Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. NILS WAHL
présentées le 2 juin 2016 [1]

Affaire C-412/15

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH
contre
Finanzamt Kassel II – Hofgeismar

[demande de décision préjudicielle formée par le Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse, Allemagne)]

«Taxe sur la valeur ajoutée — Déductions — Article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA — Notion de "sang" — Livraisons de plasma sanguin destiné à la fabrication de médicaments»

1. La présente procédure soulève en substance la question suivante : la livraison de plasma sanguin destiné à la fabrication de médicaments constitue-t-elle une opération exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ?

2. Pour répondre à cette question, la Cour devra d'abord définir la notion de « sang » au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112/CE [2], puis rechercher si une distinction doit être opérée, dans le cadre de cette disposition, entre le plasma affecté à des fins thérapeutiques et celui destiné à la fabrication de médicaments.

I – Le cadre juridique

A – *Le droit de l'Union*

3. L'article 132 de la directive TVA prévoit ce qui suit :

« 1. 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 ;

1 — Langue originale : l'anglais.

2 — Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

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 ;

[…]. »

B – *Le droit allemand*

4. L'article 4 de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires) (ci-après l'« UStG ») prévoit ce qui suit :

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

[…]

1. b) les livraisons intracommunautaires […]

[…]

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

5. L'article 15 de l'UStG dispose ce qui 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 […] »

6. L'article 4.17.1 de l'Umsatzsteuer-Anwendungserlass (instruction relative à l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires) (ci-après l'« UStAE ») est ainsi rédigé :

« 1) Sont réputés être du sang les produits suivants : les poches de sang frais, les poches de sang total, les poches de sérum et de plasma, les poches de sang contenant de l'héparine et les poches de composants cellulaires.

2) Ne bénéficient pas de l'exonération les produits plasmatiques élaborés à partir de mélanges de plasma humain, et notamment les concentrés de facteurs de coagulation, l'albumine humaine, le fibrinogène, l'immunoglobuline. »

II – Les faits à l'origine du litige, la procédure au principal et la procédure devant la Cour

7. La société TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (ci-après « TMD ») gère un établissement de transfusion sanguine. Dans le cadre de son activité, elle a livré du plasma destiné à la fabrication de médicaments à la société X AG, établie en Suisse, qui 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 européenne.

8. Dans sa déclaration de TVA pour l'année 2008 remise au Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (administration fiscale de Kassel II – Hofgeismar, Allemagne) (ci-après l'« administration fiscale »), TMD a déduit la taxe payée en amont en relation avec ces livraisons. L'administration fiscale a cependant refusé la déduction de la taxe en amont au motif que les livraisons de plasma effectuées à destination d'autres États membres de l'Union sont des opérations exonérées de TVA, non seulement en tant que livraisons entre pays de l'Union visées à l'article 4, point 1, sous b), de l'UStG, mais également en tant que livraisons de sang visées à l'article 4, point 17, sous a), de l'UStG. L'administration fiscale a ainsi conclu que la déduction de la taxe en amont était exclue en application de l'article 15, paragraphe 2, de l'UStG.

9. 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.

10. Le 7 décembre 2012, TMD a demandé une rectification de la détermination de la TVA, intervenue sous réserve de vérification, pour la période comprise entre 2008 et 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 entre pays de l'Union de plasma pour lesquelles elle sollicite désormais la déduction des taxes payées en amont ne sont pas des opérations exonérées au titre de l'article 4, point 17, sous a), de l'UStG, dans la mesure où il s'agirait en fait de livraisons à des entreprises pharmaceutiques de plasma « source » destiné à être fractionné pour la fabrication de médicaments. Par conséquent, l'exonération ne serait fondée que sur l'article 4, point 1, sous b), de l'UStG et il conviendrait donc d'admettre la déduction de la taxe payée en amont.

11. L'administration fiscale a rejeté les demandes de rectification par décision du 7 mai 2013. TMD a donc introduit un recours devant la juridiction de renvoi aux fins d'obliger l'administration fiscale à modifier les déterminations de la TVA.

12. Au soutien de son recours, TMD a fait valoir que les livraisons de plasma destiné à la fabrication de médicaments ne constitueraient 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 TVA. L'administration fiscale, pour sa part, s'oppose aux arguments avancés par TMD et soutient que son interprétation de la loi est également conforme au libellé de l'article 4.17.1 de l'UStAE.

