

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50-27/05/2013

Date de publication : 27/05/2013

Date de fin de publication : 20/11/2013

TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Autres activités libérales

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Champ d'application et territorialité

Titre 1 : Opérations imposables

Chapitre 1 : Opérations imposables en raison de leur nature

Section 6 : Application des principes aux activités libérales

Sous-section 5 : Autres activités libérales

Sommaire :

I. Travaux d'études et de recherches

A. Prestations des architectes, des ingénieurs-conseils et autres prestataires d'ingénierie et d'architecture

B. Opérations réalisées par les auteurs de logiciels

C. Autres travaux d'études et de recherches

II. Activités de conseil et d'assistance

A. Conseils en brevets d'invention

B. Conseils en informatique

C. Conseils en publicité

D. Conseils financiers

E. Centres de gestion agréés et associations agréées de membres des professions libérales

III. Travaux d'expertise

A. Experts-comptables

B. Géomètres-experts

C. Experts en ventes publiques

D. Experts en assurance

E. Expertises judiciaires

F. Expertises médicales

IV. Enquêtes d'utilité publique

V. Travaux d'analyse

VI. Soins dispensés aux animaux par les vétérinaires

A. Principes généraux

B. Opérations de prophylaxie collective dirigées par l'État et de police sanitaire

VII. Traducteurs et interprètes de langues étrangères

VIII. Guides et accompagnateurs

A. A- Les professionnels facturent séparément les prestations d'enseignement

B. B- Les professionnels ne facturent pas séparément leurs prestations

IX. Sportifs

A. Opérations imposables

B. Opérations situées hors du champ d'application de la TVA

C. Opérations exonérées

X. Dresseurs d'animaux

XI. Professions médicales et paramédicales

A. Professions non réglementées par le code de la santé publique

B. Prestations effectuées par les praticiens de la psychothérapie

C. Soins dispensés par les masseurs-kinésithérapeutes

D. Ventes de spécialités pharmaceutiques ou d'autres produits réalisés par les médecins pharmaciens

E. Médecins-conseil

XII. Centres techniques industriels

A. Activités situées en dehors du champ d'application de la TVA

B. Activités économiques situées dans le champ d'application de la TVA

XIII. Opérations de contrôle laitier

XIV. Société civile de moyens

XV. Associations inter-entreprises de médecine du travail

A. Organisation et fonctionnement des services inter-entreprises de médecine du travail

1. Établissements concernés

2. Nature des activités exercées

a. Missions légales des services de médecine du travail - action sur le milieu de travail

1° Examens médicaux

2° Autres activités

b. Modalités de financement

3. Prestations taxables

a. Services rendus aux employeurs

1° Prestations réalisées par les associations avec leurs propres moyens

2° Prestations réalisées par des spécialistes extérieurs à l'organisme

b. Autres activités

I. Travaux d'études et de recherches

A. Prestations des architectes, des ingénieurs-conseils et autres prestataires d'ingénierie et d'architecture

1

Les opérations effectuées par les divers prestataires d'ingénierie et d'architecture (architectes, métreurs, ingénieurs-conseils, bureaux d'études du bâtiment ou des travaux publics, etc.) sont imposables à la TVA quelles que soient :

- leur nature (études matérialisées par des plans, maquettes ou devis ; contrôle de l'exécution des travaux ; conseil et assistance ; actes d'entremise relevant de la gestion d'affaires ; travaux d'entreprise) ;

- les modalités de leur exécution (importance du matériel ou du personnel employé, forme juridique de l'entreprise) ;

- la qualité de leurs clients : c'est ainsi que l'imposition s'applique aux marchés publics d'ingénierie et d'architecture passés avec l'État ou avec des collectivités locales.

B. Opérations réalisées par les auteurs de logiciels

10

Les opérations réalisées par les auteurs de logiciels, quelle que soit la qualité de ceux-ci (particuliers ou personnes morales) sont soumises à la TVA.

Il est précisé, à toutes fins utiles, que selon l'[article L. 113-9 du code de la propriété intellectuelle \(C. prop. intell.\)](#), sauf stipulations contraires, le logiciel créé par un ou plusieurs employés dans l'exercice de leurs fonctions appartient à l'employeur auquel sont dévolus tous les droits reconnus aux auteurs ; ces dispositions sont également applicables aux agents de l'État, des collectivités publiques et des établissements publics à caractère administratif.

C. Autres travaux d'études et de recherches

20

Quel que soit leur objet, les travaux d'études sont imposables à la TVA. Tel est le cas, notamment, pour des travaux d'études de caractère technique, industriel, économique, financier, démographique, sociologique, et de ceux qui concernent l'informatique, l'organisation, la publicité et l'urbanisme. Il en est ainsi, même si ces travaux sont effectués par des organismes sans but lucratif, par des établissements publics ou des services de l'État, ou par des collectivités locales, ou sont financés au moyen de fonds publics.

Sont notamment soumises à la TVA les opérations réalisées par les généalogistes.

Le Conseil d'État a jugé, par un [arrêt du 26 octobre 1983 \(req. n° 38287\)](#) que les travaux d'études et de recherches se rapportant à la construction et à l'expérimentation d'un prototype constituent une prestation de services imposable à la TVA.

II. Activités de conseil et d'assistance

30

Les activités de conseil et d'assistance sont imposables à la TVA. Sont notamment passibles de la taxe, les prestations effectuées par les assujettis ci-après :

A. Conseils en brevets d'invention

40

L'activité des conseils en brevets d'invention consiste à effectuer, pour le compte de l'inventeur ou de ses ayants droit, toutes prestations nécessaires en vue de l'acquisition, de la conservation et de la défense des brevets d'invention, des licences d'exploitation de brevets, de marques de fabrique ou autres droits similaires. Ces conseils en brevets sont imposables à la TVA sur le montant des honoraires qu'ils perçoivent au titre de cette activité.

