

Au cœur de la fiscalité indirecte des actes médicaux : l'enjeu de la définition de la thérapeutique

Clément Cousin

Version du 11 octobre 2017

Résumé

La taxe sur la valeur ajoutée n'est pas si neutre qu'elle y paraît à première vue. Un ensemble d'activités en sont en effet exonérées, dont les soins de santé. Une telle exonération découle de l'article 13 de la sixième directive TVA, transposée à l'article 261, 4, 1° du code général des impôts.

Au cœur de l'exonération de TVA applicable aux soins de santé se trouvent les notions de « soins médicaux » et de « soins à la personne ». Ces notions sont définies par renvoi au but thérapeutique, c'est-à-dire que ne sont exonérés que les actes ayant pour but de diagnostiquer, de soigner ou de guérir des maladies ou des anomalies de santé ou de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé des personnes. Ainsi, l'exonération de TVA est refusée pour les actes de chirurgie esthétique ou d'expertise médicale, mais admise pour les actes médicaux préventifs. Néanmoins, la CJUE n'a pas statué sur les autres actes non thérapeutiques comme par exemple l'avortement ou l'AMP.

La Cour a néanmoins étendu l'exonération de TVA aux actes périphériques aux soins tels que l'achat de petites fourniture ou la transmission de prélèvements. Dans tous les cas, la directive dispose que ne peut être exempté de TVA que le professionnel médical ou paramédical. Interprétant ce texte, la CJUE a jugé que pouvait être exempté de TVA le professionnel ayant des qualifications équivalentes à ces derniers et pouvant assurer un niveau de qualité équivalente. Est aussi indifférent le lieu de réalisation de l'acte.

Cependant, le renvoi à la thérapeutique présente l'inconvénient de faire référence à un standard non juridique. Pour sa détermination, les juges renvoient au « corps médical habilité ». Au-delà de l'aspect paternaliste d'un tel renvoi, il faut noter qu'en cas d'hésitations, le ministère des finances renvoie à ce qui est pris en charge par la sécurité sociale.

Mots clés — Soins, acte médical, activités de santé, TVA, exonération, thérapeutique, professionnel médical, professionnel paramédical

Philosophie des exonérations de TVA — L'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée correspond à la valeur du chiffre d'affaires d'une activité déduite des consommations intermédiaires. Fondé sur le principe de la neutralité, le droit fiscal touche de manière indifférenciée tous les acteurs économiques, et, partant, les auteurs de l'acte médical.

Cependant, le droit fiscal peut être l'occasion d'alléger une charge fiscale pour favoriser une activité notamment pour assurer l'intérêt général¹. En matière de soins médicaux, le législateur de l'union européenne a voulu favoriser l'accès aux soins de santé. Partant, ces activités doivent être soulagées de l'imposition indirecte, afin de ne pas faire augmenter leur coût.

Les directives TVA — Dix ans après le traité de Rome, sont signées le 11 avril 1967 les première et deuxième « directives TVA »². La première arrêta un système pour passer d'une taxation au chiffre d'affaires à une taxe sur la valeur ajoutée et fixa les grands principes d'une telle taxation. La seconde directive précisait cette nouvelle harmonisation.

Le 17 mai 1977 intervient la sixième directive TVA³. Celle-ci conserve les principes des deux premières, mais modifie grandement le régime applicable aux prestations de services. Les exonérations relatives aux prestations médicales prennent naissance avec cette directive. Parmi les « exonérations à l'intérieur du pays », à l'article 13, se situent les « exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général ». Le A, paragraphe 1 présente plusieurs alinéas relatifs à la santé. Le b) et c) concernent les soins stricto sensu. Le premier assure une exonération pour les soins hospitaliers⁴ en autorisant l'exonération des « soins médicaux ». Le second est destiné à la médecine ambulatoire, aux « prestations de soins à la personne » effectués par des professions médicales et paramédicales.

Cette directive a subi une trentaine de modifications dont aucune n'a modifié ces dispositions.

La transposition française — L'article 261, 4, 1o du code général des impôts créé par la Loi n° 78-1240 du 29 décembre 1978 de finances rectificatives pour 1978 transpose cette directive. Si cette disposition était au départ lapidaire⁵ et relevait plus de la synthèse que de la transposition à l'identique, cet article s'est

¹ Cet intérêt général peut aussi être économique. Ainsi, la Corée du sud envisage de rembourser la TVA pour les actes de chirurgie esthétique pratiqués sur des étrangers afin de favoriser le « tourisme médical ». La Corée du Sud envisage de rembourser la TVA des étrangers ayant fait une opération de chirurgie esthétique dans le pays 6 août 2015, url : <http://french.yonhapnews.co.kr/national/2015/08/06/0300000000AFR20150806003400884.HTML> (visité le 25/11/2015).

² Directive no 67/227/CE et no 67/228/CE.

³ Directive no 77/388/CEE.

⁴ C'est-à-dire l'hospitalisation, les soins médicaux et les opérations qui leur sont étroitement liés.