13. Dans ces circonstances, la juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer et de soumettre à la Cour les questions suivantes à titre préjudiciel :

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

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-elle uniquement de sa destination prévue ou bien doit-on également tenir compte de l'usage théorique qui pourrait en être fait ? »

14. Des observations écrites ont été présentées dans cette affaire par TMD, par les gouvernements allemand et hongrois ainsi que par la Commission européenne. TMD, le gouvernement allemand et la Commission ont également présenté des observations orales lors de l'audience du 28 avril 2016.

III – Examen des questions déférées

A – *Sur la première question préjudicielle*

15. Par sa première question, la juridiction de renvoi demande si le terme « sang » employé à l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA inclut aussi le plasma sanguin issu du sang humain.

16. TMD est d'avis que la question doit recevoir une réponse négative, tandis que les gouvernements allemand et hongrois ainsi que la Commission estiment qu'il convient d'y répondre par l'affirmative.

17. Pour commencer, je souhaiterais rappeler que, en vertu d'une jurisprudence constante, l'objectif poursuivi par les exonérations prévues à l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA vise à 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. Ces exonérations constituent des notions autonomes du droit de l'Union ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre [3].

18. Les exonérations prévues à l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA 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. Toutefois, l'interprétation des termes employés pour désigner ces exonérations doit être conforme aux objectifs poursuivis par celles-ci et respecter les exigences du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA. Ainsi, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir ces exonérations doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets attendus [4].

19. Cela étant dit, il existe un certain nombre de raisons qui me font approuver l'interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA proposée par les gouvernements allemand et hongrois ainsi que par la Commission.

20. Tout d'abord, j'observe que la directive TVA ne définit ni la notion de « sang » ni les autres éléments énumérés à son article 132, paragraphe 1, sous d) (« organes humains » et « lait humain »). La Cour n'a pas non plus eu l'occasion à ce jour de fournir des orientations à propos de ces notions. Il est cependant clair qu'elles doivent recevoir une interprétation autonome et uniforme, propre au droit de l'Union en matière de TVA [5].

3 — 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 44).

4 — Arrêt du 12 mars 2015, « go fair » Zeitarbeit OHG (C-594/13, EU:C:2015:164, point 17 et jurisprudence citée).

5 — Voir, par analogie, arrêt du 3 juin 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, point 22).

21. En ce qui concerne la livraison des produits et services visés à l'article 132, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive TVA, la Cour a jugé que l'objectif de leur exonération est de réduire le coût des soins de santé et de rendre ces soins plus accessibles aux particuliers [6]. Le but ultime de ces exemptions est donc d'éviter que les produits ou les services visés par cette disposition ne deviennent moins accessibles du fait des coûts accrus qu'ils auraient si leur fourniture était soumise à la TVA [7].

22. Je pense que c'est, dans une certaine mesure, la même préoccupation qui inspire les exonérations prévues pour la livraison des éléments énumérés à l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA. L'intention du législateur de l'Union était, par conséquent, d'éviter un accroissement du coût de certains traitements impliquant la fourniture de parties du corps humain ou de produits issus de celles-ci.

23. Sous cet angle de vue, la notion de « sang » ne peut pas ne pas inclure ses composants tels que le plasma.

24. Il ne faut pas oublier dans ce contexte que – comme l'ont souligné le gouvernement allemand et la Commission – les livraisons de sang total représentent de nos jours un cas relativement rare. Même les opérations effectuées à des fins thérapeutiques impliquent la plupart du temps la livraison de composants sanguins, tels que le plasma. C'est un fait que le législateur de l'Union, qui a adopté la refonte de la directive TVA en 2006, ne pouvait pas ignorer. L'interprétation proposée par TMD, loin de représenter une interprétation stricte de la disposition, conduirait au contraire à une réduction très significative de la portée de l'exonération prévue pour les livraisons de sang à l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA. Cette interprétation irait donc en grande partie à l'encontre de l'objectif recherché par le législateur.

25. Il existe, par ailleurs, d'autres raisons pour lesquelles le fait d'interpréter la notion de « sang » comme n'incluant pas ses composants conduirait à des conséquences non conformes à l'objectif poursuivi par le législateur. En premier lieu, il est évident que les coûts des hôpitaux et des établissements de même nature utilisant du plasma sanguin à des fins thérapeutiques augmenteraient. En second lieu, alors que l'utilisation de sang total serait exonérée, l'utilisation d'un ou de plusieurs de ses composants ne le serait pas. Ainsi, proportionnellement, le coût d'une livraison de sang total à un patient nécessitant une transfusion serait inférieur au coût du même traitement impliquant, pour sa part, seulement du plasma ou des plaquettes. Tel ne peut pas, à mon avis, avoir été le résultat voulu par le législateur.