B. Conseils en informatique

50

Les conseils en informatique effectuent des travaux d'études et de recherche en vue de conseiller et d'orienter leurs clients dans le choix d'une solution ou d'une réalisation d'informatique. Ils sont imposables à la TVA sur les honoraires qu'ils perçoivent au titre de leur activité d'étude et de conseil,

ainsi que sur le produit de vente de logiciels ou de mise à disposition d'ordinateurs ou de personnel spécialisé.

C. Conseils en publicité

60

Les conseils en publicité, dont l'activité consiste à guider les annonceurs dans la conception de leur publicité sont imposables à la TVA sur la totalité des honoraires qu'ils perçoivent au titre de cette activité.

D. Conseils financiers

70

Les conseils financiers qui procèdent à des études en matière financière et assistent leurs clients dans la gestion de leur patrimoine doivent acquitter la TVA sur les honoraires qu'ils perçoivent.

E. Centres de gestion agréés et associations agréées de membres des professions libérales

80

En vertu des dispositions du I de l'[article 256 du code général des impôts \(CGI\)](#) et de l'[article 256 A du CGI](#), les centres de gestion agréés et les associations agréées de membres des professions libérales sont assujettis à la TVA au titre des opérations de conseil en gestion (en matière comptable, juridique ou fiscale notamment) qu'ils effectuent pour le compte de leurs adhérents moyennant le versement d'une cotisation.

Dans un [arrêt du 30 septembre 1981 \(req. n°17371\)](#), le Conseil d'État a d'une part, notamment, confirmé la doctrine administrative qui refusait aux associations de gestion agréées le bénéfice de l'exonération de la TVA prévue par le a du 1° du 7 de l'article 261 du CGI et, d'autre part, écarté ces organismes du bénéfice des dispositions du 9° du 4 de l'article 261 du CGI.

Le Conseil d'État a considéré que les associations de gestion agréées procurent à chacun de leurs membres une aide directe et personnelle et qu'elles ne peuvent donc pas être exonérées à ce titre.

90

Il a été cependant admis que les cotisations versées soient considérées, pour partie, comme un droit d'entrée non imposable à la TVA, à condition que le montant de ce dernier soit arrêté par délibération expresse de l'organisme, qu'il fasse l'objet d'une comptabilisation distincte et qu'il n'excède pas 76,22 € et la moitié des appels de fonds par an et par adhérent. Cette exonération s'applique pendant les trois premières années d'existence de chaque association de gestion agréée.

100

Les actions de caractère collectif destinées à la formation ou à l'information des adhérents peuvent être exonérées en application du 9° du 4 de l'[article 261 du CGI](#) ou du a du 1° du 7 de l'article 261 du CGI.

110

Doivent, en revanche, être taxées, les activités qui tendent à rendre un service personnel aux adhérents. Sans que cette énumération revête un caractère limitatif, sont donc soumis à la TVA les services suivants :

- réponse aux demandes de renseignements ;
- examen de cohérence et vraisemblance des documents fournis ;
- établissement des déclarations fiscales ;
- tenue des documents comptables ;
- assistance en cas de contrôle fiscal ;
- élaboration du dossier de gestion ;
- fourniture de livres comptables.

III. Travaux d'expertise

A. Experts-comptables

120

Les experts comptables inscrits au tableau de l'ordre ainsi que les personnes qui exercent, en fait, la même activité, sont imposables non seulement pour les opérations de nature commerciale (actes d'entremise relevant de la gestion d'affaires) qu'ils effectuent, mais également pour leurs travaux d'ordre comptable (tenue de comptabilité, travaux d'interprétation des écritures comptables). Il en est ainsi quelle que soit la forme - individuelle ou sociale - sous laquelle est exercée cette activité.

Le régime applicable aux experts-comptables qui remplissent les fonctions de commissaires aux comptes est exposé au [BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10](#) au V § 200.

B. Géomètres-experts

130

Les géomètres-experts sont imposables sur la totalité des prestations de caractère technique qu'ils effectuent dans le cadre de leur profession telle qu'elle est réglementée par la [loi n° 46-942 du 7 mai 1946 modifiée, instituant l'ordre des géomètres experts](#).

Il s'agit notamment :

- des opérations topographiques : lever et établissement de plans à toutes échelles, nivellement, implantations, bornage amiable, etc ;
- des recherches foncières de caractère technique (établissement des plans et documents destinés à être joints aux actes translatifs de propriété, délimitation des biens fonciers, consultation des documents cadastraux, recherche de l'identité des propriétaires et des servitudes pesant sur les biens fonciers) ;
- des études techniques relatives à l'évaluation, au partage, à la mutation ou à la gestion de biens fonciers et des études techniques de plan d'aménagement ou portant sur des opérations de lotissement et de remembrement rural ou urbain, etc ;
- des expertises qui leur sont demandées par les tribunaux pour l'examen des litiges qui leur sont soumis.

C. Experts en ventes publiques

140

Quelle que soit leur spécialité, les experts en ventes publiques doivent acquitter la TVA au titre des honoraires qu'ils perçoivent à cette occasion.

D. Experts en assurance

150

Les expertises, ayant trait à l'évaluation des indemnités d'assurance, sont imposables à la TVA.

