

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
20 novembre 2003 *

Dans l'affaire C-307/01,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le VAT and Duties Tribunal, London (Royaume-Uni), et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Peter d'Ambrumenil,

Dispute Resolution Services Ltd

et

Commissioners of Customs & Excise,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1),

* Langue de procédure: l'anglais.

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. A. Rosas (rapporteur), faisant fonction de président de la cinquième chambre, MM. D. A. O. Edward et A. La Pergola, juges,

avocat général: M^{me} C. Stix-Hackl,
greffier: M^{me} L. Hewlett, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

- pour M. d'Ambrumenil et Dispute Resolution Services Ltd, par M. d'Ambrumenil, assisté de M. M. Conlon, QC,

- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. J. E. Collins, en qualité d'agent, assisté de M. N. Paines, QC,

- pour la Commission des Communautés européennes, par M. R. Lyal, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de M. d'Ambrumenil et de Dispute Resolution Services Ltd, du gouvernement du Royaume-Uni et de la Commission, à l'audience du 20 novembre 2002,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 30 janvier 2003,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par décision du 6 juin 2001, parvenue à la Cour le 6 août suivant, le VAT and Duties Tribunal, London, a posé, en application de l'article 234 CE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).
- 2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant M. d'Ambrumenil, qui est médecin, et la société Dispute Resolution Services Ltd (ci-après «DRS») aux Commissioners of Customs & Excise, l'autorité compétente au Royaume-Uni en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), au sujet du traitement fiscal, au regard de cette taxe, de diverses prestations de services effectuées soit conjointement par les deux premiers cités, soit par l'un d'eux.

Le cadre juridique

Le droit communautaire

- 3 L'article 2, point 1, de la sixième directive soumet à la TVA «les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel».

- 4 L'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive prévoit:

«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.»

5 L'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et c), de la sixième directive dispose:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

b) l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus;

c) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné».

6 Dans son arrêt du 14 septembre 2000, D. (C-384/98, Rec. p. I-6795), la Cour a dit pour droit que l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que ne relèvent pas du champ d'application de cette disposition les prestations médicales consistant non pas à délivrer des soins aux personnes, en diagnostiquant et en traitant une maladie ou toute autre anomalie de santé, mais à établir, par des analyses biologiques, l'affinité génétique d'individus.

La réglementation nationale

- 7 En vertu de l'article 9, groupe 7, point 1, sous (a), de la Value Added Tax Act 1994 (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la «VATA 1994»), lu en combinaison avec l'article 31 de la même loi, les prestations de services par une personne enregistrée ou inscrite dans le registre des médecins sont exonérées de la TVA.
- 8 La note 2 relative à cet article précise:

«Le [passage sous (a)] du point 1 inclut les prestations de services effectuées par une personne qui n'est pas enregistrée ou inscrite dans l'un quelconque des registres [...] spécifiés dans [ce passage] lorsque ces services sont entièrement fournis ou directement supervisés par une personne ainsi enregistrée ou inscrite.»

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 9 Le premier requérant au principal, M. d'Ambrumenil, est diplômé en médecine depuis 1975. Après avoir travaillé pour le National Health Service (service national de santé) en tant que médecin généraliste de 1978 à 1987, il s'est établi en qualité d'indépendant et a continué à exercer la médecine dans son cabinet privé. Dans le cadre de ses activités professionnelles, M. d'Ambrumenil est intervenu en tant qu'expert médical auprès de différentes juridictions et a témoigné dans un grand nombre d'affaires concernant, notamment, des erreurs médicales, des dommages corporels et des procédures disciplinaires. Il exerce également des activités professionnelles en tant qu'arbitre et médiateur.

- 10 La seconde requérante au principal, DRS, est une société constituée par M. d'Ambrumenil en 1994. Une partie substantielle des activités professionnelles de celui-ci, qui a cessé en 1997 l'exercice de la médecine dans son cabinet privé, est désormais effectuée dans le cadre de DRS. Les activités visées consistent en la prestation de services qui exigent une expertise à la fois juridique et médicale, en particulier des services d'arbitrage et de médiation.
- 11 Par décision notifiée à M. d'Ambrumenil le 29 septembre 1997, les Commissioners of Customs & Excise ont considéré que plusieurs des prestations de services effectuées soit conjointement par les deux requérants au principal, soit par l'un d'eux tombaient dans le champ d'application de l'article 9, groupe 7, point 1, de la VATA 1994 et étaient dès lors exonérées de la TVA.
- 12 M. d'Ambrumenil a introduit un recours contre cette décision devant le VAT and Duties Tribunal, London, lequel a appelé DRS à la cause. Par décision avant dire droit rendue le 16 mars 1999, cette juridiction a proposé de poser à la Cour une question sur l'interprétation à donner à l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, eu égard aux arguments qui lui avaient été soumis par les parties. La transmission à la Cour de cette question a été ultérieurement suspendue dans l'attente de l'arrêt D., précité.
- 13 Il ressort de la décision de renvoi, et en particulier de la décision avant dire droit jointe à celle-ci, que les parties au principal s'accordent sur le fait que certaines prestations de services effectuées par M. d'Ambrumenil, en son nom ou au nom de DRS, sont assujetties à la TVA. Toutefois, en ce qui concerne d'autres prestations de services effectuées par les requérants au principal, ceux-ci contestent la thèse des Commissioners of Customs & Excise qui qualifient ces services de «prestations de soins à la personne» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. Selon les requérants au principal, ces dernières prestations de services, même si elles impliquent une connaissance et une expertise médicales, ne sont pas couvertes par l'exonération prévue à ladite disposition, laquelle ne concernerait que les interventions médicales effectuées en vue de diagnostiquer, de soigner et, si possible, de guérir une maladie ou un problème de santé.