26. De plus, comme le note la juridiction de renvoi, cette interprétation est confortée par le fait que, lors de sa 99e réunion du 3 juillet 2013, le comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après le « comité de la TVA ») est convenu presque à l'unanimité que les livraisons de « sang », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA, incluent, outre les livraisons de sang total, les livraisons de composants isolés du sang tels que le plasma sanguin ou les cellules sanguines d'origine humaine. Si les orientations adoptées par le comité de la TVA ne représentent que les vues d'un comité consultatif, et non une interprétation officielle du droit de l'Union, et n'ont donc pas de valeur obligatoire, elles constituent néanmoins une aide à l'interprétation [8].

6 — Arrêt du 13 mars 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, point 28).

7 — Voir, sur cet aspect, 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 et jurisprudence citée).

8 — Voir point 46 à 51 des conclusions que l'avocat général Kokott a présentées dans l'affaire RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57).

27. Cela étant dit, il est vrai – comme l'observe aussi la juridiction de renvoi – que, en dehors de la directive 2009/132/CE[9], d'autres instruments du droit de l'Union établissent aussi une distinction entre « sang » et « plasma ». Toutefois, je ne vois pas en quoi cela devrait affecter la présente analyse : des instruments juridiques différents peuvent concerner des matières différentes et poursuivre des objectifs différents[10]. Le même terme inclus dans deux instruments juridiques, ou plus, peut revêtir des sens différents. En tout état de cause, ainsi que la Commission l'a fait observer avec justesse, même les instruments juridiques cités par TMD dans la présente affaire ne soumettent pas le sang total et le plasma sanguin à des régimes légaux véritablement différents.

28. Tout d'abord, l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2002/98/CE[11] mentionne le sang et les composants du sang pour bien préciser que les normes de qualité et de sécurité prévues dans cette directive s'appliquent à l'égard des deux. Ensuite, la distinction entre le sang humain et le plasma humain qui figure dans la nomenclature combinée[12] ne sert qu'à des fins statistiques. En réalité, tous les produits énumérés dans la sous-position 3002 (y compris le sang humain et le plasma humain) sont exonérés de droits de douane[13].

29. Le fait que le sang total et le plasma sanguin soient actuellement l'un et l'autre exonérés de droits de douane vient renforcer l'idée qu'ils doivent aussi être l'un comme l'autre exonérés de TVA.

30. C'est pourquoi je propose à la Cour de répondre à la première question posée que l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que le terme « sang » inclut le plasma sanguin issu du sang humain.

B – *Sur la deuxième question préjudicielle*

31. Au vu de la proposition de réponse à la première question, il est également nécessaire de répondre à la deuxième question soumise. Par sa deuxième question, le Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse) demande si le terme « sang » comprend aussi le plasma sanguin qui n'est pas destiné à des fins thérapeutiques, mais uniquement à la fabrication de médicaments.

32. Ici aussi, TMD estime qu'il convient de répondre à la question par la négative tandis que les gouvernements allemand et hongrois ainsi que la Commission sont d'avis que cette question doit recevoir une réponse affirmative.

33. Sur ce point, également, je suis d'accord avec l'interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA préconisée par ces derniers.

9 — Directive du Conseil du 19 octobre 2009 déterminant le champ d'application de l'article 143, points b) et c), de la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée de certaines importations définitives de biens (JO 2009, L 292, p. 5). Voir, à propos de cette directive, points 36 à 38 des présentes conclusions.

10 — Voir, par analogie, arrêt du 17 janvier 2013, Commission/Espagne (C-360/11, EU:C:2013:17, point 66).

11 — Directive du Parlement européen et du Conseil du 27 janvier 2003 établissant des normes de qualité et de sécurité pour la collecte, le contrôle, la transformation, la conservation et la distribution du sang humain, et des composants sanguins, et modifiant la directive 2001/83/CE (JO 2003, L 33, p. 30).

12 — Annexe I du règlement (CEE) nº 2658/87 du Conseil, du 23 juillet 1987, relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun (JO 1987, L 256, p. 1).

13 — Par ailleurs, il y a là un élément supplémentaire plaidant, selon moi, en faveur d'un traitement homogène du sang humain et du plasma sanguin humain au regard de la directive TVA.

