

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

18 novembre 2010 *

Dans l'affaire C-156/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 1^{er} avril 2009, parvenue à la Cour le 6 mai 2009, dans la procédure

Finanzamt Leverkusen

contre

Verigen Transplantation Service International AG,

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Tizzano, président de chambre, MM. J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (rapporteur), E. Levits et M^{me} M. Berger, juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M^{me} E. Sharpston,
greffier: M. A. Calot Escobar,

considérant les observations présentées:

- pour le gouvernement allemand, par MM. M. Lumma et C. Blaschke, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement espagnol, par M. F. Díez Moreno, en qualité d'agent,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. D. Triantafyllou, en qualité d'agent,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 29 juillet 2010,

rend le présent

Arrêt

- ¹ La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 13, A, paragraphe 1, sous c), et 28 ter, F, premier alinéa, 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), telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO L 102, p. 18, ci-après la «sixième directive»).

- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Verigen Transplantation Service International AG (ci-après «VTSI») au Finanzamt Leverkusen (ci-après le «Finanzamt») au sujet du refus de ce dernier d'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») le chiffre d'affaires réalisé par VTSI dans le cadre de la culture de cellules de cartilage articulaire réalisée pour des preneurs établis dans d'autres États membres.

Le cadre juridique

La sixième directive

- 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 Aux termes de l'article 9, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive:

«1. Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.

2. Toutefois:

[...]

c) le lieu des prestations de services ayant pour objet:

[...]

— des travaux portant sur des biens meubles corporels,

est l'endroit où ces prestations sont matériellement exécutées;

[...]»

- 5 L'article 13, A, de la sixième directive, intitulé «Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général», dispose à son paragraphe 1, sous c):

«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:

[...]

- 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 Selon l'article 28 ter, F, de ladite directive:

«Par dérogation à l'article 9, paragraphe 2, point c), le lieu des prestations de services ayant pour objet des expertises ou des travaux portant sur des biens meubles corporels, rendues à des preneurs identifiés à la taxe sur la valeur ajoutée dans un État membre autre que celui à l'intérieur duquel ces prestations sont matériellement exécutées, est réputé se situer sur le territoire de l'État membre qui a attribué au preneur le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée sous lequel le service lui a été rendu.

[...]»

La réglementation nationale

- 7 L'article 3 bis, paragraphe 2, point 3, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270, ci-après l'«UStG»), dans sa version applicable à l'affaire au principal, dispose notamment:

«Les autres services suivants sont exécutés à l'endroit où l'entreprise opère exclusivement ou en majeure partie:

[...]

c) travaux portant sur des biens meubles corporels et expertises sur ces biens. Si le preneur du service emploie, à l'égard du prestataire, un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée qui lui a été attribué par un autre État membre, la prestation effectuée sous ce numéro est réputée exécutée sur le territoire de l'autre État membre [...]

8 En vertu de l'article 4, point 14, de l'UStG, sont exonérées, parmi les opérations relevant de l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, de l'UStG:

«les opérations résultant de l'exercice de la profession de médecin, dentiste, guérisseur, physiothérapeute (kinésithérapeute), sage-femme, ou de toute autre activité médicale analogue au sens de l'article 18, paragraphe 1, point 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu [Einkommensteuergesetz], et de l'exercice de la profession de chimiste clinicien [...]

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 VTSI est une entreprise de biotechnologies établie en Allemagne et opérant dans le domaine de l'ingénierie tissulaire. Elle a pour objet la recherche, le développement, la production et la commercialisation de technologies de diagnostic et de thérapie des maladies des tissus, et en particulier des maladies des cartilages, chez l'homme.

- 10 Le litige au principal porte sur les transactions de VTSI impliquant la culture de chondrocytes en vue de leur réimplantation sur le patient dans les cas où les preneurs auxquels le service est fourni (médecins ou cliniques) sont établis dans d'autres États membres et où VTSI a indiqué leur numéro d'identification à la TVA dans ses factures.
- 11 Le processus est décrit par le Bundesfinanzhof de la manière suivante. Le médecin ou la clinique envoie à VTSI du matériel cartilagineux biopsié prélevé sur le patient. VTSI traite le tissu de manière à pouvoir en extraire des chondrocytes. Après préparation dans leur propre sérum sanguin dans un incubateur, ceux-ci sont multipliés par culture, pendant une période de trois à quatre semaines en règle générale. Les cellules obtenues peuvent ou non être implantées dans une membrane en collagène pour produire un «pansement cartilagineux». Dans les deux cas, elles sont envoyées au médecin traitant du patient ou à la clinique en vue de leur réimplantation sur le patient.
- 12 VTSI a traité ces services comme non imposables à la TVA lorsqu'ils étaient fournis à des preneurs établis dans d'autres États membres.
- 13 Le Finanzamt, en revanche, les a considérés comme taxables et, par décision du 17 décembre 2003, a procédé à la détermination de la taxe sur le chiffre d'affaires due par VTSI pour l'année 2002.
- 14 Dans le cadre de la procédure de réclamation contre cette décision puis devant le Finanzgericht Köln, VTSI a fait valoir que la culture de cellules de cartilage ne constituait pas une prestation de soins à la personne mais qu'il s'agissait plutôt de «services courants de laboratoire» réalisés par des assistants biotechniques ou médico-techniques. Elle a précisé que les contrôles de qualité nécessaires étaient effectués par un diplômé en pharmacie et par un pharmacien externe.