- 14 Dans sa décision avant dire droit, le VAT and Duties Tribunal a exprimé une opinion favorable à la position défendue par les Commissioners of Customs & Excise, selon laquelle les prestations en cause au principal sont des prestations exonérées au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. Néanmoins, il a considéré que, malgré la clarification apportée par l'arrêt D., précité, quant à l'assujettissement à la TVA de la prestation d'un médecin qui procède à un examen de recherche de paternité et établit un rapport à ce sujet, l'interprétation de la Cour demeurerait nécessaire pour qu'une décision puisse être prise quant au traitement fiscal des prestations visées dans le cadre du litige au principal.
- 15 C'est dans ces conditions que le VAT and Duties Tribunal, London, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la [sixième] directive doit-il être interprété en ce sens qu'il s'applique aux prestations suivantes lorsqu'elles sont effectuées dans l'exercice d'une profession médicale telle que définie par l'État membre:

- a) procéder à des examens médicaux de particuliers à la demande d'employeurs ou de compagnies d'assurances,
- b) procéder à des prises de sang ou au prélèvement d'autres échantillons corporels afin d'y tester la présence de virus, d'infections ou d'autres maladies à la demande d'employeurs ou de compagnies d'assurances,
- c) délivrer un certificat médical d'aptitude, par exemple d'aptitude à voyager,

- d) délivrer des certificats médicaux dans le cadre de l'octroi d'une pension de guerre,

- e) procéder à des examens médicaux en vue de préparer un rapport médical d'expert relatif à des questions de responsabilité et à l'évaluation du dommage subi par des particuliers envisageant d'introduire une action en justice pour dommages corporels,
 - f) préparer des rapports médicaux
 - i) à la suite des examens auxquels il est fait référence au passage sous e) et
 - ii) basés sur des notes médicales, mais sans toutefois procéder à un examen médical,
 - g) effectuer des examens médicaux en vue de préparer des rapports médicaux d'experts relatifs à des cas d'erreurs médicales à la demande de personnes envisageant d'introduire une action en justice, et
 - h) préparer des rapports médicaux
 - i) à la suite des examens auxquels il est fait référence au passage sous g) et

- ii) basés sur des notes médicales, mais sans toutefois procéder à un examen médical?»

Sur la question préjudicielle

- 16 Par sa question préjudicielle, le VAT and Duties Tribunal demande à la Cour de lui fournir les critères d'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive permettant de déterminer le traitement fiscal, au regard de la TVA, de diverses prestations de services pouvant être effectuées dans le cadre de l'exercice de la profession médicale. Plus spécifiquement, la juridiction de renvoi souhaite savoir si l'exonération prévue par cette disposition s'applique aux différentes activités décrites dans la question préjudicielle.

Observations soumises à la Cour

- 17 Les requérants au principal soutiennent que les prestations de services décrites dans la question préjudicielle n'entrent pas dans le champ d'application de l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. Cette réponse découlerait clairement des arrêts du 23 février 1988, Commission/Royaume-Uni (353/85, Rec. p. 817), et D., précité.
- 18 La Cour aurait confirmé dans l'arrêt Commission/Royaume-Uni, précité, que l'expression «soins à la personne» utilisée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive a une signification différente et une portée plus étroite que l'expression «soins médicaux» utilisée au même paragraphe, sous b). En effet, même si, dans la version en langue anglaise de la sixième directive, l'expression «medical care» est utilisée tant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), qu'au

même paragraphe, sous c), la Cour aurait rejeté l'argumentation tirée de cette circonstance par le gouvernement du Royaume-Uni afin d'établir un parallélisme entre la portée des exonérations prévues dans ces deux dispositions.