Toutefois, peuvent être exonérées, sous certaines conditions :

- les expertises ayant trait à l'évaluation des indemnités d'assurances se rapportant à certains navires ou aéronefs ainsi qu'à leur cargaison ([BOI-TVA-CHAMP-30-30-30-10 au III-C-3 § 540](#) et [BOI-TVA-CHAMP-30-30-30-20 au IV § 150](#)) ;
- les expertises afférentes à l'évaluation des dommages subis par les marchandises en vue de fixer les indemnités d'assurance ([BOI-TVA-CHAMP-30-30-20-10 au I-G-1 § 110](#)).

E. Expertises judiciaires

160

Les expertises réalisées, par des experts nommément désignés pour accomplir leur mission, par un organe juridictionnel, sont imposables à la TVA.

170

Toutefois, les expertises judiciaires qui s'inscrivent dans le prolongement d'activités exonérées ne sont pas taxables.

180

En outre, les expertises demandées par une juridiction à des fonctionnaires ou à des agents des collectivités locales désignés à raison de leurs fonctions sont placées hors du champ d'application de la TVA ([art. 256 A du CGI](#)).

Mais quelle que soit leur ancienne activité (fonctionnaire, salarié, praticien libéral, industriel, commerçant, artisan) les retraités qui effectuent des expertises à la demande des tribunaux sont redevables de la TVA sur les honoraires afférents aux expertises qui leur ont été confiées par des décisions juridictionnelles prises à partir de la date de leur départ à la retraite ([RM Sapin n° 30393, JO AN 20 juin 1983](#)).

F. Expertises médicales

190

Les expertises médicales doivent être soumises à la TVA dans les conditions de droit commun qu'elles soient réalisées dans le cadre d'une instance ou dans celui d'un contrat d'assurance sous réserve toutefois des précisions visées au [BOI-CHAMP-30-10-20-10 au I-B-3 § 80](#).

IV. Enquêtes d'utilité publique

200

Les commissaires enquêteurs et, éventuellement, les membres des commissions d'enquêtes doivent soumettre à la TVA les enquêtes et les études qu'ils réalisent dans le cadre :

- soit des enquêtes d'utilité publique préalables aux procédures d'expropriation en application de l'[article **R.11-4 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique](#) ou de l'article R.11-14-3 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique ;

- soit des enquêtes publiques prévues sur les installations classées en application de l'[article R. 512-14 du code de l'environnement \(C. env.\)](#).

V. Travaux d'analyse

210

Tous les travaux d'analyse (notamment dans les domaines chimiques ou industriels) ainsi que les travaux de sondage ou de reconnaissance des sols relèvent du champ d'application de la TVA quelles que soient leurs modalités d'exécution ou la forme juridique des organismes qui les réalisent. Cependant les travaux d'analyse de biologie médicale sont expressément exonérés de la TVA par le 1° du 4 de l'[article 261 du CGI \(BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10 au V § 260 et suivants\)](#).

220

Les analyses d'eau ou de produits alimentaires ne sont pas comprises dans la définition des analyses de biologie médicale. En conséquence les travaux en cause sont imposables à la TVA même lorsqu'ils sont assurés par des laboratoires qui effectuent des analyses de biologie médicale conformément aux dispositions du code de la santé publique.

VI. Soins dispensés aux animaux par les vétérinaires

A. Principes généraux

230

Les vétérinaires doivent soumettre à la TVA dans les conditions de droit commun :

- les prestations de soins qui concourent au diagnostic, à la prévention ou au traitement des maladies des animaux ;

- la fourniture de médicaments, qu'elle soit effectuée ou non dans le prolongement direct d'un acte médical ou chirurgical et qu'elle dépasse ou non les nécessités de la posologie ;

- la vente de produits qui ne constituent pas de véritables médicaments (produits diététiques pour animaux, aliments supplémentés et autres produits destinés à la nourriture des animaux) ;

- le toilettage des animaux ;

- la prise en pension d'animaux sans qu'il y ait lieu dorénavant de tenir compte du fait qu'elle intervienne ou non à l'occasion d'un traitement médical ou chirurgical ;

- les opérations de prophylaxie collective dirigées par l'État et les interventions de police sanitaire.

240

Les opérations de tatouage d'un chien et de vente de la carte d'identification remise au propriétaire de l'animal sont également soumises à la TVA qu'elles soient effectuées par un titulaire du diplôme de docteur vétérinaire ou par une personne agréée à cet effet par le ministère de l'agriculture.

250

En revanche, les prestations d'enseignement effectuées par les vétérinaires dans le cadre des établissements scolaires ou universitaires, en contrepartie desquelles ils perçoivent des rémunérations soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires sont placées en dehors du champ d'application de la TVA.

Par ailleurs, les prestations d'enseignement universitaire ou professionnel rémunérées directement par les élèves sont exonérées en vertu des dispositions du b du 4° du 4 de l'article 261 du CGI (BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50 au III § 360).

260

En outre, il est précisé que les expertises en assurances ou judiciaires réalisées par les vétérinaires sont imposables.

B. Opérations de prophylaxie collective dirigées par l'État et de police sanitaire

270

L'article L. 221-11 du code rural et de la pêche maritime prévoit que les rémunérations perçues par les vétérinaires investis d'un mandat sanitaire sont assimilées, pour l'application du CGI et du code de la sécurité sociale, à des revenus tirés de l'exercice d'une profession libérale lorsqu'elles sont la contrepartie des actes accomplis :

- dans le cadre des opérations de prophylaxie collective des maladies des animaux dirigées par l'État ;
- dans le cadre des opérations de police sanitaire.