34. J'observe que, lorsque l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA entend restreindre les exonérations qui y sont prévues pour certains types d'opérations – par exemple, les livraisons effectuées par certaines personnes [14] ou certaines entités [15], au profit de certains destinataires [16], dans certains buts [17] ou sous certaines conditions [18] – cela est indiqué expressément. À l'inverse, à l'article 132, paragraphe 1, sous d) de cette disposition, les opérations exonérées sont décrites en termes généraux et ne font l'objet d'aucune précision ou limitation. L'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA énonce de façon très claire que, parmi les opérations devant être exonérées par les États membres figurent « les livraisons d'organes, de sang et de lait humains ».

35. Cela semble impliquer que la livraison de sang (ou de ses composants) doit être exonérée de TVA indépendamment de l'utilisation finale du sang ou de la finalité de la livraison. Si le législateur avait voulu qu'il en soit autrement, il aurait vraisemblablement rédigé une disposition plus explicite et plus élaborée [19], comme il l'a fait pour toutes les autres exonérations prévues à l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA.

36. TMD fait valoir, cependant, que le fait qu'une distinction doive être opérée, aux fins de l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA, entre le plasma thérapeutique et le plasma industriel, peut se déduire a contrario des articles 37 à 39 de la directive 2009/132. Selon ces dispositions, l'importation de substances thérapeutiques d'origine humaine (qui incluent le sang humain et ses dérivés) doit être exonérée de la TVA. Selon TMD, il n'y aurait aucune raison de mentionner expressément le sang humain et en particulier ses dérivés si ces produits étaient déjà exonérés au titre de l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA.

37. Cet argument ne me convainc pas. Tout d'abord, il convient d'observer que la directive 2009/132 est une codification et une refonte d'une directive antérieure (la directive 83/181/CEE [20]) qui avait été, entre-temps, amendée à plusieurs reprises [21]. La référence expresse au sang et à ses dérivés peut s'expliquer par le fait que, à l'époque de l'adoption de la directive 83/181, le sang et ses composants étaient soumis à des droits de douane différents. Il ne s'agit pas là d'un simple détail : l'un des objectifs clés de la directive 83/181, à l'époque, puis de la directive 2009/132, à présent, est précisément d'atteindre le plus haut degré possible d'uniformité entre le système des droits de douane et celui de la TVA. On ne saurait oublier, dans ce contexte, que la directive 2009/132 concerne exclusivement les exonérations sur les importations dans l'Union, alors que l'article 132 de la directive TVA est l'une des dispositions générales en matière d'exonérations et concerne donc les opérations entre pays de l'Union aussi bien que les importations.

38. Ensuite, les articles 37 et 39 de la directive 2009/132 ne peuvent pas, en tout état de cause, avoir d'incidence sur l'interprétation de l'article 132 de la directive TVA. L'article 37, paragraphe 1, de la directive 2009/132 indique expressément qu'il s'applique « sans préjudice de l'exonération prévue à l'article 143, point a), de la directive 2006/112/CE ». Ce dernier prévoit, pour sa part, que les États membres doivent exonérer les opérations d'« importations définitives de biens dont la livraison par des assujettis est, en tout état de cause, exonérée sur leur territoire respectif ». Cela inclut de toute évidence les opérations, telles que celles impliquant la livraison de sang, qui sont exonérées au titre de l'article 132 de la directive TVA. Par conséquent, et pour dire les choses très simplement, l'article 132,

14 — Article 132, sous e), f) et j), de la directive TVA.

15 — Article 132, sous a), b), g) à i), et k) à q), de la directive TVA.

16 — Article 132, sous f), l), m) et p), de la directive TVA.

17 — Article 132, sous f) et k), de la directive TVA.

18 — Article 132, sous f), l) et o), de la directive TVA.

19 — Voir, par analogie, arrêt du 28 novembre 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, point 29).

20 — Directive du Conseil du 28 mars 1983 déterminant le champ d'application de l'article 14 paragraphe 1 sous d) de la directive 77/388/CEE en ce qui concerne l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée de certaines importations définitives de biens (JO 1983, L 105, p. 38).

21 — Voir, en particulier, considérant 1 de la directive 2009/132.

paragraphe 1, sous d), de la directive TVA ne peut pas être interprété à la lumière des articles 37 et 39 de la directive 2009/132, et encore moins être modifié par ceux-ci. En raison des différences de portée et de finalité entre ces deux instruments juridiques, il est non seulement concevable, mais aussi explicable que leurs dispositions se superposent en partie.

