renvoi.

15 Au soutien de son recours, TMD fait valoir que les livraisons de plasma destiné à la fabrication de médicaments ne constituent pas des livraisons de sang, au sens de l'article 4, point 17, sous a), de l'UStG ou de l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112.

16 Dans ces conditions, le Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse, Allemagne) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112 doit-il être interprété en ce sens que les livraisons de sang humain englobent également les livraisons de plasma obtenu à partir du sang humain ?

2) En cas de réponse affirmative à la première question, cela vaut-il également pour le plasma destiné, non pas à un usage thérapeutique direct, mais exclusivement à la fabrication de médicaments ?

3) En cas de réponse négative à la deuxième question, la qualification du plasma en tant que "sang" dépend-t-elle uniquement de sa destination prévue ou bien doit-on également tenir compte de l'usage théorique qui pourrait en être fait ? »

Sur la demande de réouverture de la procédure orale

17 Par lettre du 13 juin 2016, TMD a demandé la réouverture de la procédure orale au motif, en substance, que les conclusions de M. l'avocat général comportent, au point 49 de celles-ci, une erreur objective.

18 À cet égard, il y a lieu de rappeler que le statut de la Cour de justice de l'Union européenne et le règlement de procédure de la Cour ne prévoient pas la possibilité pour les parties de déposer des observations en réponse aux conclusions présentées par l'avocat général (ordonnance du 4 février 2000, Emesa Sugar, C-17/98, EU:C:2000:69, point 2, et arrêt du 6 septembre 2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, point 29).

19 La Cour peut, certes, ainsi qu'il ressort de l'article 83 de son règlement de procédure, à tout moment, l'avocat général entendu, ordonner la réouverture de la phase orale de la procédure, notamment si elle considère qu'elle est insuffisamment éclairée, ou lorsqu'une partie a soumis, après la clôture de cette phase, un fait nouveau de nature à exercer une influence décisive sur la décision de la Cour, ou encore lorsque l'affaire doit être tranchée sur la base d'un argument qui n'a pas été débattu entre les parties.

20 Cependant, la Cour considère, l'avocat général entendu, qu'elle dispose de tous les éléments nécessaires pour statuer dans la présente affaire.

21 Eu égard aux considérations qui précèdent, la Cour estime qu'il n'y a pas lieu d'ordonner la réouverture de la phase orale de la procédure.

Sur les questions préjudicielles

22 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que les livraisons de sang humain que les États membres sont tenus d'exonérer en vertu de cette disposition visent également les livraisons de plasma obtenu à partir du sang humain, lorsque ce plasma est destiné non pas à un usage thérapeutique direct mais exclusivement à la fabrication de médicaments.

23 Aux termes de l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112, les États membres exonèrent les livraisons d'organes, de sang et de lait humains.

24 À titre liminaire, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, les notions figurant à cet article 132 constituent des notions autonomes du droit de l'Union ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de TVA d'un État membre à l'autre (arrêt du 26 février 2015, VDP Dental Laboratory e.a., C-144/13, C-154/13 et C-160/13, EU:C:2015:116, point 44).

25 Or, la notion de « sang humain », visée à l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112, n'est pas définie par la directive 2006/112.

26 Dans ces conditions, la signification et la portée de cette notion doivent être établies conformément au sens habituel en langage courant, tout en tenant compte du contexte dans lequel ladite notion est utilisée et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (voir, en ce sens, arrêt du 25 octobre 2012, Ketelä, C-592/11, EU:C:2012:673, point 51 et jurisprudence citée).

27 S'agissant de son sens habituel, il y a lieu de relever que la notion de « sang humain » fait référence à un élément du corps humain constitué de plusieurs composants, non autonomes, de nature complémentaire, dont l'action synergique permet d'irriguer tous les organes et tissus.

28 L'un de ces composants complémentaires est le plasma, à savoir le liquide qui sert à transporter d'autres composants du sang humain à travers ce corps.

