

N° 375212

M. B...

3e et 8e sous-sections réunies

Séance du 18 mars 2015

Lecture du 2 avril 2015

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

1. M. B... est cardiologue et exerce une activité de consultant auprès de la société MDS Pharma Services¹. Il a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2007. A l'issue de ce contrôle, l'administration l'a taxé d'office au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, après avoir constaté qu'il avait facturé sans taxe des honoraires correspondant à des interprétations d'électrocardiogrammes réalisées au profit de la société MDS Pharma Services dans le cadre d'essais cliniques de médicaments effectués par celle-ci pour le compte d'entreprises du secteur pharmaceutique. Les rappels de TVA correspondant, assortis de la pénalité de 10 % pour retard de déclaration prévue à l'article 1728 du code général des impôts, ont été contestés avec succès devant le tribunal administratif de Paris. Toutefois, sur recours du ministre, la cour administrative d'appel de Paris a remis les sommes litigieuses à la charge de M. B.... Celui-ci se pourvoit en cassation.

La question centrale du litige est celle de savoir si les prestations réalisées par M. B... pour le compte de la société MDS Pharma Services devaient être exonérées de TVA. Les dispositions du 1^o du 4 de l'article 261 du CGI exonèrent de taxe « les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales (...) ». Ces dispositions ne sont que la reprise en droit interne des dispositions des directives européennes relatives à la définition de l'assiette de la TVA (article 13 de la « sixième directive TVA »² puis à compter du 1^{er} janvier 2007, article 132 de la directive

1

□ Devenue Clearstone Central Laboratories.

2

□ Directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977, article 13, A, paragraphe 1, c.

1

2006/112/CE³), lesquelles prévoient l'exonération des « prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales »⁴.

Pour statuer comme elle l'a fait, la cour administrative d'appel a relevé que les prestations d'interprétation réalisées par M. B... portaient sur des électrocardiogrammes effectués sur des personnes soumises à des tests destinés à la mise au point de nouveaux médicaments. Elle a jugé que ces prestations étaient par suite dépourvues de finalité préventive ou thérapeutique, malgré la circonstance que le contrat conclu entre M. B... et la société MDS Pharma Services prévoyait que les interventions du médecin étaient soumises aux bonnes pratiques cliniques et que celui-ci acceptait d'entrer en contact direct avec la société s'il estimait qu'un soin médical urgent pouvait s'avérer nécessaire.

2. A l'appui de son pourvoi, M. B... soulève deux moyens de cassation. Le second ne nous paraît pas sérieux. Le premier, en revanche, peut faire hésiter : il consiste à soutenir que la cour a inexactement qualifié les faits en jugeant que les prestations litigieuses étaient dépourvues de finalité préventive ou thérapeutique.

2.1. Observons, à titre liminaire, que telle est bien la portée du contrôle que vous devez exercer en tant que juge de cassation : de manière générale, vous contrôlez la qualification juridique des faits opérée par les juges du fond lorsqu'ils manient les catégories juridiques employées par la loi fiscale pour définir le champ d'une exonération (voyez par exemple CE 29 avril 2009, Société IN-LHC, n° 296884, aux tables du Recueil et à la RJF 7/2009 n° 619 ; voyez aussi, sur la notion de profession médicale ou paramédicale employée par l'article 261 du CGI, CE 28 avril 1993, M. E..., n° 119665, aux tables du Recueil et à la RJF 6/1993 n° 808).

2.2. Disons, ensuite, que la réponse qu'il faut apporter au moyen soulevé n'est pas tout à fait évidente en l'état de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne.

Celle-ci a déjà eu l'occasion d'éclairer la portée des dispositions des directives exonérant de TVA les prestations de soins réalisées dans le cadre de l'exercice des professions médicales. Mais elle n'a jamais été saisie du cas particulier de prestations réalisées à l'occasion d'essais cliniques effectués en vue de la mise au point de nouveaux médicaments.

3

□ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, article 132, paragraphe 1, c.

4

□ La Cour de justice de l'Union européenne a expressément jugé que ces dispositions successives des directives devaient être interprétées identiquement (CJUE 10 juin 2010, Future Health Technologies Ltd, aff. C-86/09, point 27).