- 19 Les requérants au principal rappellent en outre que, dans l'arrêt D., précité, la Cour a jugé que les prestations médicales consistant non pas à délivrer des soins aux personnes, en diagnostiquant et en traitant une maladie ou toute autre anomalie de santé, mais à établir, par des analyses biologiques, l'affinité génétique d'individus sont exclues du champ d'application de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive.
- 20 Ils font valoir également que, dans l'arrêt du 11 janvier 2001, Commission/France (C-76/99, Rec. p. I-249), la Cour a accordé une importance déterminante au but thérapeutique dans lequel les prestations litigieuses étaient effectuées par des laboratoires.
- 21 Selon les requérants au principal, les termes de l'exonération considérée exigent, premièrement, que les services soient effectués dans le cadre de l'exercice de professions médicales et paramédicales et que, deuxièmement, que ces services impliquent des soins à la personne. En l'espèce au principal, il ne ferait aucun doute que la première exigence est remplie. En effet, lesdits services seraient fournis par M. d'Ambrumenil en sa qualité de médecin. Toutefois, la seconde exigence ne serait pas remplie, car ces services n'impliqueraient pas des prestations de soins à la personne.
- 22 Les requérants au principal relèvent que, si l'expression «soins à la personne» devait être comprise comme faisant référence à tous les services qui sont rendus dans le cadre de l'exercice de la profession médicale, cette seconde exigence n'aurait plus de raison d'être. L'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive devrait alors exonérer de la TVA «les prestations de services effectuées dans le cadre de leur profession par des médecins». Dans ce contexte, ils attirent

l'attention de la Cour sur le fait que le libellé de cette disposition est différent de celui du même paragraphe, sous e), lequel exonère «les prestations de services effectuées dans le cadre de leur profession par les mécaniciens-dentistes».

- 23 L'expression «soins à la personne» viserait nécessairement une activité destinée à protéger la santé humaine et impliquerait des soins prodigués à un patient, ce qui serait conforme à une interprétation téléologique de l'article 13, A, de la sixième directive. L'exonération viserait à faciliter la protection de la santé humaine, ce qui inclurait les diagnostics et les examens effectués dans le but de déterminer si une personne souffre d'une maladie en vue de la traiter si c'est possible, mais ne comprendrait pas les diagnostics et les examens effectués dans d'autres buts, tels que celui de déterminer la prime qui doit être payée pour une police d'assurance.
- 24 Les requérants au principal soutiennent qu'aucun des services décrits dans la décision de renvoi n'est fourni dans le but de protéger la santé d'une personne, de la guérir ou de soigner un quelconque problème de santé.
- 25 Les examens médicaux et les prélèvements de sang ou d'autres échantillons corporels effectués afin d'y rechercher la présence de virus, d'infections ou d'autres maladies à la demande d'employeurs ou de compagnies d'assurances n'auraient pas un but thérapeutique. Ils viseraient à déterminer si une personne est apte au travail ou le montant qui doit être payé en vertu d'un contrat d'assurance.
- 26 Les examens effectués en vue d'établir un certificat d'aptitude ne viseraient pas non plus à traiter un quelconque problème de santé, mais simplement à déterminer si la personne examinée peut ou non voyager. De même, attester de l'état de santé d'une personne en vue de l'octroi d'une pension de guerre aurait simplement pour but de déterminer si la personne est ou non en droit de percevoir une telle pension.

- 27 Les examens médicaux effectués et les rapports préparés en vue d'une action en justice ne pourraient pas non plus, selon les requérants au principal, être considérés comme constituant des «soins à la personne». Leur finalité serait de déterminer le montant des dommages et intérêts auxquels la personne concernée peut, le cas échéant, prétendre.
- 28 Le gouvernement du Royaume-Uni considère, quant à lui, que l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'applique aux prestations de services décrites dans la question préjudicielle, lorsqu'elles sont effectuées dans le cadre de l'exercice d'une profession médicale telle que définie par un État membre.
- 29 Ce gouvernement observe que la présente affaire soulève des questions qui sont communes à celles posées dans l'affaire *Unterpertinger* (C-212/01). Tous les services dont il est question dans ces deux affaires seraient fournis par des personnes disposant de compétences médicales et viseraient à donner un avis sur l'état de santé d'une personne. La différence entre la présente affaire et l'affaire *Unterpertinger*, précitée, résiderait dans le fait que la première ne porte pas sur les services d'un expert désigné par une juridiction.
- 30 Selon le gouvernement du Royaume-Uni, les activités qui font l'objet de la question préjudicielle incluent des fonctions caractéristiques de la profession médicale, telles que celle de procéder à un examen médical afin de déterminer l'état de santé d'une personne, ce qui supposerait, en fait, de poser un diagnostic médical. Ces fonctions tomberaient pleinement dans le champ d'application de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. Tout comme dans l'affaire *Unterpertinger*, précitée, la question soulevée par la juridiction nationale serait de savoir si cette conclusion varie soit selon la finalité du diagnostic et/ou de l'examen demandés, soit selon l'identité de la personne qui les a sollicités. Le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir qu'une distinction ne peut être raisonnablement établie sur la base de l'un ou de l'autre de ces critères.