⁵ La formulation initiale était que sont exonérés « les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales ainsi que les travaux d'analyse de biologie médicale et les fournitures de prothèses dentaires par les dentistes et les prothésistes ».

progressivement développé et étendu, pour devenir à la fois plus didactique et plus précis.

Il commence par préciser que les soins délivrés par certaines professions sont exonérés avant de préciser les conditions de reconnaissance de telles professions. Le deuxième alinéa concerne les activités hospitalières. Viennent ensuite d'autres dispositions relatives notamment au lait, au sang humain, aux personnes âgées et au transport de malades.

Cette transposition a ensuite fait l'objet d'un ensemble de rescrits et est aujourd'hui synthétisée au bulletin officiel des finances publiques⁶.

Plan — L'article 13 de la directive TVA dispose que sont exonérés « l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées » et « les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales ».

La notion centrale en ce domaine est celle de savoir quel est le contenu des notions de « soins médicaux » et « soins à la personne » selon l'article 13 de la directive TVA (I.). L'analyse démontrant que la Cour se fonde sur le but thérapeutique, il faudra déterminer qui est en charge de leur détermination (II.).

I. Le contenu des notions de « soins médicaux » et « soins à la personne » selon l'article 13 de la directive TVA

Sans surprise, le droit de l'union européenne fait référence au but de l'acte pour déterminer le contenu des notions de « soins médicaux » et « soins à la personne » (A.) et ce but est interprété par le droit de l'union européenne avec une certaine souplesse (B.).

A. Une définition du contenu par référence au but de l'acte

Indifférence relative de la formulation lacunaire du CGI — Là où l'article 261 du CGI dispose sobrement que sont exonérés « les soins », la directive emploie deux expressions. D'une part, en milieu hospitalier, elle utilise les mots « soins médicaux » et y agrège les « interventions » étroitement liées. D'autre part, elle utilise la notion de « prestations de soins à la personne » pour les soins ambulatoires.

⁶ TVA Champ d'application et territorialité Opérations exonérées en régime intérieur Professions médicales et paramédicales, 4 fév. 2015, url : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1139PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-20150204>.

Les écarts entre la directive et ses transpositions sont nombreux. Ainsi, un arrêt a-t-il constaté la diversité des formulations dans les législations de transposition. Les juges de la CJUE notent qu'« à l'exception de la version italienne qui parle de façon générale de "prestations médicales", toutes les autres, même si c'est en utilisant des expressions différentes, se réfèrent de façon assez explicite aux seules prestations concernant la santé des personnes. Ainsi la version allemande, qui parle de "Heilbehandlungen" (traitements thérapeutiques), et la version française qui utilise les termes "prestations de soins à la personne" font expressément référence au concept d'assistance médicale à la personne. On trouve en outre des expressions de sens analogue dans les versions anglaise, danoise, néerlandaise, grecque, finnoise, suédoise, espagnole et portugaise.⁷ »

Heureusement, la matière a été précisée par la CJUE.

La référence à la thérapeutique — Sont considérées comme des « soins médicaux » et « soins à la personne » les interventions qui « ont pour but de diagnostiquer, de soigner ou de guérir des maladies ou des anomalies de santé ou de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé des personnes⁸ ».

Cette expression, aujourd'hui utilisée régulièrement par la Cour⁹ a été découverte par un arrêt de 2001 traitant des prélèvements médicaux. La Cour dit qu'il convient « de prendre en considération le but dans lequel ces prélèvements sont effectués ». Elle ajoute qu'« ainsi, lorsqu'un professionnel de la santé habilité à cet effet prescrit, en vue de l'élaboration de son diagnostic et dans un but thérapeutique, que son patient se soumette à une analyse, la transmission du prélèvement, qui s'inscrit logiquement entre l'acte de prélèvement et l'analyse proprement dite, doit être considérée comme étroitement liée à l'analyse et donc bénéficier d'une exonération de la TVA. »¹⁰

Mais c'est l'arrêt *Margarete Unterpertinger* qui vient consacrer l'utilisation du critère thérapeutique en décidant que « l'article 13 [...] doit être interprété en ce sens que les examens médicaux de particuliers et les prises de sang ou autres prélèvements d'échantillons corporels aux fins d'y tester la présence de virus, d'infections ou d'autres maladies, qui sont réalisés pour un employeur ou une société d'assurances, ou à la demande de ces derniers, ne sont pas exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée s'ils ne poursuivent pas un but thérapeutique, tel que

⁷ CJCE, D. c. W., 14 sept. 2000, aff. C-384/98, §16.

⁸ CJUE, *Skatterverket c. PFC Clinic AB*, 21 mar. 2013, aff. C-91/12 ; D., p. 912, comm. P. Sargos, §25, CJUE, *Future Health Technologies Ltd*, 1er juin 2010, aff. C-268/08 ; Europe, no 8, p. 286, comm. A. Bouveresse.