39. TMD soutient aussi que si l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA devait être interprété comme incluant aussi la livraison de plasma sanguin destiné à la fabrication de médicaments, le coût final de ces médicaments augmenterait inévitablement. Cela irait à l'encontre de l'objectif poursuivi par la disposition en question, qui est de réduire les coûts dans le domaine de la santé.

40. Je dois reconnaître que cet argument a un certain poids. Il me paraît clair que, dans certains cas, l'exonération en question – telle qu'interprétée par les autres parties ayant présenté des observations dans la présente procédure – aura indirectement pour effet d'augmenter les coûts des médicaments fabriqués sur la base de sang ou de ses composants. La raison en est qu'une entreprise telle que TMD ne peut pas déduire la taxe acquittée sur les produits ou services achetés pour exploiter son activité de la TVA qui, selon elle, devrait être prélevée sur le plasma qu'elle livre aux entreprises pharmaceutiques. Puisque ses coûts internes sont plus élevés du fait de l'impossibilité de pratiquer la déduction, cette entreprise pourrait devoir vendre le plasma plus cher, ce qui pourrait, à son tour, affecter le prix final des médicaments fabriqués à partir de celui-ci. Toutes choses étant égales par ailleurs, exonérer le plasma de la TVA est susceptible d'augmenter le prix de ces produits.

41. Cependant, il est difficile de déterminer si cette augmentation du prix des médicaments dans lesquels le plasma sanguin constitue un composant peut être importante. En effet, ce prix sera, en définitive, influencé par un ensemble de facteurs divers, le prix des composants du produit n'étant que l'un d'eux. Les caractéristiques spécifiques du marché, comme la présence (ou l'absence) de produits concurrents, la loi de base de l'offre et de la demande, et les contraintes éventuelles découlant de la législation sur le prix des médicaments (qui existe dans de nombreux États membres), influenceront également ce prix.

42. Ce qui semble fondamental, dans ce contexte, c'est que tous les fournisseurs de plasma sanguin (et, à leur tour, tous les fabricants de médicaments qui ont besoin de plasma sanguin en tant que composant) puissent se faire concurrence sur un pied d'égalité. Tel sera certainement le cas à la suite de l'arrêt qui sera rendu dans cette affaire, puisque l'interprétation donnée par la Cour au terme « sang », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA dans la présente procédure, liera les autorités fiscales de tous les États membres.

43. En tout état de cause, comme le gouvernement allemand l'a souligné, si le fait d'abaisser le coût de certains produits ou services en exonérant leur livraison de TVA pouvait avoir pour effet d'augmenter les coûts opérationnels de l'assujetti, cela semble inhérent au système de la TVA tel que ce dernier a été conçu par le législateur[22]. Il est inévitable que, pour les assujettis, la conclusion d'opérations relatives à des produits ou des services exonérés de TVA puisse s'avérer moins avantageuse en raison du mode de fonctionnement du système de la TVA.

44. Le législateur était donc conscient de la situation particulière des entreprises qui doivent conclure des opérations à la fois taxables et non taxables, et a élaboré des règles spécifiques à cet égard. En particulier, l'article 169 de la directive TVA prévoit la possibilité, dans certains cas, de déduire de la taxe qu'un assujetti doit payer la TVA acquittée sur les biens et services qui sont utilisés pour des opérations exonérées. Cependant, le choix du législateur a été de restreindre l'application de ces règles à certaines situations ou opérations seulement.

22 — Voir, également, point 96 des conclusions que l'avocat général Kokott a présentées dans l'affaire VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537).

45. Ainsi, le fait que les opérations exonérées conclues par TMD n'ouvrent pas, en vertu de la directive TVA, droit à déduction et que cette situation puisse, dans certaines circonstances, avoir pour résultat d'accroître le coût de soins de santé ne peut pas amener à interpréter cette disposition d'une manière qui semble aller à l'encontre de sa teneur littérale. Un argument semblable à celui avancé dans la présente affaire par TMD a, en réalité, déjà été rejeté, précisément pour la même raison, par la Cour dans le premier arrêt VDP Dental Laboratory [23]. En tout état de cause, s'il existe des lacunes dans le système d'exonération de la TVA concernant les produits et les services du secteur de la santé, c'est au législateur et non à la Cour qu'il appartient d'y remédier [24].