- 31 Ce gouvernement relève que, aux points 21 et 23 de l'arrêt *Commission/France*, précité, la Cour a jugé que, alors que les exonérations de la TVA doivent être interprétées de manière stricte, l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive n'appelle pas une interprétation particulièrement étroite, compte tenu de la finalité de cette exonération, qui serait de garantir que le bénéficiaire des soins médicaux et hospitaliers ne devienne pas inaccessible en raison du coût accru de ces soins, s'ils étaient soumis à la TVA. Selon le gouvernement du Royaume-Uni, une finalité semblable est à la base de l'exonération prévue au même paragraphe, sous c).
- 32 Le gouvernement du Royaume-Uni soutient en outre que l'interprétation de l'expression «soins à la personne» doit prendre en considération le fait que les activités effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales sont de natures très diverses et vont au-delà du simple traitement de patients malades. Il conviendrait de se référer à cet égard à la description des fonctions de la profession médicale qui ressort de la directive 93/16/CEE du Conseil, du 5 avril 1993, visant à faciliter la libre circulation des médecins et la reconnaissance mutuelle de leurs diplômes, certificats et autres titres (JO L 165, p. 1). Par son arrêt du 25 février 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973, point 18), la Cour aurait indiqué que l'interprétation des termes utilisés dans la sixième directive peut se faire en tenant compte de leur signification dans d'autres directives communautaires. Selon le gouvernement du Royaume-Uni, la notion de «soins à la personne» au sens de la sixième directive doit, en tout état de cause, inclure le fait de donner des conseils tels que ceux visés par la directive 93/16.
- 33 Selon ce gouvernement, entre le traitement médical au sens strict et la communication de conseils généraux relatifs à la santé, il existerait une série d'activités intimement liées à l'exercice de la profession médicale mais ne portant pas directement sur le traitement de maladies constatées. Ces activités incluraient par exemple les actes de médecine prophylactique, tels que la vaccination et l'immunisation, différentes formes d'interventions médicales relatives à la fertilité humaine et à la grossesse ainsi que la chirurgie esthétique.

- 34 Le gouvernement du Royaume-Uni relève que, ainsi qu'il résulterait de la directive 93/16, un aspect important de la prévention des maladies et de la protection générale de la santé est de procéder à des examens périodiques des personnes, afin de détecter les premiers signes d'une maladie ou confirmer l'absence de ceux-ci. Le régime de la TVA applicable à de tels examens ne pourrait raisonnablement pas varier en fonction de leur résultat et selon qu'ils mènent ou non à un traitement médical au sens strict. En outre, l'augmentation des coûts de ces examens en raison de leur assujettissement à la TVA serait contraire à la finalité à laquelle la Cour a fait référence au point 23 de l'arrêt *Commission/France*, précité.
- 35 Le gouvernement du Royaume-Uni examine par ailleurs la pertinence, pour la réponse à la question préjudicielle, de certains arrêts de la Cour invoqués par les requérants au principal devant la juridiction de renvoi. Il soutient que l'affaire à l'origine de l'arrêt *Commission/Royaume-Uni*, précité, ne concernait pas des services, mais portait sur la question de savoir si l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive couvrait la livraison de biens. En outre, la description, contenue au point 33 dudit arrêt, des prestations des médecins exonérées en vertu de cet article n'aurait pas un caractère exhaustif. La Cour n'aurait pas eu l'intention, en faisant référence aux prestations fournies en dehors des hôpitaux et dans le cadre d'un rapport de confiance entre le médecin et le patient, d'exclure du bénéfice de l'exonération les consultations facturées à un hôpital par un médecin externe ayant effectué des prestations dans celui-ci. L'existence d'un degré particulier de confiance entre le médecin et le patient ne pourrait pas non plus constituer un critère d'application de l'exonération.
- 36 Le gouvernement du Royaume-Uni relève que l'arrêt du 24 mai 1988, *Commission/Italie* (122/87, Rec. p. 2685), dans lequel la Cour a jugé que l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive n'englobe pas les traitements vétérinaires, ne se prononce pas sur le champ d'application de cet article en ce qui concerne la santé humaine. L'arrêt du 16 septembre 1997, *Von Hoffmann* (C-145/96, Rec. p. I-4857), concernant l'assujettissement à la TVA des prestations d'un arbitre, soulèverait des questions entièrement différentes de celle posée dans la présente affaire.

- 37 Quant à l'arrêt D., précité, le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir que l'intention de la Cour a été d'y souligner que l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive concerne les activités médicales dans le domaine de la santé humaine et que la prestation dont il s'agissait dans l'affaire à l'origine de cet arrêt n'avait aucun lien avec la santé humaine. La formulation utilisée au point 18 dudit arrêt pourrait exclure de l'exonération prévue par cette disposition certaines prestations effectuées chaque jour par des médecins ou par des membres de professions paramédicales. Il considère cependant comme peu vraisemblable que la Cour ait voulu exclure de l'exonération des activités telles que la vaccination ou les fonctions de conseil pour la prévention des maladies ainsi que la protection de la santé visées dans le préambule de la directive 93/16.
- 38 En tout état de cause, ce gouvernement affirme que les activités dont il est question en l'espèce au principal — contrairement à celles en cause dans l'affaire à l'origine de l'arrêt D., précité — concernent le diagnostic de maladies ou d'anomalies de santé. Le point 18 de cet arrêt confirmerait que le diagnostic médical est couvert par l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive.
- 39 Le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir que toutes les activités décrites dans la décision de renvoi impliquent un diagnostic médical établi en vue d'être communiqué à un tiers, tel qu'un employeur ou une compagnie d'assurances, à la demande soit de ce tiers, soit du patient lui-même. En outre, la question préjudicielle préciserait que certaines activités n'impliquent pas un examen physique du patient, mais uniquement la consultation de notes médicales. Le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir que l'exonération doit couvrir l'utilisation des compétences médicales dans tous les cas, puisque la préparation du rapport qui contient le diagnostic ne peut être dissociée de l'examen de la personne ou des notes relatives à son état de santé.
- 40 Ce gouvernement soutient également que le critère des raisons pour lesquelles un diagnostic a été demandé ne permet pas d'établir une distinction judicieuse et exploitable entre les services exonérés et ceux qui ne le sont pas. Il serait clairement injuste que le traitement fiscal varie en fonction soit des résultats de