⁹ Voir ainsi, CJCE, *Ambulanter-Pflegedienst Kügler GmbH*, 10 sept. 2002, aff. C-141/00 ; RJF, p. 41, §35 La formule exacte est pour cet arrêt « diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible de guérir des maladies ou anomalies de santé. », CJUE, *Future Health Technologies Ltd*, 1er juin 2010, aff. C-268/08 ; Europe, no 8, p. 286, comm. A. Bouveresse, CJUE, *Skatterverket c. PFC Clinic AB*, 21 mar. 2013, aff. C-91/12 ; D., p. 912, comm. P. Sargos, §25, CJUE, *Finanzamt Dortmund-West c. Klinikum Dortmund gGmbH*, no C-336/12, url : <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62012CJ0366&lang1=fr&type=TXT&ancre=>, §29, CJUE, *État belge c. Nathalie De Fruytier*, 2 juil. 2015, no C-334/14, url :

<http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62014CJ0334&lang1=fr&type=TXT&ancre=>.

¹⁰ CJCE, *Commission c/ France*, 11 jan. 2001, aff. C-77/99 ; Dr. Fisc., no 28, comm. 662 ; RJF, p. 41.

les soins médicaux prodigués aux personnes via la prévention, le diagnostic ou la thérapie, mais d'autres buts, tels que l'évaluation de l'état de santé, par un expert, au profit des employeurs ou des sociétés d'assurances. ¹¹ »

Ensuite, l'arrêt Peter d'Ambrumenil¹² ne l'utilise pas et l'arrêt Future Health Technologies Ltd n'y fait qu'une référence en citant un « éventuel futur usage thérapeutique » du sang de cordon ligieux¹³. Ces nouvelles thérapies posent le problème de « l'exigence d'un lien direct et immédiat entre l'acte et la thérapie¹⁴. » Enfin, la Cour confirme sa position en indiquant que « si les “soins médicaux” et 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 étroite¹⁵. »

Ainsi, il semble que l'utilisation de l'adjectif « thérapeutique » soit significative pour la Cour. En effet, dans une espèce, elle a indiqué qu'importe peu la qualité de médecin pourvu que « ces traitements remplissent [...] la condition d'avoir un but thérapeutique, à savoir diagnostiquer, soigner et, dans la mesure du possible, guérir des maladies ou anomalies de santé.¹⁶ » Il est donc possible de penser que, pour la Cour, le critère de l'exonération de la TVA repose sur la thérapeutique¹⁷. La Cour a mis en oeuvre sa jurisprudence dans des domaines contestés que sont ceux de la chirurgie esthétique, des expertises médicales et des actes médicaux préventifs.

Chirurgie esthétique — La Cour s'est prononcée en ce qui concerne la chirurgie esthétique dans un arrêt du 21 mars 2003. Elle avait jugé que « la simple conception subjective que la personne qui se soumet à une intervention esthétique se fait de celle-ci n'est pas, par elle-même, déterminante aux fins de l'appréciation du point de savoir si cette intervention a un but thérapeutique¹⁸. » Ainsi, des soins ou traitements esthétiques nécessaires à la prise en charge d'« une maladie, d'une blessure ou d'un handicap physique congénital, ont besoin d'une intervention de nature esthétique », « lorsque l'intervention répond à des fins purement cosmétiques, elle ne saurait relever des ces notions [de “soins médicaux” et “soins à la personne”]¹⁹ » et qu'elle ne saurait donc être exonérée

¹¹ CJCE, Margarete Unterperthinger, 20 oct. 2003, aff. C-212/01, §100.

¹² CJCE, Peter d'Ambrumenil, 20 nov. 2003, no C-307/01.

¹³ CJUE, Future Health Technologies Ltd, 1er juin 2010, aff. C-268/08 ; Europe, no 8, p. 286, comm. A. Bouveresse, §53.

¹⁴ D. Berlin, Politique fiscale, Politiques économiques et sociales, Editions de l'université de Bruxelles, 2012, no 432, p. 275.

¹⁵ CJUE, CopyGene A/S c. Skatteministeriet, 10 juin 2010, no C-262/08, §29.

¹⁶ CJCE, Christoph-Dornier-Stiftung, 6 nov. 2003, C-45/01.

¹⁷ La jurisprudence de la CJUE s'est aussi développée concernant les prestations connexes à l'acte médical telles que les transports de prélèvement. Voir sur ce point CJUE, CopyGene A/S c. Skatteministeriet, 10 juin 2010, no C-262/08 CJUE, État belge c. Nathalie De Fruytier, 2 juil. 2015, no C-334/14, url : <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62014CJ0334&lang1=fr&type=TXT&ancre=>

¹⁸ CJUE, Skatterverket c. PFC Clinic AB, 21 mar. 2013, aff. C-91/12 ; D., p. 912, comm. P. Sargos, §34.

¹⁹ Ibid., §29.

de TVA. La Cour a été sur ce point suivie par le Gouvernement²⁰, l'administration²¹ et le Conseil d'État français²². Elle oppose ainsi « cosmétique » et « esthétique ». Cela rappelle la distinction faite en droit interne entre les actes de chirurgie reconstructrice et ceux de chirurgie esthétique.