2

De manière générale, il ressort de la jurisprudence de la Cour que les exonérations prévues à l'article 13 de la « sixième directive » sont d'interprétation stricte et que la notion de prestation de soin exclut les interventions médicales menées dans un but autre que thérapeutique (CJCE 14 septembre 2000, *D... c/ W...*, aff. C-384/98, points 15, 18 et 19). Ceci dit, la Cour a précisé que ce but thérapeutique ne doit pas nécessairement être entendu dans un sens particulièrement étroit (jurisprudence constante, voyez par exemple CJCE 20 novembre 2003, *Unterpertinger*, aff. C-212/01, point 40). A cet égard, la Cour interprète le champ de l'exonération des soins à la personne de manière finaliste, c'est-à-dire en prenant en compte son objectif, qui est de réduire le coût des soins de santé afin de les rendre plus accessibles aux particuliers (*Unterpertinger*, points 40 et 41). Concrètement, pour déterminer si une prestation entre dans le champ de l'exonération, la Cour s'intéresse à sa finalité principale, en examinant si elle tend principalement à « protéger, y compris maintenir ou rétablir, la santé d'une personne » (*Unterpertinger*, points 42). Ceci inclut aussi bien les prestations ayant pour finalité la prévention et le diagnostic que le soin proprement dit (CJCE 10 septembre 2002, *Kügler*, aff. C-141/00, point 40 ; voir aussi, sur les examens et interventions médicales à caractère préventif, *Unterpertinger*, point 40).

C'est ainsi que la Cour a refusé de faire entrer dans le champ de l'exonération des prestations médicales consistant non pas à délivrer des soins aux personnes mais à établir, dans le cadre d'une action en recherche de paternité, la proximité génétique entre deux individus (arrêt *D...* du 14 septembre 2000 précité). De même pour la prestation d'un médecin consistant à établir un rapport d'expertise relatif à l'état de santé d'une personne en vue d'étayer ou d'infirmer une demande de versement d'une pension d'invalidité (*Unterpertinger* précité). En revanche, et dans un arrêt rendu le même jour que celui intervenu dans l'affaire *Unterpertinger*, la Cour a jugé que, pour les prestations consistant en l'établissement de certificats médicaux d'aptitude ou en la réalisation d'examens médicaux, il y avait lieu de prendre en considération leur contexte : s'agissant de certificats ou d'examens requis par un tiers afin de lui permettre de prendre une décision, par exemple pour autoriser l'exercice par l'intéressé d'une activité professionnelle particulière, d'une activité physique exigeant une bonne condition physique, ou pour fixer la prime qu'un assureur doit demander à un preneur d'assurance, de telles prestations médicales, qui n'ont pas pour finalité principale la protection de la santé de l'intéressé, ne sont pas exonérées ; en revanche, peuvent l'être des prestations de même nature lorsqu'elles ont pour objet de faire valoir à l'égard d'un 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, auquel cas il peut être considéré que la finalité principale de ces prestations est la protection de la santé de la personne concernée – et la cour a admis que pouvaient entrer à ce titre dans le champ de l'exonération des contrôles médicaux réguliers institués par certains employeurs et certaines compagnies d'assurances, dès lors 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, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance qu'ils puissent également servir des intérêts propres aux employeurs ou aux compagnies d'assurances (CJCE 20

novembre 2003, Peter d'Ambrumenil et Dispute Resolution Services Limited, aff. C-307/01, points 64 à 67).

Vous le voyez, la jurisprudence de la Cour n'est pas sans nuance...

2.3. Au cas d'espèce, il nous semble toutefois que l'application des principes directeurs découlant de la jurisprudence de la Cour doit vous conduire à écarter le moyen d'erreur de qualification juridique des faits soulevé par le pourvoi.

A l'appui de ce moyen, M. B... insiste sur deux circonstances : d'une part, les prestations d'interprétation d'électrocardiogrammes qu'il réalisait concernaient des personnes traitées dans des établissements hospitaliers ; d'autre part, le contrat le liant à MDS Pharma Services prévoyait qu'il acceptait d'entrer en contact direct avec la société s'il estimait nécessaire un soin médical urgent.

Toutefois, sur le premier point, la circonstance que les prestations réalisées concernaient des personnes hospitalisées ne permet pas de tirer de conclusions quant à la finalité de ces prestations. D'ailleurs, il est constant que toutes ces personnes n'étaient pas malades et que parmi les électrocardiogrammes soumis à M. B... figuraient aussi ceux de personnes en bonne santé, à qui les médicaments à l'essai étaient également administrés. Et sur le second point, la clause dont il se prévaut ne mentionne que le signalement de la nécessité de soins médicaux « urgents » – à l'exclusion, donc, de ceux qui ne le seraient pas. En outre, ces signalements sont destinés à la société MDS Pharma Services – il n'est donc pas question d'un contact direct avec la personne concernée ou l'équipe médicale qui la surveille. Rien n'est d'ailleurs dit des suites que la société est censée donner à de tels signalements.

En réalité, les circonstances de l'espèce nous paraissent révéler assez nettement que, si les prestations effectuées par M. B... peuvent, dans certains cas, avoir des conséquences thérapeutiques, ce n'est pas, pour reprendre le critère utilisé par la Cour de justice, leur finalité principale.