l'examen médical, soit de la raison pour laquelle celui-ci a été demandé. Il relèverait de l'intérêt général que les personnes ne soient pas découragées de participer à des programmes de dépistage du cancer, par exemple. Soumettre de telles prestations à la TVA au motif que la personne examinée est en bonne santé serait contraire à la finalité de l'exonération considérée.

- 41 De même, l'identité de la personne qui demande la prestation ne peut, selon le gouvernement du Royaume-Uni, influencer sur le régime fiscal applicable à des soins médicaux. Ce gouvernement relève que des parents demandent fréquemment que des soins médicaux soient apportés à leurs enfants et que des employeurs organisent des prestations médicales en faveur de leur personnel, en particulier sous la forme de visites médicales. Il n'y aurait aucune raison de soumettre ces services à la TVA au motif qu'ils ont été demandés par une personne autre que le patient. De plus, toute distinction de ce type pourrait être facilement contournée.
- 42 Le gouvernement du Royaume-Uni met encore en exergue le fait que, bien que plusieurs exonérations prévues à l'article 13, A et B, de la sixième directive dépendent de l'identité du prestataire ou du destinataire des biens et services, aucune condition relative à l'identité du destinataire du service n'a été prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de cette directive. La Cour aurait, par le passé, exclu d'introduire des restrictions relatives à l'identité du prestataire ou du destinataire d'un service exonéré lorsque les dispositions d'exonération pertinentes ne prévoient pas de telles restrictions (arrêts du 27 octobre 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, Rec. p. I-5405, point 13, et du 5 juin 1997, SDC, C-2/95, Rec. p. I-3017, point 32).
- 43 Le gouvernement du Royaume-Uni observe que la nature intrinsèque d'une prestation relevant du champ d'application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne change pas en fonction de la personne qui la demande. Selon lui, soutenir que cette disposition ne s'applique qu'aux services demandés par le patient lui-même reviendrait, selon les termes utilisés par la Cour au point 56 de l'arrêt SDC, précité, à limiter «l'exonération d'une façon qui ne trouve pas appui dans le libellé de la disposition en cause».

- 44 La Commission se rallie en partie aux thèses qui avaient été défendues devant la juridiction de renvoi par les Commissioners of Customs & Excise et en partie à celles soutenues par les requérants au principal. Après avoir rappelé la jurisprudence de la Cour en matière d'interprétation des exonérations prévues à l'article 13 de la sixième directive, en particulier en ce qui concerne l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de celle-ci, la Commission reconnaît que l'identité de la personne qui demande une prestation médicale n'est pas déterminante pour le régime fiscal de cette prestation. En revanche, elle conteste l'importance accordée par les Commissioners of Customs & Excise à l'utilisation des connaissances médicales. La Commission considère, tout comme les requérants au principal, que la notion de «soins à la personne» est plus étroite que celle d'exercice de la profession médicale en général. Pour cette raison, la directive 93/16 ne serait d'aucun secours afin de répondre à la question préjudicielle.
- 45 La Commission fait observer que les médecins ne bénéficient pas d'une exonération générale de la TVA et que, en principe, ils sont assujettis au même titre que d'autres membres de professions libérales fournissant des services, en vertu de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive. Ce seraient uniquement les «prestations de soins à la personne» qui feraient l'objet d'une exonération. La Commission soutient que la juridiction de renvoi a eu raison d'affirmer, dans sa décision avant dire droit du 16 mars 1999, que les «soins à la personne» sont des prestations de services fournies dans le cadre d'«une relation entre le médecin et le patient axée en général sur la santé physique et psychologique dudit patient». Cette définition rejoindrait la notion de «but thérapeutique», à laquelle la jurisprudence de la Cour fait référence.
- 46 À la lumière de ces critères, la Commission considère que les examens médicaux et la préparation de rapports visant à évaluer l'état de santé d'une personne prétendument victime de dommages corporels ou d'une erreur médicale ne constituent pas des prestations de soins à la personne, à tout le moins lorsque le prestataire n'est pas le médecin habituel de l'intéressé. Ces examens viseraient plutôt à établir l'origine et l'importance d'un dommage. Ils n'auraient aucun lien direct avec le traitement médical des lésions occasionnées. Par conséquent, l'imposition de tels services n'aurait aucune incidence négative sur l'accès aux soins de santé.