Expertises médicales — Par ailleurs, la Cour s'est prononcée pour les expertises médicales. Elle a dit que doit être soumise à la TVA l'expertise ayant pour objectif de « remplir une condition légale ou contractuelle prévue dans le processus décisionnel d'autrui²³ » et ne poursuivant donc pas un objectif thérapeutique. En effet, « 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.²⁴ ». Cet arrêt est dans la droite ligne d'un arrêt du 14 septembre 2000 dans lequel la CJUE constate que ne sont pas exonérées les prestations visant « à établir, par des analyses biologiques, l'affinité génétique d'individus ». Elle reconnaît là que « la circonstance que le médecin agissant en qualité d'expert a été commis par une juridiction est sans incidence à cet égard.²⁵ » Le droit français dérogeait à cela, car il acceptait l'exonération d'une expertise menée par un médecin dans le prolongement de son activité de soins à la personne²⁶. À compter du 1er janvier 2014, l'administration a mis un terme à l'exonération de TVA dont bénéficient les médecins pour les expertises médicales effectuées dans le prolongement de l'activité exonérée de soins à la personne²⁷.

Il en va de même pour les actes de recherche médicale. Le Conseil d'État précise que ne bénéficient pas des exemptions prévues par le code général des impôts les « électrocardiogrammes effectués sur des personnes soumises à des tests dans le cadre de la mise au point de nouveaux médicaments et [s'inscrivant] dans le processus industriel d'élaboration de ces produits de santé, afin de donner un avis technique sur le bon déroulement des essais cliniques destinés à évaluer la fiabilité et l'efficacité de ces nouveaux médicaments en vue de leur mise sur le marché, sans associer le praticien à des soins dispensés individuellement à ces personnes²⁸. » Cette solution est au demeurant parfaitement logique puisque les buts de recherche ou d'expertise ne sont pas visés par le code général des impôts et la directive qui ne vise que les soins

²⁰ Rép. min. Cazeneuve, J.O.AN, 29 oct. 2013, p. 11321 à QE Decool et a., J.O.AN, 30 avr. 2013, p. 4635.

²¹ Res. no 2012/35, 10 avr. 2012, BOFP-I, 27 sept. 2012.

²² CE, 8e et 3e ss-sect, Syndicat national de chirurgie plastique reconstructrice et esthétique (SNCPRE), 5 juil. 2013, no 363118, CE, 8e et 3e ss-sect, Société française de médecine morphologique et anti-âge (SOFMMAA), 5 juil. 2013, no 364129, CE, 8e et 3e ss-sect, Syndicat national des dermatologues vénérologues, 5 juil. 2013, no 364147.

²³ CJCE, Margarete Unterpertinger, 20 oct. 2003, aff. C-212/01, §43.

²⁴ Ibid., §43.

²⁵ CJCE, D. c. W., 14 sept. 2000, aff. C-384/98.

²⁶ BOFIP DGI 3 A-1153 no 63, url : <http://archives.bofip.impots.gouv.fr/bofip/A/29038-AIDA.html> (visité le 18/11/2015).

²⁷ TVA Champ d'application et territorialité Opérations exonérées en régime intérieur Professions médicales et paramédicales, url : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1139-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-20150204> (visité le 18/11/2015).

²⁸ CE, 2 avr. 2015, inédit, no 375212.

Acte médical préventif — Enfin la Cour considère que sont exonérés les soins préventifs. Cette position a été confirmée dans l'arrêt *Margarete Unterpertinger*²⁹ qui au §40 tire de l'arrêt *Ambulanter-Pflegedienst Kügler GmbH*³⁰ 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. » Elle poursuit en assurant que « 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) ». L'objectif de réduction des coûts a été rappelé en 2005 dans une espèce qui exclut du bénéfice de l'exonération les prestations qui ne sont pas « de nature à influencer sur le coût des soins de santé [et] dont l'exonération en question permet de les rendre accessibles aux particuliers³¹ ».

La Cour procède ainsi à une étude concrète. Dans l'arrêt *Peter d'Ambrumenil*, cette analyse est très claire : la Cour cherche à savoir quel était le but de l'acte. Elle retient ainsi que « 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 pension³². » Ainsi, « à s'en tenir aux prestations, des actes similaires peuvent intégrer ou sortir du champ de l'exonération selon le but (thérapeutique ou non) dans lequel ils sont accomplis³³. »

Une position de la CJUE encore incertaine — Mais la Cour ne s'est pas prononcée au sujet d'autres interventions non thérapeutiques telles que l'avortement, l'AMP³⁴, etc. Il faut entendre ici comme étant non thérapeutiques les

²⁹ CJCE, *Margarete Unterpertinger*, 20 oct. 2003, aff. C-212/01.

³⁰ CJCE, *Ambulanter-Pflegedienst Kügler GmbH*, 10 sept. 2002, aff. C-141/00 ; RJF, p. 41, cf. §33 et 40.

³¹ CJUE, *État belge c. Nathalie De Fruytier*, 2 juil. 2015, no C-334/14, url : <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62014CJ0334&lang1=fr&type=TXT&ancre=>, §29.

³² CJCE, *Peter d'Ambrumenil*, 20 nov. 2003, no C-307/01, §26.