29 S'agissant, tout d'abord, du contexte général, il y a lieu de rappeler que, en vertu de l'article 3, paragraphe 2, sous c), de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, il est interdit de faire du corps humain et de ses parties, en tant que tels, une source de profit.

30 En ce qui concerne ensuite la finalité de l'ensemble des dispositions de l'article 132 de la directive 2006/112, il convient de rappeler que cet article vise à exonérer de la TVA certaines activités d'intérêt général, en vue de faciliter l'accès à certaines prestations ainsi que la fourniture de certains biens en évitant les surcoûts qui découleraient de leur assujettissement à la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 26 février 2015, VDP Dental Laboratory e.a., C-144/13, C-154/13 et C-160/13, EU:C:2015:116, points 43 et 45 ainsi que jurisprudence citée).

31 S'agissant, enfin, de l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112, il y a lieu de relever que cette disposition concerne, à l'instar des points b), c) et e), de ce même paragraphe, des opérations directement liées aux soins de santé ou dont la finalité est thérapeutique.

32 Partant, l'exonération des livraisons de sang humain prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112 doit être comprise comme étant destinée à garantir que la livraison de produits contribuant à des soins de santé ou dont la finalité est thérapeutique ne devient pas inaccessible en raison des coûts accrus de ces produits si leur fourniture était soumise à la TVA (voir, par analogie, arrêt du 26 février 2015, VDP Dental Laboratory e.a., C-144/13, C-154/13 et C-160/13, EU:C:2015:116, point 46 ainsi que jurisprudence citée).

33 Compte tenu de ce qui précède, la livraison du sang humain, y compris la livraison du plasma qui entre dans sa composition, doit relever de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112, lorsque cette livraison contribue directement à des activités d'intérêt général, à savoir lorsque le plasma livré est directement employé pour des soins de santé ou à des fins thérapeutiques.

34 Cela étant, il y a lieu de rappeler que les termes employés pour désigner les exonérations visées à l'article 132 de la directive 2006/112 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 en ce sens, notamment, arrêts du 28 juillet 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, point 23, ainsi que du 22 octobre 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, point 34 et jurisprudence citée).

35 Il en découle que ne saurait, en revanche, relever de l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112, le plasma dit « industriel », à savoir le plasma dont la livraison ne contribue pas directement à des activités d'intérêt général, en tant qu'il est destiné à être intégré dans une production industrielle, notamment en vue de la fabrication de médicaments.

36 Par conséquent, seul le plasma effectivement destiné à un usage thérapeutique direct relève de l'exonération établie à l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112.

37 Dans la mesure où le bénéfice de cette exonération est conditionné par l'affectation du plasma à un certain type d'activité d'intérêt général, la circonstance qu'un plasma destiné à un usage industriel puisse théoriquement faire l'objet d'un usage thérapeutique direct, à la supposer établie, ne saurait impliquer qu'il doit bénéficier du régime d'exonération prévu en vue de limiter le coût du seul plasma effectivement affecté à un usage thérapeutique direct.

38 Or, il ressort du dossier soumis à la Cour qu'un plasma, tel que celui en cause au principal, est destiné à des fins non pas de soins de santé ou thérapeutiques, mais exclusivement pharmaceutiques.

39 Dans ces conditions, un tel plasma ne saurait relever de l'exonération établie à l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112.

40 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que les livraisons de sang humain que les États membres sont tenus d'exonérer en vertu de cette disposition ne visent pas les livraisons de plasma obtenu à partir du sang humain, lorsque ce plasma est destiné non pas à un usage thérapeutique direct mais exclusivement à la fabrication de médicaments.

Sur les dépens

41 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit :

L'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que les livraisons de sang humain que les États membres sont tenus d'exonérer en vertu de cette disposition ne visent pas les livraisons de plasma obtenu à partir du sang humain, lorsque ce plasma est destiné non pas à un usage thérapeutique direct mais exclusivement à la fabrication de médicaments.

Signatures