- 47 Selon la Commission, les mêmes remarques s'appliquent à la délivrance de certificats d'aptitude à voyager, par exemple, ou de certificats concernant l'état de santé d'une personne à des fins telles que l'octroi d'une pension de guerre. Ces prestations n'auraient aucun lien avec le traitement d'un état pathologique, ni d'ailleurs avec la communication de conseils en matière de santé. La Commission relève, à cet égard, que les Commissioners of Customs & Excise ont admis que la délivrance de certains types de certificats constituait une prestation soumise à la TVA.
- 48 La Commission admet toutefois que, dans certains cas, des certificats d'aptitude à voyager ou à pratiquer un sport sont délivrés par le médecin habituel de l'intéressé, dans le cadre d'une consultation de routine, d'un contrôle médical périodique ou de soins habituellement administrés à l'intéressé. Dans ces circonstances, la Commission fait valoir que la délivrance d'un certificat médical doit être considérée comme purement accessoire par rapport au but principal du service fourni, qui serait d'administrer des soins au patient. Bien qu'il ne semble pas que les activités de M. d'Ambrumenil, telles que décrites dans la décision de renvoi, remplissent ces conditions, ce serait à la juridiction nationale qu'il appartiendrait d'apprécier ces éléments de fait.
- 49 En ce qui concerne les examens médicaux, les prises de sang et les prélèvements d'échantillons effectués à la demande d'employeurs ou de compagnies d'assurances, la Commission fait valoir que les prestations de ce type qui s'inscrivent dans le processus de prise de décision de l'employeur ou de la compagnie d'assurances doivent être considérées comme soumises à la TVA, surtout lorsqu'elles sont effectuées par un médecin désigné par ces entités. En effet, elles ne seraient pas censées améliorer les soins administrés à la personne concernée et leur assujettissement à la TVA ne freinerait pas l'accès aux soins de santé.
- 50 En revanche, si l'intéressé est libre de faire effectuer ces examens par son propre médecin, la Commission n'exclut pas qu'ils puissent être considérés comme faisant partie intégrante des soins qui lui sont habituellement administrés.

- 51 Quant aux contrôles médicaux périodiques effectués à la demande d'un employeur ou d'une compagnie d'assurances, la Commission soutient qu'ils favorisent le suivi médical des personnes concernées. Dès lors, bien que ces contrôles soient réalisés dans l'intérêt de l'employeur ou de la compagnie d'assurances, ils auraient un but thérapeutique et relèveraient du champ d'application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. Lesdits contrôles, ainsi que les prises de sang et autres prélèvements effectués à l'occasion de ceux-ci, permettraient aux intéressés de discuter de leur état de santé avec le médecin et de recevoir les conseils qui s'imposent. Il s'instaurerait, dans ce cadre, une relation entre le médecin et l'intéressé qui n'existerait pas nécessairement lors d'examens demandés aux seules fins de déterminer l'aptitude à un emploi ou d'évaluer un risque à couvrir.

Réponse de la Cour

- 52 Selon la jurisprudence de la Cour, 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 assujéti (voir, notamment, arrêts SDC, précité, point 20, et du 10 septembre 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833, point 28). 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 (arrêts précités CPP, point 15, et Commission/France, point 21).
- 53 Ainsi que la Commission l'a relevé à bon droit, l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive n'exonère pas l'ensemble des prestations qui peuvent être effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales, mais uniquement les «prestations de soins à la personne», ce qui constitue une notion autonome du droit communautaire. Il s'ensuit que les

prestations effectuées dans le cadre de l'exercice de ces professions restent soumises à la règle générale d'assujettissement à la TVA énoncée à l'article 2, point 1, de la sixième directive, si elles ne correspondent pas à la notion de «prestations de soins à la personne», ou aux termes de toute autre disposition d'exonération prévue par ladite directive.

- 54 En effet, même si d'autres prestations effectuées par des médecins peuvent revêtir également un caractère d'activité d'intérêt général, il résulte de la jurisprudence de la Cour que l'article 13, A, de la sixième directive n'exonère pas de la TVA toutes les activités d'intérêt général, mais uniquement celles qui sont énumérées et décrites de manière très détaillée (arrêts du 12 novembre 1998, *Institute of the Motor Industry*, C-149/97, Rec. p. I-7053, point 18, et D., précité, point 20).
- 55 Il convient par conséquent d'écarter l'argumentation du gouvernement du Royaume-Uni visant à étendre le champ d'application de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive à l'ensemble des activités normalement comprises dans les fonctions des médecins et auxquelles fait référence la directive 93/16. Les objectifs poursuivis par celle-ci, qui vise à faciliter la libre circulation des médecins et la reconnaissance mutuelle de leurs diplômes, certificats et autres titres, exigent que les activités des médecins y soient décrites de manière à recouvrir l'ensemble de leurs activités dans les différents États membres, tandis que la définition des activités visées par ladite exonération, qui crée une exception au principe de l'assujettissement à la TVA, obéit à des objectifs différents.
- 56 Il convient de rappeler, en outre, que le fait que les mêmes personnes puissent effectuer à la fois des prestations exonérées de la TVA et des prestations soumises à cette taxe ne constitue pas une situation anormale dans le cadre du système de déduction mis en place par la sixième directive, puisque les articles 17, paragraphe 5, et 19 de celle-ci règlent spécifiquement cette hypothèse.