³³ D. Berlin, *Politique fiscale, Politiques économiques et sociales*, Editions de l'université de Bruxelles, 2012, no 432, p. 274-275.

³⁴ Il faut ici anticiper des difficultés. En effet, l'Organisation Mondiale de la Santé entend l'infertilité comme « a disease of the reproductive system defined by the failure to achieve a clinical pregnancy after 12 months or more of regular unprotected sexual intercourse. » (F. Zegers-Hochschild et al., « International Committee for Monitoring Assisted Reproductive Technology (ICMART) and the World Health Organization (WHO) revised glossary of {ART} terminology, 2009 », *Fertility and Sterility*, 2009, vol. 92, 5, p. 1520-1524, doi : <http://dx.doi.org/10.1016/j.fertnstert.2009.09.009>, url : http://www.who.int/reproductivehealth/publications/infertility/art_terminology.pdf) Il n'y a dans cette définition aucun renvoi à un constat médical. Ainsi, la maladie peut être déclarée sur la simple assertion du patient.

interventions n'étant pas des réponses à des « maladies ou des anomalies de santé » ou destinées à « protéger, [...] maintenir ou [...] rétablir la santé des personnes » selon la formule traditionnelle.

Sa position concernant la chirurgie esthétique est orthodoxe sur ce point. Ce qui ne soigne pas, au sens strict du terme, n'est pas un « soin médical ». Mais va-t-elle maintenir cette position orthodoxe au moment où de plus en plus de ces interventions sont prises en charge et promues par les législations nationales ? Il est possible de penser que, si elle est interrogée, la CJUE abandonne le critère de « thérapeutique » au profit d'une formulation plus large telle que celle de « soin », commune à ses deux appellations, pour admettre des soins d'évidence faits « à la personne » et « médicaux » que sont l'avortement ou l'AMP, bien que ceux-ci ne soient pas, stricto sensu thérapeutiques.

Nous en sommes réduits aux conjectures. Reste à constater que la Cour a une lecture souple de la notion (B.).

B. Souplesse de la conception de la CJUE

Un contenu étendu à la périphérie des soins — La CJUE a une conception souple des notions de « soins médicaux » et de « soins à la personne » de l'article 13 de la directive TVA. Ainsi, admet-elle l'exonération de TVA pour les actes situés à la périphérie des soins et qui lui sont étroitement liés. Elle considère aussi comme indifférent leur lieu de réalisation et, dans une moindre mesure, la personne qui réalise ces actes.

Pour être qualifié « d'étroitement lié » à l'acte de soins et donc, exonéré de TVA, il faut que l'acte soit la condition sine qua non de la bonne réalisation du soin. La Cour retient qu'est étroitement lié aux soins, et participe donc à la thérapeutique, un acte distinct du soin. C'est le cas pour « les petites fournitures qui sont strictement nécessaires au moment de la prestation de soins à la personne³⁵ » et de la transmission d'un prélèvement³⁶. Elle considère aussi qu'est liée au soin la culture de cartilages dans le contexte d'un processus de reconstruction de celui-ci³⁷.

Est cependant considéré comme trop éloigné du soin l'acte de conservation de cellules souches³⁸. Il a été reconnu dans ce cas que le soin est trop hypothétique, que l'on n'est d'une part pas sûr de la possibilité pour les cellules souches de guérir, et d'autre part, la pathologie étant hypothétique, on ne sait pas si la personne aura besoin de ces soins. Il en va de même de la fourniture de services

³⁵ CJCE, Commission c. Royaume-Uni, 23 fév. 1988, no C-353/85, §33.

³⁶ CJCE, Commission c/ France, 11 jan. 2001, aff. C-77/99 ; Dr. Fisc., no 28, comm. 662 ; RJF, p. 41.

³⁷ CJUE, Verigen Transplantation Service International AG, 28 oct. 2010, aff. C-16/09 ; Europe, vol. 1, no 1, p. 22, comm. A.-L. Mosbucker.

³⁸ CJUE, Future Health Technologies Ltd, 1er juin 2010, aff. C-268/08 ; Europe, no 8, p. 286, comm. A. Bouveresse.

téléphoniques et de la location de postes de télévision, à moins que ceux-ci soient strictement nécessaires³⁹.

L'article 13, §1, p. exonère le « transport de malades ou blessés à l'aide de véhicules spécialement aménagés à cet effet effectués par des organismes dûment autorisés. » L'article 13, §1, f. exonère aussi, à certaines conditions⁴⁰, « l'exécution ou la gestion de tâches ou services communs confiés à un organisme commun par des entreprises ou personnes dont l'activité est exonérée ou hors du champ de la taxe⁴¹ ». Enfin, le g. exonère les « prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociale », y compris relatives aux maisons de retraite et peu important la nature juridique de l'organisme, pourvu qu'il soit reconnu par l'État compétent.