- 15 Le Finanzgericht Köln a fait droit au recours introduit par VTSI. Il a jugé que la culture de cellules était un service qui devait être considéré comme constituant des «travaux portant sur des biens meubles corporels» au sens de l'article 3 bis, paragraphe 2, point 3, sous c), de l'UStG. Ladite juridiction a considéré que les organes prélevés en vue d'une transplantation devenaient des biens meubles à la suite de leur séparation du corps du patient. La question de savoir si la partie du corps prélevée est ensuite utilisée pour une autogreffe (usage autologue) ou pour une transplantation sur un tiers (usage allogénique) serait sans incidence sur le rattachement à la notion de biens meubles corporels.
- 16 Après avoir relevé que les preneurs établis dans d'autres États membres avaient utilisé les numéros d'identification à la TVA attribués par leurs États membres respectifs, le Finanzgericht Köln a considéré que les transactions en cause n'étaient pas taxables en Allemagne.
- 17 Le Finanzamt a introduit un recours en «Revision» contre ce jugement. Devant le Bundesfinanzhof, il soutient que, compte tenu de leur brève séparation du corps du patient, les cellules ne deviennent pas des biens meubles, de sorte que la culture des cellules ne relève pas de la notion de «travaux» au sens de l'article 3 bis, paragraphe 2, point 3, sous c), de l'UStG. Selon le Finanzamt, il n'y a pas non plus d'utilisation du numéro d'identification à la TVA attribué par un autre État membre au sens de l'article 3 bis, paragraphe 2, point 3, sous c), de l'UStG, dans la mesure où cela aurait exigé un accord exprès préalable entre la requérante et le preneur.
- 18 La juridiction de renvoi considère que la remise des cellules cartilagineuses cultivées au médecin traitant du patient ou à la clinique ne constitue pas une livraison de biens, VTSI n'ayant pas le pouvoir de disposer librement du matériel cartilagineux. La culture de cellules constituerait une prestation de services et ne serait pas imposable en Allemagne lorsque ce service est fourni dans un autre État membre. Néanmoins, tel ne pourrait être le cas que dans l'hypothèse où l'article 28 ter, F, de la sixième directive était interprété en ce sens que cette disposition couvre le service fourni par VTSI. Dans le cas contraire, la transaction devrait être imposable en Allemagne, à

moins qu'elle ne puisse être considérée comme constituant une «prestation de soins à la personne» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de cette directive.

- ¹⁹ Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 28 ter, F, premier alinéa, de la [sixième directive] doit-il être interprété en ce sens que:

- a) le matériel cartilagineux prélevé sur un être humain (matériel biopsié) qui est remis à une entreprise en vue d'une culture cellulaire et qui est ensuite rendu en tant qu'implant pour le patient en cause constitue un 'bien meuble corporel' au sens de cette disposition;
- b) l'extraction des cellules de cartilage articulaire dudit matériel cartilagineux et la culture cellulaire ultérieure constituent des 'travaux' portant sur des biens meubles corporels au sens de cette disposition;
- c) le service a déjà été presté au bénéficiaire sous son 'numéro d'identification à la [TVA]' lorsque ce numéro est indiqué dans la facture du prestataire du service, sans qu'une convention écrite expresse ait été conclue sur son utilisation?

- 2) En cas de réponse négative à l'une des questions précédentes [,] l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que

l'extraction des cellules de cartilage articulaire du matériel cartilagineux prélevé sur un être humain et la culture cellulaire ultérieure constituent une 'prestation de soins à la personne' lorsque les cellules issues de la culture cellulaire sont réimplantées au donneur?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la seconde question

²⁰ Par sa seconde question, qu'il convient d'examiner en premier lieu, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'extraction de cellules de cartilage articulaire du matériel cartilagineux prélevé sur un être humain et la culture ultérieure de celles-ci constituent une «prestation de soins à la personne» au sens de cette disposition lorsque les cellules obtenues à la suite de cette culture sont destinées à être réimplantées sur le donneur.

²¹ À titre liminaire, il convient de rappeler que la sixième directive assigne un champ d'application très large à la TVA, en visant, à son article 2, relatif aux opérations imposables, outre les importations de biens, 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 (voir, notamment, arrêts du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, Rec. p. I-1609, point 49; du 14 décembre 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Rec.

p. I-12121, point 22, ainsi que du 10 juin 2010, *CopyGene*, C-262/08, Rec. p. I-5053, point 23).