- 57 S'agissant de la notion de «prestations de soins à la personne», la Cour a déjà jugé au point 18 de son arrêt D., précité, et réaffirmé au point 38 de son arrêt Kügler, précité, que cette notion ne se prête pas à une interprétation incluant des interventions médicales menées dans un but autre que celui de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou anomalies de santé.
- 58 S'il découle de cette jurisprudence que les «prestations de soins à la personne» doivent avoir un but thérapeutique, il ne s'ensuit pas nécessairement que la finalité thérapeutique d'une prestation doive être comprise dans une acception particulièrement étroite (voir, en ce sens, arrêt Commission/France, précité, point 23). En effet, il ressort du point 40 de l'arrêt Kügler, précité, que les prestations médicales effectuées à des fins de prévention peuvent bénéficier d'une exonération au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. Même 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) (voir arrêts précités Commission/France, point 23, et Kügler, point 29).
- 59 En revanche, les prestations médicales effectuées dans un but autre que celui de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir, la santé des personnes ne peuvent, selon la jurisprudence de la Cour, bénéficier de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. Il convient d'observer que, eu égard à leur finalité, l'assujettissement de ces prestations à la TVA n'est pas contraire à l'objectif de réduire le coût des soins de santé et de rendre ces derniers plus accessibles aux particuliers.
- 60 Ainsi que l'a relevé à juste titre M^{me} l'avocat général aux points 66 à 68 de ses conclusions, c'est la finalité d'une prestation médicale qui détermine si celle-ci doit être exonérée de la TVA. Dès lors, si une prestation médicale est effectuée dans un

contexte permettant d'établir que sa finalité principale n'est pas la protection, y compris le maintien ou le rétablissement, de la santé mais plutôt la fourniture d'un avis exigé préalablement à l'adoption d'une décision produisant des effets juridiques, l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne s'applique pas à ladite prestation.

- 61 En effet, lorsqu'une prestation consiste à réaliser une expertise médicale, il apparaît que, bien que l'accomplissement de cette prestation fasse appel aux compétences médicales du prestataire et puisse impliquer des activités typiques de la profession de médecin, telles que l'examen physique du patient ou l'analyse de son dossier médical, la finalité principale d'une telle prestation n'est pas de protéger, y compris maintenir ou rétablir, la santé de la personne concernée par l'expertise. Une telle prestation, qui a pour objet d'apporter une réponse aux questions identifiées dans le cadre de la demande d'expertise, est effectuée dans le but de permettre à un tiers de prendre une décision produisant des effets juridiques à l'égard de la personne concernée ou d'autres personnes. S'il est vrai qu'une expertise médicale peut également être demandée par la personne concernée elle-même et qu'elle peut indirectement contribuer à protéger la santé de l'intéressé, en détectant un nouveau problème ou en corrigeant un diagnostic précédent, la finalité principale poursuivie par toute prestation de ce type demeure celle de remplir une condition légale ou contractuelle prévue dans le processus décisionnel d'autrui. Une telle prestation ne saurait donc bénéficier de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive.
- 62 Il s'ensuit que des prestations de services telles que celles décrites dans les passages sous d) à h) de la question préjudicielle, bien qu'effectuées dans le cadre de l'exercice de la profession médicale, ne constituent pas des «prestations de soins à la personne» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. En effet, la finalité de ces prestations est l'établissement de rapports d'expertise concernant l'état de santé d'une personne et portant en particulier sur les lésions ou incapacités dont celle-ci est atteinte, en vue de l'instruction de demandes administratives, telles que des demandes d'octroi d'une pension de guerre, ou d'actions juridictionnelles en indemnité, telles que des demandes d'octroi de dommages et intérêts en cas d'erreur médicale.

- 63 En ce qui concerne les prestations consistant à établir des certificats médicaux d'aptitude, par exemple les certificats d'aptitude à voyager mentionnés au passage sous c) de la question préjudicielle, il importe de prendre en considération le contexte dans lequel ces prestations sont effectuées afin d'établir leur finalité principale.
- 64 Lorsqu'il s'agit de certificats d'aptitude dont la présentation est requise par un tiers en tant que condition préalable à l'exercice par l'intéressé d'une activité professionnelle particulière ou à la pratique de certaines activités exigeant une bonne condition physique, la finalité principale de la prestation effectuée par le médecin est de fournir à ce tiers un élément nécessaire à sa prise de décision. Ces prestations médicales ne visent pas principalement à protéger la santé des personnes qui souhaitent exercer certaines activités et ne peuvent donc être exonérées au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive.
- 65 Toutefois, lorsque l'établissement d'un certificat relatif à l'aptitude physique vise à faire valoir à l'égard de tiers que l'état de santé d'une personne impose des limitations à certaines activités ou exige que celles-ci soient effectuées dans des conditions particulières, il peut être considéré que la finalité principale de cette prestation est la protection de la santé de la personne concernée. Dès lors, l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive peut s'appliquer à une telle prestation.
- 66 Des considérations analogues à celles formulées aux points 63 à 65 du présent arrêt sont valables en ce qui concerne les prestations décrites aux passages sous a) et b) de la question préjudicielle. Lorsque des examens médicaux ainsi que des prises de sang ou des prélèvements d'autres échantillons corporels sont effectués dans le but de permettre à un employeur de prendre des décisions relatives au recrutement ou aux fonctions à exercer par un travailleur ou bien de permettre à une compagnie d'assurances de fixer la prime à exiger d'un preneur d'assurance, les prestations en cause visent principalement à fournir à cet employeur ou à cette compagnie d'assurances un élément intervenant dans sa prise de décision. Ces prestations ne relèvent donc pas des «prestations de soins à la personne» exonérées en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive.