En conséquence, ces opérations, réputées par la loi exercées dans le cadre d'une activité libérale indépendante entrent dans le champ d'application de la TVA en application des dispositions du I de l'article 256 du CGI et de l'article 256 A du CGI. Elles ne sont par ailleurs susceptibles de bénéficier d'aucune exonération. Elles doivent donc être soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.

VII. Traducteurs et interprètes de langues étrangères

280

Les opérations de traduction écrite ou orale d'œuvres de l'esprit, de textes de toute nature (documents juridiques ou commerciaux, etc.) du français en langues étrangères (ou réciproquement) ou de langues étrangères entre elles sont soumises à la TVA.

290

Remarque : Les traductions d'œuvres de l'esprit (écrits littéraires, conférences, etc.) sont elles-mêmes des œuvres de l'esprit. En conséquence, les traducteurs bénéficient notamment de la franchise en base des auteurs des œuvres de l'esprit prévue à l'article 293 B du CGI (BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30).

VIII. Guides et accompagnateurs

300

Par guides et accompagnateurs, il convient d'entendre toute personne guidant ou accompagnant d'autres personnes ou groupes de personnes à l'occasion de leurs déplacements privés ou professionnels.

Cette catégorie regroupe notamment :

- les guides interprètes mentionnés à l'[article R. 221-1 du code du tourisme](#) et les accompagnateurs. Seules les opérations des guides interprètes et accompagnateurs non salariés doivent être soumises à la TVA.

- les guides et accompagnateurs de montagne.

Sont notamment concernés les accompagnateurs en moyenne montagne, les moniteurs d'escalade, les aspirants-guides et les guides de haute montagne.

310

La réglementation applicable à ces professionnels définit leur rôle essentiellement comme un rôle d'enseignement. En conséquence, les prestations qu'ils fournissent bénéficient de l'exonération prévue au b du 4° du 4 de l'[article 261 du CGI](#) lorsqu'ils sont rémunérés directement par leurs élèves ([BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50](#) au III § 360). Cette exonération concerne exclusivement les prestations d'enseignement des sports de montagne.

Les guides et accompagnateurs de montagne peuvent proposer à leurs clients d'autres prestations, telles que la fourniture de logement ou la restauration. Le régime de TVA applicable à ces différentes opérations diffère suivant que les guides et accompagnateurs facturent séparément ou non les prestations d'enseignement et les autres prestations.

320

A. A- Les professionnels facturent séparément les prestations d'enseignement

L'activité d'enseignement bénéficie de l'exonération prévue au b du 4° du 4 de l'[article 261 du CGI](#).

S'agissant des autres prestations, les situations suivantes doivent être envisagées :

- le guide ou accompagnateur réclame au client le remboursement exact des dépenses engagées sur son ordre et pour son compte. Ces sommes sont alors exclues de la base d'imposition lorsque les conditions d'application du 2° du II de l'[article 267 du CGI](#) sont remplies.

- le guide ou accompagnateur inclut une rémunération dans le prix demandé au client.

Le professionnel est alors un intermédiaire qui peut agir soit en son nom propre, soit au nom d'autrui (sur la distinction des intermédiaires se reporter au [BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-40](#)).

330

B. B- Les professionnels ne facturent pas séparément leurs prestations

Ils fournissent alors aux clients une prestation composite (enseignement - restauration - hébergement, etc.) moyennant le paiement d'un prix forfaitaire et global. Dans cette situation, le professionnel doit soumettre à la TVA l'intégralité de sa rémunération.

IX. Sportifs

A. Opérations imposables

340

Sont notamment imposables les prestations publicitaires rendues par les sportifs en dehors d'un contrat de travail conclu avec un club sportif ou une entreprise commerciale. Ces prestations peuvent prendre

- la participation à des campagnes publicitaires ;

- la concession du droit d'utiliser le nom et l'image du sportif sauf si cette opération n'est pas détachable du contrat de travail.

B. Opérations situées hors du champ d'application de la TVA

350

Les rémunérations perçues par les sportifs dans le cadre d'un rapport juridique impliquant un lien de subordination ainsi que les sommes qui n'ont pas de lien direct avec la fourniture d'une prestation de services sont hors du champ d'application de la TVA.

Ainsi, ne sont notamment pas imposables les sommes perçues dans le cadre d'un contrat de travail, les cachets, prix ou primes perçus à l'occasion de compétitions ou épreuves sportives, les sommes perçues au titre de l'aide personnalisée allouée par le Comité national olympique et sportif français aux athlètes de haut niveau.

C. Opérations exonérées

360

Les sportifs sont susceptibles de bénéficier, pour les cours ou leçons qu'ils dispensent, relevant de l'enseignement sportif, de l'exonération de TVA prévue par le b du 4° du 4 de l'article 261 du CGI lorsqu'ils sont rémunérés directement par leurs élèves (BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50 au III § 360).

X. Dresseurs d'animaux

370

Les opérations des dompteurs et dresseurs d'animaux, des personnes qui enseignent à des animaux des comportements déterminés ou certaines connaissances pour le compte d'artistes du spectacle ou de simples particuliers, ainsi que celles des entraîneurs de chevaux de course, sont soumises à la TVA (BOI-TVA-SECT-80-10-30-10 et BOI-TVA-SECT-80-10-30-20).

XI. Professions médicales et paramédicales

A. Professions non réglementées par le code de la santé publique

380

Les personnes qui dispensent des soins ou rendent des services en dehors du cadre de l'exercice légal et réglementaire des activités médicales et paramédicales, tel qu'il est défini par le code de la santé publique ou les textes pris pour son application, ne peuvent se prévaloir de l'exonération accordée par le 1° du 4 de l'article 261 du CGI. Ces personnes doivent donc acquitter la TVA dans les conditions de droit commun.