46. À ce stade, je voudrais aussi rappeler que la Cour a toujours jugé que, mis à part les petites fournitures qui sont strictement nécessaires au moment de la prestation de soins à la personne, la livraison des médicaments et des autres biens est matériellement et économiquement dissociable de la prestation de services et ne peut donc pas être exonérée en vertu de l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA [25].

47. Cette jurisprudence implique que, même si l'objectif général poursuivi par le législateur avec certaines des exonérations prévues à l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA est effectivement de réduire le coût des soins médicaux, cette réduction ne concerne pas les médicaments. Autrement dit, les préoccupations relatives aux coûts des médicaments n'ont pas été prises en considération par le législateur lorsque celui-ci a adopté les dispositions de l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA.

48. Dans ce contexte, le fait que le plasma sanguin ne soit manifestement pas un médicament, mais, comme on l'a vu, un composant utilisé dans la fabrication de médicaments mérite d'être souligné. Ni le plasma destiné à des fins thérapeutiques ni celui affecté à un usage industriel ne sont mélangés à une autre substance ou transformés d'une manière qui altère leurs caractéristiques essentielles. Le seul traitement effectué pour obtenir le produit est celui qui est nécessaire pour séparer les différents composants du sang. L'argument avancé par TMD semble supposer que tout traitement du produit avant sa livraison conduirait à un nouveau produit, ou à un produit différent. Cet argument, poussé à l'extrême, mène à des résultats absurdes. Par exemple, le simple fait de congeler du lait humain pour un futur nourrisson modifierait-il le régime fiscal de ce lait ? Le fait qu'un organe, après prélèvement, puisse être plongé dans des substances servant à assurer provisoirement sa conservation afin de permettre son stockage et son transport signifierait-il que la livraison de l'organe devient soumise à la TVA ?

49. Il est important de ne pas perdre de vue que le même plasma peut, en principe, être utilisé tant à des fins thérapeutiques qu'à la fabrication de médicaments. Comme TMD l'admet elle-même, seuls le conditionnement, l'étiquetage et le transport du plasma (ainsi que les contrôles réalisés durant le processus) peuvent différer en fonction de l'usage auquel le plasma est destiné. Par conséquent, le plasma est, dès le début, un seul et même produit, et le reste jusqu'à ce qu'il soit utilisé par les différents utilisateurs.

50. Dans ces conditions, il me semble que le fait d'interpréter l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA comme incluant le plasma sanguin quel que soit l'usage auquel il est destiné est davantage conforme au principe de neutralité fiscale qui veut que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations ne soient pas traités différemment en matière de perception de la TVA [26].

23 — Arrêt du 14 décembre 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, points 34 à 36).

24 — Voir point 57 des conclusions que l'avocat général Sharpston a présentées dans l'affaire Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2013:618).

25 — Voir arrêt du 13 mars 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, point 33 et jurisprudence citée).

26 — Arrêt du 17 décembre 2015, WebMindLicenses (C-19/14, EU:C:2015:832, point 41 et jurisprudence citée).

51. De plus, comme l'observe la juridiction de renvoi, dans la mesure où le produit est substantiellement le même, on ne saurait exclure – au moins en théorie – que du plasma initialement destiné à un usage à des fins thérapeutiques soit ultérieurement utilisé à des fins industrielles. S'il en est ainsi, c'est avec raison que le gouvernement allemand affirme que ces règles deviendraient d'application incertaine et assez délicates à mettre en œuvre dans l'hypothèse où les autorités fiscales devraient traiter les livraisons de plasma différemment en fonction de leur utilisation prévue (telle que déclarée par les opérateurs économiques concernés).

52. Eu égard à ce qui précède, la réponse à la deuxième question devrait, à mon avis, être que le terme « sang » aux fins de l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA inclut aussi le plasma sanguin qui est destiné à être utilisé pour la fabrication de médicaments.

C – *Sur la troisième question préjudicielle*

53. Compte tenu de la réponse que je propose de donner à la deuxième question, il n'est pas nécessaire de répondre à la troisième question.

IV – Conclusion

54. Eu égard aux développements qui précèdent, je propose à la Cour de répondre aux questions posées par le Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse) de la manière suivante :

— le terme « sang » employé à 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 comme incluant la livraison de plasma sanguin issu du sang humain ;

— ce terme inclut aussi le plasma sanguin qui est destiné à être utilisé pour la fabrication de médicaments.