Nécessité de compétence de l'auteur de l'acte exonéré — La directive⁴², dispose que ne sont exonérés que les professionnels médicaux et paramédicaux. Néanmoins, la CJUE a interprété cette disposition en autorisant l'exemption de TVA d'autres professionnels à la condition qu'ils démontrent qu'ils ont des qualifications professionnelles propres à assurer à leur prestation un niveau de qualité équivalente à celles fournies par des personnes bénéficiant de l'exonération en droit interne⁴³. Cela trouve son fondement dans l'exigence de neutralité de la loi fiscale, mais nécessite pour les plaideurs d'apporter la preuve de l'équivalente qualité de leurs actes⁴⁴.

Indifférence du lieu de réalisation de soins — Dans l'arrêt *Skatterverket c. PFC Clinic AB*, la Cour considère qu'est indifférent le lieu de réalisation de l'acte. Que

³⁹ CJCE, *Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia*, 1er déc. 2005, aff. C-394 et 395/04, §35.

⁴⁰ Il faut que les prestations soient rendues aux membres, et non aux tiers, qu'elles ne concernent que les activités exonérées, que le remboursement de chaque membre soit exactement proportionnel à sa part dans les dépenses engagées et enfin qu'aucune distorsion de concurrence ne soit constatée. D. Berlin, *Politique fiscale, Politiques économiques et sociales*, Editions de l'université de Bruxelles, 2012, no 435, p. 277

⁴¹ *Ibid.*, no 435, p. 277.

⁴² Plus précisément l'article 13, A, §1 de la sixième directive TVA.

⁴³ La CJCE juge qu'« une réglementation nationale qui exclut la profession de psychothérapeute de la définition des professions paramédicales n'est contraire auxdits objectif et principe que dans la mesure où, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, les traitements psychothérapeutiques seraient, s'ils étaient effectués par des psychiatres, des psychologues ou toute autre profession médicale ou paramédicale, exonérés de la TVA, alors que, dispensés par des psychothérapeutes, ils peuvent être considérés comme étant d'une qualité équivalente compte tenu des qualifications professionnelles de ces derniers. » CJUE, *H. A. Solleveld c/ Staatssecretaris von Financiën*, 27 avr. 2006, C-443/04.

⁴⁴ Cf. sur ce point CAA Marseille, *Magri c. Direction du contrôle fiscal sud-est*, 6 oct. 2015, no 13MA02492. Dans cet arrêt, un ostéopathe a succombé à prouver l'équivalence de qualité de ses actes à ceux d'un praticien autorisé. La matière a été stabilisée par la modification de l'article 261 4. 1^o du code général des impôts qui dispose désormais que « Les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées, par les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe ou de chiropracteur et par les psychologues, psychanalystes et psychothérapeutes titulaires d'un des diplômes requis, à la date de sa délivrance, pour être recruté comme psychologue dans la fonction publique hospitalière ainsi que les travaux d'analyse de biologie médicale et les fournitures de prothèses dentaires par les dentistes et les prothésistes ».

ce soit en hôpital privé ou en hôpital public, voire en ambulatoire⁴⁵. C'est la raison de l'existence de deux notions dans l'article 13 que sont celles des « soins médicaux » — effectués en milieu hospitalier — et des « soins à la personne » — effectués en milieu ambulatoire. Bien sûr, la jurisprudence de la CJUE ne fait aucune distinction selon que l'établissement hospitalier ressort du droit privé ou public⁴⁶. Les États peuvent néanmoins subordonner le bénéfice de l'exonération aux organismes autres que de droit public à une ou plusieurs des conditions suivantes : l'absence de recherche systématique du profit, la gestion principalement bénévole et l'absence d'intérêt dans les résultats de l'exploitation, la pratique de prix homologués par les autorités publiques et l'absence de distorsion de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la TVA⁴⁷.

Une grande partie de la question ressort alors de la détermination de thérapeutique qui est au cœur des notions de « soins médicaux » et de « soins à la personne » de l'article 13 de la directive TVA (II).

II. Lieu de définition du but thérapeutique : le corps médical habilité

Assez traditionnellement, la Cour retient que les personnes habilitées pour définir les notions de « soins médicaux » et « soins à la personne » et donc la thérapeuticité de ces soins sont des « membre du corps médical habilité ». Cette admission renvoie alors au critère de détermination du contenu de la notion de « membre du corps médical habilité » et donc à la vision large qu'à la Cour en cette matière.

Le « membre du corps médical habilité » : autorité de définition de la thérapeutique — Dans son arrêt *Skatterverket c. PFC Clinic AB*⁴⁸ relatif à la chirurgie esthétique, la Cour de justice a jugé que « l'appréciation du point de savoir si cette intervention a un but thérapeutique [...] dès lors [qu'elle] présente un caractère médical, [...] doit se fonder sur des constatations ayant un tel caractère, effectuées par un personnel qualifié à cet effet. Il s'ensuit que [...] des prestations telles que celles en cause au principal soient fournies ou effectuées par un membre du corps médical habilité, ou que le but de telles interventions soit déterminé par un tel professionnel, sont de nature à influencer sur l'appréciation de la question de savoir si des interventions telles que celles en cause au principal relèvent des notions de “soins médicaux” ou de “soins à la personne”, au sens, respectivement, de l'article 13, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA et de l'article 13, paragraphe 1, sous c), de cette directive. »

⁴⁵ CJUE, *Skatterverket c. PFC Clinic AB*, 21 mar. 2013, aff. C-91/12 ; D., p. 912, comm. P. Sargos, §24.