Tel est le cas notamment pour les « magnétiseurs » (CE, 20 février 1985, req n° 42956), les mages, les guérisseurs, les rebouteux, les marabouts et les voyants parapsychologues (RM Ducoloné n°s 58956 et n°72757, JO AN du 26 août 1985).

Il en est de même lorsqu'ils ne sont pas titulaires du diplôme d'État de docteur en médecine :

- **des étioopathes** (RM Lefranc n° 45629, JO débats AN du 18 juin 1984) ;

- **des naturothérapeutes** (RM Briand n° 2183, JO AN du 8 février 1982) ;

- **des acupuncteurs**: *La circonstance que des soins d'acupuncture soient dispensés par un auxiliaire médical en sa qualité d'infirmier, profession réglementée par les articles L. 4311-1 et suivants du code de la santé publique (CSP), ne suffit pas à exonérer de TVA les actes accomplis à ce titre, dès lors que les soins ne sont pas donnés sur prescription médicale et ne peuvent être administrés par un infirmier en application du rôle propre qui lui est dévolu (CE, arrêt du 10 juin 1983, n°42367).*

La définition des professions paramédicales retenue par le Conseil d'État dans cet arrêt précité du 10 juin 1983, n°42367, confirmée par l'ensemble des décisions précitées, doit être considérée comme ayant une portée générale.

En application de ce principe, les professions suivantes dont la liste n'est pas limitative, ne peuvent bénéficier de l'exonération du 1° du 4 de l'article 261 du CGI : iridologue, thanatologue, sophrologue, etc.

390

Par ailleurs, sont imposables à la TVA, les prestations rendues par les conseillers conjugaux.

L'activité de conseiller conjugal, exercée à titre indépendant, est soumise à la TVA, sauf si elle s'inscrit dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales énumérées au code de la santé publique ou de la profession de psychologue exercée en vertu d'un diplôme de l'enseignement supérieur orienté vers la psychopathologie ou à la mise en œuvre d'un traitement.

B. Prestations effectuées par les praticiens de la psychothérapie

400

Le 1° du 4 de l'article 261 du CGI exonère les soins dispensés 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. L'exonération est subordonnée à deux conditions : l'une tenant à la détention de certains diplômes, l'autre tenant à la nature des prestations réalisées (BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10 au I-B-5 § 100). Les soins qui ne répondent pas à cette double condition sont donc imposables.

Il est précisé que seuls les soins dispensés aux personnes, c'est-à-dire les actes liés à l'établissement d'un diagnostic et à la mise en œuvre d'un traitement de troubles psychologiques, bénéficient de l'exonération de TVA.

410

En revanche, à titre d'exemple, les psychologues ne sont pas exonérés de TVA pour les prestations rendues aux entreprises pour les besoins du recrutement de leur personnel.

C. Soins dispensés par les masseurs-kinésithérapeutes

420

Le 1° du 4 de l'article 261 du CGI exonère de la TVA les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales. Cette exonération s'applique aux masseurs-kinésithérapeutes lorsque les soins qu'ils dispensent s'inscrivent dans le cadre de l'exercice de leur profession réglementée.

Les [articles L. 4321-1 et suivants du CSP](#) prévoient que l'exercice de la profession de masseur-kinésithérapeute est réservé aux titulaires du diplôme d'État de masseur-kinésithérapeute, et comporte la pratique du massage et de la gymnastique médicale.

Les notions de massage et de gymnastique médicale sont précisées aux [articles R. 4321-1 et suivants du CSP](#).

Il en résulte que seuls les soins prescrits conformément aux dispositions des articles précités et les massages, prescrits ou non prescrits tels que définis par ce même texte, bénéficient de l'exonération de TVA prévue au 1° du 4 de l'article 261 du CGI.

À cet égard, il est précisé que la prescription n'est pas en tant que telle une condition pour l'application de l'exonération mais l'existence d'une ordonnance médicale est de nature à établir que les actes sont bien effectués dans un but thérapeutique ou préventif afin d'éviter la survenance ou l'aggravation d'une affection ([RM Carayon n° 96795, JO AN du 22 février 2011](#)).

430

Les actes de gymnastique qui n'ont pas de but thérapeutique ne peuvent pas bénéficier de l'exonération fixée par le 1° du 4 de l'[article 261 du CGI](#).

Cette activité peut toutefois être exonérée de TVA en application des dispositions du 4° du 4 de l'article 261 du CGI relatives aux cours ou leçons particulières lorsque les conditions posées par ce texte sont remplies ([BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50 au III § 360](#)).

440

Par ailleurs, les personnes titulaires d'un diplôme de masseur-kinésithérapeute ne peuvent pas se prévaloir de l'exonération pour les activités suivantes, (liste non limitative) qui ne relèvent pas de la profession réglementée de masseur-kinésithérapeute :

- **acupuncture** : [Conseil d'État, arrêt du 4 décembre 1989, n° 89214, 7ème et 8ème s-s](#) ;

- **étiopathie** : [Conseil d'État, arrêt du 28 avril 1993, n° 119665, 8ème et 9ème s-s](#) ;

- **thérapie manuelle** : selon le ministère de tutelle, les actes de thérapie manuelle ne font pas partie des actes réglementés de la profession de masseur-kinésithérapeute.

450

Les masseurs-kinésithérapeutes qui réalisent des actes imposables énumérés ci-dessus peuvent bénéficier dans les conditions de droit commun de la franchise en base prévue à l'[article 293 B du CGI](#). Le chiffre d'affaires limite s'apprécie compte non tenu des opérations exonérées.