- 22 L'article 13 de cette directive exonère toutefois certaines activités de la TVA. Selon la jurisprudence de la Cour, les exonérations visées à cet article 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 (voir, notamment, arrêts du 25 février 1999, *CPP*, C-349/96, Rec. p. I-973, point 15, et *CopyGene*, précité, point 24).
- 23 Il ressort en outre d'une jurisprudence constante que les termes employés pour désigner les exonérations figurant 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. Toutefois, l'interprétation de ces termes doit être conforme aux objectifs poursuivis par lesdites exonérations 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 les exonérations visées audit article 13 doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (voir, notamment, arrêts du 14 juin 2007, *Haderer*, C-445/05, Rec. p. I-4841, point 18 et jurisprudence citée, ainsi que *CopyGene*, précité, point 26 et jurisprudence citée).
- 24 S'agissant, en particulier, de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, il ressort de la jurisprudence que la notion de «prestations de soins à la personne» vise des prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé (arrêt *CopyGene*, précité, point 28 et jurisprudence citée). Si les prestations de soins à la personne doivent avoir un but thérapeutique, il ne s'ensuit pas nécessairement, conformément à la jurisprudence citée au point précédent, que la finalité thérapeutique d'une prestation doive être comprise dans une acception particulièrement étroite (arrêt *CopyGene*, précité, point 29 et jurisprudence citée).

- 25 En l'occurrence, il est constant que le processus consistant à prélever du matériel cartilagineux afin d'en extraire des cellules qui seront cultivées pour être réimplantées sur un patient a globalement un objectif thérapeutique.
- 26 Certes, les services spécifiques fournis par VTSI constituent seulement une partie de ce processus global. Toutefois, ainsi que l'a relevé M^{me} l'avocat général au point 23 de ses conclusions, ceux-ci représentent une partie indispensable, intrinsèque et indissociable du processus, dont aucune phase ne peut être utilement mise en œuvre indépendamment des autres.
- 27 Il découle de ce qui précède que l'extraction de cellules de cartilage articulaire du matériel cartilagineux prélevé sur un être humain et la culture ultérieure de celles-ci en vue de leur réimplantation à des fins thérapeutiques relèvent de la notion de «prestations de soins à la personne» visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. Une telle interprétation est en outre conforme à l'objectif de réduction du coût des soins de santé visé par cette disposition (voir arrêt du 8 juin 2006, L.u.P., C-106/05, Rec. p. I-5123, point 29).
- 28 Est sans incidence à cet égard le fait que lesdits services soient fournis par du personnel de laboratoire dont les membres ne sont pas des médecins qualifiés, dans la mesure où il n'est pas nécessaire qu'une prestation de soins à caractère thérapeutique soit, sous tous ses aspects, effectuée par du personnel médical (voir, en ce sens, arrêts du 10 septembre 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833, point 41, et L.u.P., précité, point 39).
- 29 Au demeurant, il convient d'ajouter que la circonstance que les cellules cultivées soient réimplantées sur le patient sur lequel elles ont été prélevées ou sur un tiers n'a pas, en principe, d'incidence sur la qualification d'un service en tant que «prestations de soins à la personne» (voir, par analogie, arrêt CopyGene, précité, point 51).

- 30 S'agissant de l'argument, avancé par le gouvernement allemand, selon lequel la qualification des services en cause comme «prestations de soins à la personne» pourrait aller à l'encontre du principe de neutralité fiscale dans la mesure où le «pansement cartilagineux» élaboré par VTSI serait fonctionnellement comparable à un produit pharmaceutique, lequel ne serait pas exonéré de la TVA, il suffit de constater que la qualification d'un service comme «prestation de soins à la personne» ne peut dépendre que de sa nature propre, sans que soit pertinente la question de savoir si un produit pharmaceutique de substitution est ou non disponible.
- 31 En effet, ainsi que l'a indiqué M^{me} l'avocat général au point 28 de ses conclusions, certains types de soins peuvent déjà être remplacés par des produits pharmaceutiques de substitution, tandis que cette possibilité n'existe pas encore pour d'autres, mais est susceptible d'exister dans le futur, si bien que ces deux catégories sont en constante évolution.
- 32 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la seconde question que l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'extraction de cellules de cartilage articulaire du matériel cartilagineux prélevé sur un être humain et la culture ultérieure de celles-ci en vue de leur réimplantation à des fins thérapeutiques constituent une «prestation de soins à la personne» au sens de cette disposition.

Sur la première question

- 33 Compte tenu de la réponse apportée à la seconde question, il n'y a pas lieu de répondre à la première question.

Sur les dépens

- ³⁴ 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 (première chambre) dit pour droit:

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, telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, doit être interprété en ce sens que l'extraction de cellules de cartilage articulaire du matériel cartilagineux prélevé sur un être humain et la culture ultérieure de celles-ci en vue de leur réimplantation à des fins thérapeutiques constituent une «prestation de soins à la personne» au sens de cette disposition.

Signatures