⁴⁶ CJCE, *Ambulanter-Pflegedienst Kügler GmbH*, 10 sept. 2002, aff. C-141/00 ; RJF, p. 41, §41.

⁴⁷ D. Berlin, *Politique fiscale, Politiques économiques et sociales*, Editions de l'université de Bruxelles, 2012, no 429, p. 273.

⁴⁸ CJUE, *Skatterverket c. PFC Clinic AB*, 21 mar. 2013, aff. C-91/12 ; D., p. 912, comm. P. Sargos, §33 à 36.

En somme, la détermination du caractère thérapeutique ou non thérapeutique ne reviendrait pas au patient. Le critère de détermination doit être fondé sur des constatations à caractère médical. On retrouve ici l'idée d'une médecine impartiale, alliée de la neutralité fiscale. Dès lors, la seule personne qualifiée pour trouver le « caractère médical » sera le « membre du corps médical habilité ». Au-delà du caractère illusoire d'une impartialité d'un membre du « corps médical »⁴⁹, il est possible de voir ce mode de définition de la thérapeutique comme un reliquat de paternalisme. En effet, mis à part la connaissance issue de la pratique professionnelle et de la formation, en quoi un professionnel du soin est-il plus légitime pour déterminer ce qui est thérapeutique qu'un inspecteur des impôts, un juge ou le patient lui-même ?

Cette jurisprudence, en apparence simple ne l'est pas totalement parce qu'elle utilise la notion de « membre du corps médical habilité », ce qui renvoie à la complexe jurisprudence de la Cour qui concerne la notion de professionnel médical ou paramédical.

Jurisprudence de la CJUE sur la notion de professionnel médical ou paramédical — La Cour de justice délaisse aux États la définition de la notion de professionnel médical ou paramédical. Cependant, elle opère un contrôle de cette définition pour préserver la neutralité fiscale. Ainsi, la détermination par l'État de professionnel paramédical ou médical n'empêche pas un professionnel autre de bénéficier des mêmes avantages, sous réserve qu'il fasse la preuve de l'équivalence de ses qualités professionnelles.

In fine, la réglementation de l'union européenne renvoie au critère de l'acteur dans la détermination de la thérapeutique, elle-même condition de la validité de l'exonération de la TVA. Le droit fiscal français a ainsi considéré que peuvent bénéficier d'une exonération de TVA les professionnels autorisés à pratiquer les actes médicaux. Elle vise alors les professions réglementées au code de la santé publique auxquelles ajoutent les ostéopathes et chiropracteurs usant légalement de ce titre, les psychologues, psychanalystes et psychothérapeutes titulaires d'un diplôme pouvant leur permettre d'être recrutés dans la fonction publique hospitalière⁵⁰.

⁴⁹ L'expression est au demeurant intéressante car signifiante. Elle renvoie à l'existence d'un corporatisme dans le milieu médical. Or, deux difficultés surviennent. Premièrement, toute corporation, même surveillée par un ordre est composée d'individus qui n'ont pas tous la même opinion et qui parfois se structurent en « courants ». En témoignent les débats entre les praticiens recourant à l'homéopathie de ceux la refusant. Ainsi, point d'uniformité à attendre de la part du « corps médical ». Deuxièmement, l'expression « corps médical » est imprécise. Si l'on se limite à une acception personnelle à l'adjectif « médical », seuls seraient membre du « corps médical » les médecins dont leur titre est le plus proche de l'adjectif médical. Néanmoins, c'est oublier d'une part que les professions médicales incluent les chirurgiens-dentistes et les sages femmes et, d'autre part, que beaucoup d'autres professions non médicales peuvent effectuer des actes médicaux (cf. Cl. Cousin, Vers une redéfinition de l'acte médical, dir. B. Feuillet-Liger, Université de Rennes 1, 22 nov. 2016, url : <https://halshs.archives-ouvertes.fr/tel-01425982> (visité le 10/12/2016), nos 196 et s., p. 101 et s.).

⁵⁰ TVA Champ d'application et territorialité Opérations exonérées en régime intérieur Professions médicales et paramédicales, 4 fév. 2015, url : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1139PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-20150204>, §1.

Ces professionnels sont donc habilités à déterminer ce qui ressort des soins à la personne.

En cas d'hésitation, comme cela a été le cas pour la chirurgie esthétique, le ministère des finances a, dans un rescrit⁵¹, précisé la marge de manœuvre des professionnels. Ceux-ci ne sont donc pas libres de déterminer ce qui est un soin à la personne. Le rescrit précise que seules les prestations à finalité thérapeutique « entendues comme celles menées dans le but de prévenir, de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou anomalies de santé » peuvent bénéficier de l'exonération de TVA. Dès lors, et afin de fixer un critère indiscutable, le ministère vient préciser que ces actes sont « ceux pris en charge totalement ou partiellement par l'Assurance maladie », ce qui lui permet de limiter l'exonération aux actes de chirurgie réparatrice et à certains actes de chirurgie esthétique.