D. Ventes de spécialités pharmaceutiques ou d'autres produits réalisés par les médecins propharmaciens

460

L'[article L. 4211-3 du CSP](#) prévoit que certains médecins, qualifiés de « propharmaciens », peuvent être autorisés par le directeur général de l'agence régionale de santé à fournir dans les localités dépourvues de pharmacie des médicaments aux malades auxquels ils dispensent leurs soins, sans tenir officine et sans vendre à tout venant. Or, l'article 132, paragraphe 1, point c) de la [directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée](#), dont les dispositions ont été reprises au 1° du 4 de l'[article 261 du CGI](#) ne permet d'exonérer de TVA que les soins dispensés aux

personnes par les membres des professions médicales ou paramédicales.

470

Ces praticiens doivent donc acquitter la TVA sur leurs recettes provenant d'opérations qui ne constituent pas des soins dispensés aux patients. En conséquence, les médecins propharmaciens doivent soumettre à la TVA les ventes de médicaments ou d'autres produits, réalisées au profit de tous bénéficiaires, y compris les personnes auxquelles ils dispensent leurs soins.

Il résulte de cette disposition que les médecins propharmaciens doivent soumettre ces ventes à la TVA, lors de la livraison des produits médicamenteux ou autres aux clients. Compte tenu des difficultés pratiques qui résulteraient des modes différents de comptabilisation des produits en matière de TVA et d'impôt sur le revenu, il est admis, dans un souci de simplification, que les ventes de médicaments prescrits sur ordonnance du médecin propharmacien revendeur ne soient soumises à la TVA qu'au moment de l'encaissement des acomptes ou du prix correspondant.

480

Par contre, les ventes de produits divers, tels que les cosmétiques, ainsi que les cessions de médicaments effectuées en exécution des ordonnances d'autres médecins demeurent imposées à la TVA au moment de la livraison de ces biens.

Bien entendu, les médecins propharmaciens bénéficient de l'exonération prévue au 1° du 4 de l'[article 261 du CGI](#) pour leurs honoraires se rapportant aux prestations de soins dispensés à leurs malades ([BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10](#) au [I-B-1 § 60](#)).

E. Médecins-conseil

490

Les médecins qui agissent en qualité de conseils de laboratoires de fabrication de produits pharmaceutiques ou de toutes autres entreprises sont redevables de la TVA sur les honoraires perçus à raison de leur activité de conseil.

XII. Centres techniques industriels

500

Les centres techniques industriels (CTI) sont des établissements d'utilité publique dont les statuts et les missions sont définis aux [articles L. 342-1 et suivants du code de la recherche](#). Ils ont pour objet de promouvoir le progrès des techniques et de participer à l'amélioration du rendement et de la garantie de la qualité dans l'industrie. Ils assurent la diffusion des connaissances dans ces domaines.

Dans le cadre des missions qui leur sont dévolues par la loi, les CTI exercent concomitamment deux types d'activités.

A. Activités situées en dehors du champ d'application de la TVA

510

Il s'agit des activités d'intérêt général qui, comme telles, sont financées par des ressources publiques (taxes affectées ou dotations budgétaires) et ne peuvent être regardées comme une activité économique assujettie à la TVA au sens des dispositions de l'[article 256 A du CGI](#).

Sont concernées les activités suivantes réalisées par les CTI :

- les activités de normalisation. Il s'agit d'activités d'intérêt général qui ne sont pas susceptibles de générer des recettes commerciales et partant, demeurent situées en dehors du champ de la TVA ;
- les activités consistant en la réalisation d'actions collectives de promotion (actions d'appui aux entreprises sur le territoire national et à l'international ; soutien à la présence dans des salons, etc.).

Les sommes perçues par les CTI pour financer de telles activités qui profitent de manière diffuse à l'ensemble des opérateurs des secteurs industriels concernés ne constituent pas la contrepartie de livraisons de biens ou de prestations de services individualisées. Elles ne constituent pas davantage le complément de prix de telles opérations. En conséquence, ces flux financiers n'ont pas à être soumis à la TVA.

En effet, la Cour de justice des Communautés européennes dans l'arrêt rendu le 8 mars 1988 dans l'affaire 102/86 "Apple and Pear Development Council contre Commissioners of Customs and Excise" ne reconnaît pas la notion de lien direct collectif.

B. Activités économiques situées dans le champ d'application de la TVA

520

Certaines activités effectuées par les CTI constituent des activités économiques situées dans le champ d'application de la TVA :

- les activités de prestataire de services donnant lieu à la réalisation de prestations individualisées fournies contre rémunération ([CGI, art. 256, I](#)).
- de manière générale, les activités de recherche fondamentale ou appliquée, les études ou la veille technologique effectuées par des organismes, qu'ils soient publics ou privés, constituent des activités économiques qui entrent dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dès lors qu'elles s'inscrivent, même à long terme, dans une démarche de valorisation de leurs résultats ([BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-40 au I-A 30](#)).

Il est précisé que les subventions ou ressources publiques (taxes affectées ou dotations) qui financent de telles activités de recherche n'ont pas à être soumises à la TVA par les CTI dès lors qu'elles ne constituent ni la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services individualisée, ni le complément du prix d'une telle opération.

530

Les règles exposées ci-dessus ont vocation à s'appliquer aux Comités de développement économique (CPDE) régis par la [loi n°78-654 du 22 juin 1978 concernant les comités professionnels de développement économique](#). En application du deuxième alinéa de l'article 2 de cette loi, ces comités, peuvent exercer les missions des centres techniques industriels lorsqu'il n'en existe pas dans la filière concernée.