La Cour de justice a relevé, dans son arrêt *Unterpertinger* précité, rendu à propos d'une expertise médicale relative à l'état de santé d'un patient afin de déterminer ses droits à une pension d'invalidité, que cette prestation avait pour finalité principale de « remplir une condition légale ou contractuelle prévue dans le processus décisionnel d'autrui » (point 43). Sans que l'on soit dans un cas de figure similaire, il est tentant de raisonner par analogie. Les prestations réalisées par M. B... n'ont pas principalement pour finalité la protection ou le rétablissement de la santé des personnes dont il interprète les électrocardiogrammes. Il s'agit bien plutôt d'apporter son concours à la prestation que MDS Pharma Services rend à ses propres clients, dans le cadre des essais cliniques qu'elle réalise. Pour le dire brièvement, M. B... concourt à établir, pour le compte des entreprises du secteur pharmaceutique qui font appel à cette société, le rapport coûts-bénéfices d'un médicament qui n'est pas encore sur le marché.

Ajoutons à cela que la Cour de justice paraît réserver le bénéfice de l'exonération prévue pour les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales aux prestations effectuées « dans le cadre d'un rapport de confiance entre le patient et le prestataire de soins ». Si elle ne s'est pas fondée jusqu'à présent sur un tel critère pour exclure certaines prestations du bénéfice de l'exonération, elle a tout de même souligné ce point à trois reprises (CJCE 23 février 1988, Commission c/ Royaume-Uni, aff. C-353/85, point 33 ; CJCE 10 septembre 2002, Kügler, aff. C-141/00, point 35 ; CJCE 6 novembre 2003, Dornier, aff. C-45/01, point 47). Au regard des circonstances de l'espèce, telles qu'elles ressortent des pièces du dossier – elles ne sont, au demeurant, pas discutées, ce rapport de confiance entre le patient et le praticien fait ici manifestement défaut.

Enfin, on pourrait s'interroger sur le point de savoir si l'objet ultime des prestations réalisées par M. B... – la mise au point de nouveaux médicaments – ne confère pas à ces prestations une finalité principalement thérapeutique. Il nous semble qu'un tel raisonnement solliciterait trop le critère de la finalité principale utilisé par la Cour. Celle-ci a déjà écarté l'exonération dans une hypothèse dans laquelle les prestations n'avaient pas « directement pour but effectif » de diagnostiquer, de soigner ou de guérir les maladies ou les anomalies de santé, ni de protéger, maintenir ou rétablir la santé : voyez CJUE 10 juin 2010, Future Health Technologies Ltd, aff. 86/09, point 43 – arrêt rendu à propos de prestations consistant en la collecte, l'analyse et le traitement de sang de cordon ombilical afin de permettre la conservation des cellules-souches qu'il contient, en vue d'un éventuel futur usage thérapeutique de ces cellules-souches. Là aussi, l'analogie nous semble permise.

Signalons que, dans le mémoire en réplique qu'il a produit hier, M. B... invoque pour la première fois l'exonération de TVA applicable à l'hospitalisation, aux soins médicaux et aux opérations étroitement liées assurés par des organismes de droit public ou, dans des conditions comparables, à d'autres établissements de même nature⁵. Il est un peu difficile de déterminer, au vu de ses écritures, s'il entend compléter son argumentation de cassation ou soulever un moyen nouveau dans l'hypothèse d'une annulation de l'arrêt suivie d'un règlement au fond. A hauteur de cassation, il s'agit en tout état de cause d'une argumentation nouvelle et donc inopérante.

Avant de conclure, soulignons – nous le disions tout à l'heure – que la Cour de justice n'a jamais été conduite jusqu'à présent à se pencher sur le point de savoir si les diverses prestations médicales liées aux activités d'essais cliniques de médicaments étaient susceptibles de bénéficier de l'exonération de TVA prévue en faveur des soins à la personne. Eu égard à l'importance économique de ces activités, et dès lors que des risques de divergence d'interprétation entre Etats membres ne sont pas absolument exclus, vous pourriez à l'occasion de la présente affaire poser une question préjudicielle

5

⁵ Article 13, A, paragraphe 1, b de la directive 77/388/CEE ; article 132, paragraphe 1, b de la directive 2006/112/CE.

portant sur l'interprétation de cette disposition d'exonération, sur le fondement de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Celle-ci n'aurait rien d'illégitime. Mais il nous semble que, pour statuer sur le pourvoi dont vous êtes saisi, elle ne s'impose pas.

Par ces motifs nous concluons au rejet du pourvoi.