Par ce rescrit renvoyant la définition de ce qui est thérapeutique à l'assurance maladie, le ministère vient limiter le pouvoir des praticiens dans la détermination de ce qui est thérapeutique. Cela vient aussi confirmer l'importance de l'assurance maladie dans la définition de la thérapeutique. Ce mode de détermination a pour avantage de clore le débat par la mise en place d'un critère simple et clair. Cependant, nous pouvons nous interroger sur son caractère fondé. En effet, supposer que l'assurance maladie ne finance que les actes thérapeutiques est un raccourci à deux titres.

D'une part, parce que dans les cas litigieux, l'assurance maladie fait référence à la thérapeutique pour exclure des actes du financement. Ainsi, il est précisé sous la cotation de l'acte de « destruction d'une lésion d'une paupière avec laser »⁵², qui fait partie des « actes thérapeutiques sur les sourcils et les paupières »⁵³ que « les actes à visée esthétique ne peuvent pas être facturés »⁵⁴. Ainsi, dire qu'est exempté l'acte remboursé par la sécurité sociale alors que celle-ci conditionne justement le remboursement au caractère thérapeutique, revient à tourner en rond puisque, de toute façon, il faut à un moment ou à un autre que l'on statue sur la thérapeutique.⁵⁵

⁵¹ RES no 2012/25 (TCA) du 10 avril 2012 : conditions d'éligibilité des actes de médecine et de chirurgie esthétique à l'exonération de TVA prévue par le 1o du 4 de l'article 261 du CGI. Cité au §40 du document récapitulatif TVA Champ d'application et territorialité Opérations exonérées en régime intérieur Professions médicales et paramédicales, 4 fév. 2015, url : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1139-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-20150204>. Un refus d'abrogation a fait l'objet d'une demande d'annulation pour excès de pouvoir. Cette demande, ainsi que celle de renvoyer au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité portant sur l'article 261 du code général des impôts, ont été rejetées par le Conseil d'Etat. CE, 3 nov. 2014, inédit, no 382619.

⁵² CCAM, acte BANP003, chapitre 02.02.02.

⁵³ Chapitre 02.02. Nous soulignons.

⁵⁴ On trouve un très grand nombre d'occurrences du terme thérapeutique au sein de la CCAM.

⁵⁵ Sur cette question, un parlementaire « souhaite savoir si ce critère [la thérapeutique], introduit par la doctrine de l'administration, et liant l'assujettissement à la TVA d'un acte à son absence de remboursement par l'assurance maladie, vaut pour l'ensemble des spécialités médicales, comme, l'ophtalmologie, mais aussi l'otorhinolaryngologie, la chirurgie cardiaque, la psychiatrie, la médecine générale, l'urologie, la stomatologie ou la chirurgie dentaire, la kinésithérapie et la

D'autre part, il faut douter du bien fondé d'un tel renvoi au droit social. Ce dernier n'a pas les mêmes buts que le droit fiscal et il est étonnant qu'une notion de droit fiscal puisse être déterminé par renvoi au droit social. Gageons que cette alliance n'est que de circonstance.

Épilogue — Le standard de la thérapeutique, parfois délaissé, revêt une importance majeure. On le savait central en matière de droit pénal médical⁵⁶, on le sait maintenant important en matière de droit de la fiscalité indirecte des activités médicales tout comme l'on a pressenti son importance en droit de la sécurité sociale. Le débat sur sa définition se poursuit donc⁵⁷.

psychothérapie, qui ont toutes dans leurs pratiques, des actes non pris en charges, lesquels seraient donc taxables. » A. de Montgolfier, Portée de la doctrine de l'administration fiscale en matière d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée d'actes médicaux : Question écrite no 18608 de M. Albéric de Montgolfier, 29 oct. 2015, url : <http://www.senat.fr/questions/base/2015/qSEQ151018608.html> (visité le 26/11/2015). Il y a tout lieu de penser que là où l'administration fiscale ne distingue pas, il n'y a pas lieu de distinguer et de répondre positivement à sa question.

⁵⁶ En effet, le standard de la thérapeutique est au cœur de l'autorisation de la loi qui permet l'exercice de la médecine. Cf. Cl. Cousin, Vers une redéfinition de l'acte médical, dir. B. Feuillet-Liger, Université de Rennes 1, 22 nov. 2016, url : <https://halshs.archives-ouvertes.fr/tel-01425982> (visité le 10/12/2016), p. 283 et s.

⁵⁷ Pour une proposition de définition, cf. Cl. Cousin, Vers une redéfinition de l'acte médical, dir. B. Feuillet-Liger, Université de Rennes 1, 22 nov. 2016, url : <https://halshs.archives-ouvertes.fr/tel-01425982> (visité le 10/12/2016), p. 288 et s. B. Moron-Puech, « Le droit des personnes intersexuées Chantiers à venir 2e partie », Revue des droits de l'homme, 2017, url : <https://revdh.revues.org/2815>.