Sont ainsi concernés le Centre technique du cuir (CTC) qui, en application du [décret n°2008-540 du 6 juin 2008](#), s'est transformé en Comité professionnel de développement économique, et le Comité professionnel de développement de l'horlogerie, de la bijouterie, de la joaillerie et de l'orfèvrerie (CPDHBJO) qui a intégré la mission CTI du centre technique de l'horlogerie (CETEHOR) suivant les dispositions de l'arrêté du 12 décembre 2007 portant dissolution du centre technique de l'horlogerie.

XIII. Opérations de contrôle laitier

540

Les opérations de contrôle laitier réalisées par les établissements départementaux de l'élevage ou

XIV. Société civile de moyens

550

La société civile de moyens est un cadre juridique particulier créé pour faciliter aux membres des professions libérales l'exercice de leur activité par la mise en commun des moyens utiles à cet exercice. Il a été institué par l'[article 36 de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 relative aux sociétés civiles professionnelles](#) duquel il résulte :

- que les sociétés civiles de moyens ont pour objet exclusif la mise en commun du personnel, du matériel, des locaux et de tous autres éléments nécessaires à l'exercice d'une profession libérale en laissant chacun des associés libre d'exercer celle-ci séparément, en toute indépendance et sous sa seule responsabilité ;

- que les sociétés civiles de moyens peuvent être librement constituées entre des personnes exerçant une activité libérale quelconque et fonctionnant dans les conditions de droit commun définies aux [articles 1832 du code civil \(C. civ.\)](#) à l'[article 1872 du Code civil](#) ;

- qu'enfin les personnes morales exerçant des professions libérales peuvent entrer dans des sociétés de moyens.

560

Les sociétés civiles de moyens qui mettent à la disposition de leurs associés des locaux équipés, du matériel ou du personnel exercent une activité de nature économique et entrent dès lors en vertu des dispositions de l'[article 256 du CGI](#), de l'[article 256 bis du CGI](#) et de l'[article 256 A du CGI](#) dans le champ d'application de la TVA.

Elles peuvent cependant bénéficier, sous certaines conditions, de l'exonération prévue par l'[article 261 B du CGI](#) pour les services rendus à leurs membres ([BOI-TVA-CHAMP-30-10-40](#)).

Pour leurs opérations qui ne peuvent bénéficier de cette exonération, notamment les livraisons de biens, elles sont redevables de la taxe dans les conditions de droit commun ([BOI-TVA-BASE-10-20-40-30 au V-A § 330](#)).

XV. Associations inter-entreprises de médecine du travail

570

Les employeurs ont l'obligation d'organiser et de prendre en charge financièrement des services médicaux du travail dont le but est d'éviter toute altération de l'état de santé des travailleurs du fait de leur travail, notamment en surveillant les conditions d'hygiène du travail, les risques de contagion et l'état de santé des travailleurs ([Code du travail, art. L. 4622-1 et suivants](#)).

Ces services sont, selon l'importance de l'organisme employeur, propres à cet employeur, ou communs à plusieurs employeurs. Dans ce dernier cas, ils prennent la forme d'associations inter-entreprises de médecine du travail.

Le Conseil d'État, dans des [arrêts rendus les 20 juillet 1990 \(n° 84846\)](#) et le 1er mars 1991 (n° 78917), a conclu à l'assujettissement à la TVA de deux services interentreprises de médecine du travail (association pour l'action sociale de la Charente-Maritime - association interprofessionnelle des centres médicaux et sociaux de la région parisienne).

La Haute Assemblée a en effet jugé que les opérations réalisées par les organismes entrent dans le champ d'application de la TVA en raison du lien direct existant entre les services rendus par les associations et la contrepartie

perçue des employeurs adhérents. Elle a par ailleurs constaté que ces opérations n'étaient susceptibles de bénéficier d'aucune des exonérations prévues par le CGI.

L'activité de ces organismes est donc imposable à la TVA quelle que soit notamment la situation au regard de la TVA des employeurs bénéficiaires de leurs services (entreprises imposables, associations exonérées, collectivités locales ou organismes publics situés hors du champ d'application de la TVA, etc.).

L'exonération prévue au b du 1° du 7 de l'article 261 du CGI n'est pas applicable à ces organismes créés sous forme associative (BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10 au II-C § 330 et BOI-IS-CHAMP-10-50-10-30).

A. Organisation et fonctionnement des services inter-entreprises de médecine du travail

1. Établissements concernés

580

Les services médicaux du travail inter-entreprises sont régis par l'article L. 4622-5 du code du travail (C. trav.), l'article L. 4622-6 du code du travail, l'article L. 4622-7 du code du travail, l'article L. 4622-8 du code du travail et l'article D. 4622-22 et suivants du code du travail. Le service médical du travail inter-entreprises a pour objet exclusif la pratique de la médecine du travail. Il est constitué sous la forme d'une association de la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association. Il est organisé en secteurs médicaux, soit géographiques et professionnels, soit géographiques et interprofessionnels.

Les médecins agissant au sein des associations inter-entreprises de médecine du travail sont tenus de faire enregistrer leurs titres auprès de l'inspection médicale du travail. Ils sont salariés des organismes.

2. Nature des activités exercées

a. Missions légales des services de médecine du travail - action sur le milieu de travail

590

Le médecin a libre accès aux lieux de travail. Il établit chaque année un plan d'activité en milieu de travail (étude des risques, postes et conditions de travail). Il est obligatoirement associé à l'étude de toute nouvelle technique de production, à la formation des salariés en matière de sécurité et à celle des secouristes. Il est consulté sur les projets d'aménagement, d'équipements nouveaux, est tenu informé de la nature et de la composition des produits, des résultats de toute mesure ou analyse pouvant concerner l'accomplissement de sa mission. Il peut effectuer ou faire effectuer de telles analyses.