67 En revanche, les contrôles médicaux réguliers institués par certains employeurs et certaines compagnies d'assurances peuvent remplir les conditions de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, pourvu que ces contrôles visent principalement à permettre la prévention et le dépistage de maladies ainsi que le suivi de l'état de santé des travailleurs ou preneurs d'assurance. Le fait que de tels contrôles médicaux aient lieu à la demande de tiers, et qu'ils puissent servir également des intérêts propres aux employeurs ou aux compagnies d'assurances, n'empêche pas de considérer que lesdits contrôles ont pour but principal la protection de la santé.

68 Au vu de ce qui précède, il convient de répondre à la question préjudicielle que l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'exonération de la TVA prévue par cette disposition s'applique aux prestations médicales consistant à:

- procéder à des examens médicaux de particuliers, à la demande d'employeurs ou de compagnies d'assurances,

- procéder à des prises de sang ou au prélèvement d'autres échantillons corporels afin d'y tester la présence de virus, d'infections ou d'autres maladies à la demande d'employeurs ou de compagnies d'assurances, ou

- délivrer un certificat médical d'aptitude, par exemple d'aptitude à voyager,

lorsque ces prestations visent principalement à protéger la santé de la personne concernée.

69 Ladite exonération ne s'applique pas aux prestations suivantes, effectuées dans le cadre de l'exercice de la profession médicale:

- délivrer des certificats médicaux dans le contexte de l'octroi d'une pension de guerre,

- procéder à des examens médicaux en vue de préparer un rapport médical d'expert relatif à des questions de responsabilité et à l'évaluation du dommage subi par des particuliers envisageant d'introduire une action en justice pour dommages corporels,

- préparer des rapports médicaux à la suite des examens visés au tiret précédent, ainsi que préparer des rapports médicaux basés sur des notes médicales, sans toutefois procéder à des examens médicaux,

- effectuer des examens médicaux en vue de préparer des rapports médicaux d'experts relatifs à des cas d'erreurs médicales à la demande de personnes envisageant d'introduire une action en justice,

- préparer des rapports médicaux à la suite des examens visés au tiret précédent, ainsi que préparer des rapports médicaux basés sur des notes médicales, sans toutefois procéder à des examens médicaux.

Sur les dépens

- 70 Les frais exposés par le gouvernement du Royaume-Uni et par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le VAT and Duties Tribunal, London, par décision du 6 juin 2001, dit pour droit:

- 1) L'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens que l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée prévue par cette disposition s'applique aux prestations médicales consistant à:

— procéder à des examens médicaux de particuliers, à la demande d'employeurs ou de compagnies d'assurances,

- procéder à des prises de sang ou au prélèvement d'autres échantillons corporels afin d'y tester la présence de virus, d'infections ou d'autres maladies à la demande d'employeurs ou de compagnies d'assurances, ou

- délivrer un certificat médical d'aptitude, par exemple, d'aptitude à voyager,

lorsque ces prestations visent principalement à protéger la santé de la personne concernée.

2) Ladite exonération ne s'applique pas aux prestations suivantes, effectuées dans le cadre de l'exercice de la profession médicale:

- délivrer des certificats médicaux dans le contexte de l'octroi d'une pension de guerre,

- procéder à des examens médicaux en vue de préparer un rapport médical d'expert relatif à des questions de responsabilité et à l'évaluation du dommage subi par des particuliers envisageant d'introduire une action en justice pour dommages corporels,

- préparer des rapports médicaux à la suite des examens visés au tiret précédent, ainsi que préparer des rapports médicaux basés sur des notes médicales, sans toutefois procéder à des examens médicaux,

- effectuer des examens médicaux en vue de préparer des rapports médicaux d'experts relatifs à des cas d'erreurs médicales à la demande de personnes envisageant d'introduire une action en justice,

- préparer des rapports médicaux à la suite des examens visés au tiret précédent, ainsi que préparer des rapports médicaux basés sur des notes médicales, sans toutefois procéder à des examens médicaux.

Rosas

Edward

La Pergola

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 20 novembre 2003.

Le greffier

Le président

R. Grass

V. Skouris