L'article R. 4624-2 du code du travail prévoit que le médecin du travail doit consacrer le tiers de son temps à cette action en milieu de travail.

1° Examens médicaux

600

La surveillance médicale des travailleurs s'exerce essentiellement par des examens médicaux effectués à l'occasion des visites d'embauchage, des visites périodiques, des visites de reprise d'activité ou des visites éventuellement demandées par les salariés eux-mêmes (C. trav., art. R. 4624-10 et C. trav., R. 4624-16 notamment).

Par ailleurs, le médecin du travail exerce conformément à l'article R. 4624-19 du code du travail, une

surveillance médicale particulière, d'une part, pour les salariés affectés à certains travaux comportant des exigences ou des risques spéciaux, d'autre part, pour les salariés placés dans certaines situations (handicapés, femmes enceintes, travailleurs de moins de 18 ans, etc.).

Le médecin du travail peut être amené à prescrire des examens complémentaires ([C. trav., art. R. 4624-25](#)). Le médecin choisit l'organisme chargé de pratiquer ces examens. En outre, le médecin du travail peut participer à toutes recherches, études et enquêtes, en particulier à caractère épidémiologique, entrant dans le cadre des missions qui lui sont confiées ([C. trav., art. D. 4624-50](#)).

2° Autres activités

610

Les associations inter-entreprises de médecine du travail perçoivent parfois des recettes à l'occasion des opérations suivantes :

- pratique d'examens médicaux sur des salariés d'employeurs membres d'une autre association de médecine du travail qui leur rembourse ces examens ;
- mises à disposition de personnel ou de matériel au profit d'autres associations de médecine du travail.

b. Modalités de financement

620

L'[article L. 4622-6 du code du travail](#) prévoit que les frais des services inter-entreprises de médecine du travail sont répartis entre les employeurs proportionnellement au nombre de salariés. En pratique, les cotisations réclamées aux employeurs membres sont calculées en fonction du nombre de salariés ou en proportion des salaires plafonnés.

Les examens complémentaires ou les examens particuliers relatifs à certaines professions ou à certains modes de travail ainsi que les travaux d'analyse biologique sont soit mutualisés dans les cotisations, soit mis spécifiquement à la charge des employeurs. Les associations facturent parfois également séparément aux employeurs certaines prestations particulières (études d'ergonomie, prestations de formation, etc.).

Les facturations individualisées revêtent plus ou moins d'importance selon les associations.

3. Prestations taxables

a. Services rendus aux employeurs

1° Prestations réalisées par les associations avec leurs propres moyens

630

Les associations inter-entreprises de médecine du travail doivent soumettre à la TVA :

- les cotisations versées par les employeurs adhérents, qui couvrent les missions d'action sur le milieu de travail et la réalisation des examens médicaux, y compris les examens ou analyses complémentaires qui sont en tout ou partie couverts par ces cotisations (mutualisation totale ou partielle) ;
- les sommes rémunérant tout ou partie des examens ou analyses complémentaires ainsi que les prestations (prestations de formation de secouristes notamment) même facturés distinctement aux employeurs.

L'imposition s'applique dans les mêmes conditions lorsque l'organisme de médecine du travail possède son propre laboratoire d'analyses médicales. En effet, le service inter-entreprises de médecine du travail fournit aux employeurs une prestation de médecine du travail, telle que définie par la réglementation, dont le caractère imposable a été fixé par le Conseil d'État. L'exonération prévue au b du 1° du 4 de l'[article 261 du CGI](#), en faveur des travaux d'analyse de biologie médicale, n'est donc pas applicable dans cette situation.

2° Prestations réalisées par des spécialistes extérieurs à l'organisme

640

Pour la réalisation des examens complémentaires ou particuliers nécessitant du matériel et du personnel spécialisés, les associations inter-entreprises de médecine du travail font appel, dans la plupart des cas, à des spécialistes extérieurs qui doivent être regardés comme des sous-traitants.

Plusieurs situations peuvent être rencontrées :

- le prix de l'examen est mutualisé dans les cotisations ;
- l'association inter-entreprises de médecine du travail facture la prestation à l'entreprise ;

Dans ces deux cas, le spécialiste adresse sa facture à l'association inter-entreprises.

Les situations intermédiaires où une partie seulement du prix de l'examen est mutualisée sont fréquentes.

Le spécialiste adresse sa facture à l'entreprise qui la lui règle directement.

Dans tous les cas, le prix de l'examen complémentaire acquitté par l'employeur doit être soumis à la TVA par l'association dès lors que celle-ci est toujours le prescripteur de l'examen et le destinataire des informations et par conséquent le preneur de la prestation quel que soit le circuit de facturation et de règlement.

Notamment, le paiement direct du spécialiste par l'employeur ne modifie pas la nature des liens qui existent entre l'association et le spécialiste considéré comme un sous-traitant de celle-ci.

L'association, bien qu'elle ne reçoive dans ce cas aucun versement direct au titre de la prestation du spécialiste, doit prendre les dispositions utiles pour soumettre cette prestation à la TVA dont elle est redevable.

b. Autres activités

650

Les autres activités réalisées par les associations doivent être soumises au régime qui leur est propre.

Il est notamment précisé que les opérations de mise à disposition de matériel ou de personnel, ou de réalisation d'examens au profit d'autres associations de même nature, doivent être soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.