RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-20250409
Date de publication : 09/04/2025

TVA - Champ d'application et territorialité - Exonérations - Opérations exonérées en régime intérieur - Professions libérales et assimilées - Professions médicales et paramédicales

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Champ d'application et territorialité
Titre 3 : Exonérations
Chapitre 1 : Opérations exonérées en régime intérieur
Section 2 : Professions libérales et assimilées
Sous-section 1 : Professions médicales et paramédicales

Sommaire :

I. Soins médicaux et paramédicaux
A. Portée de l'exonération
B. Cas particuliers
1. Médecins propharmaciens
2. Médecins exerçant leur activité dans les cliniques
3. Médecins-experts
4. Médecins-conseils
5. Pharmaciens
6. Psychologues et psychothérapeutes
7. Psychanalystes
a. Condition tenant à la détention de diplômes
1° Principe
2° Diplômes exigés
b. Condition tenant à la nature des prestations
8. Psychomotriciens
9. Pédicures-podologues
10. Diététiciens
11. Masseurs-kinésithérapeutes
12. Ostéopathes
13. Chiropracteurs
14. Autres professions non réglementées par le code de la santé publique
II. Convention d'exercice conjoint entre membres d'une profession médicale ou paramédicale
III. Remplacement occasionnel d'un praticien
IV. Praticiens exerçant leur activité dans des maisons de santé et des cliniques
V. Travaux d'analyses de biologie médicale
A. Règle générale

B. Cas particuliers
1. Pharmacien d'officine
2. Laboratoire n'effectuant pas lui-même les analyses
3. Association interprofessionnelle de médecine du travail
VI. Opérations effectuées par les prothésistes dentaires
A. Opérations exonérées
1. Fournitures de prothèses ou d'éléments séparés de prothèse
2. Prestations de services effectuées par les prothésistes dentaires
B. Opérations exclues de l'exonération
1. Opérations imposables selon les règles de droit commun
2. Cas particulier des reventes en l'état de prothèses dentaires ou d'éléments séparés
C. Précisions diverses
1. Précisions relatives à la cession de stocks en fin d'activité
2. Précisions relatives à la nature de l'activité des prothésistes dentaires
3. Précisions relatives aux livraisons intracommunautaires et aux exportations de prothèses dentaires

Actualité liée : 09/04/2025 : TVA - Précisions sur les conditions et les modalités d'octroi de l'exonération de TVA prévue au 1° du 4 de l'article 261 du CGI pour les actes de médecine et de chirurgie esthétique

I. Soins médicaux et paramédicaux

A. Portée de l'exonération

1

Le 1° du 4 de l'article 261 du code général des impôts (CGI) exonère de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) les prestations de soins à la personne, c'est-à-dire toutes les prestations qui concourent à l'établissement des diagnostics médicaux ou au traitement des maladies humaines. Ces prestations, pour être exonérées, doivent cependant être dispensées par :

- des médecins (omnipraticiens ou spécialistes), des chirurgiens-dentistes, des sages-femmes, ainsi que par des membres des professions paramédicales réglementées (masseurs-kinésithérapeutes, pédicures-podologues, infirmiers ou infirmières, orthoptistes, orthophonistes, etc.) ;
- des pharmaciens qui remplissent les conditions d'exercice de la profession prévues à l'article L. 4221-1 et suivants du code de la santé publique (CSP) ;
- des praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe, de chiropracteur, de psychologue ou de psychothérapeute ;
- des psychanalystes titulaires d'un des diplômes requis, à la date de sa délivrance, pour être recruté comme psychologue dans la fonction publique hospitalière.

Les praticiens énumérés au présent **I-A § 1** sont considérés comme agissant à titre indépendant, soit lorsqu'ils exploitent des cabinets privés où ils reçoivent directement de leur clientèle le montant de leurs honoraires, soit lorsqu'ils exercent leur activité dans le cadre de sociétés civiles professionnelles.

10

L'exonération s'étend aux fournitures de certains biens effectuées par les praticiens dans la mesure où elles constituent le prolongement direct des soins dispensés à leurs malades (tel est le cas, par exemple, pour les semelles orthopédiques ou appareils podologiques fabriqués par des pédicures-podologues et vendus aux personnes auxquelles ils prodiguent leurs soins, etc.).

Sur l'exonération de TVA applicable à la fourniture et à la pose d'implants dentaires, il convient de se reporter au BOI-RES-TVA-000009.

20

L'exonération ne s'étend pas aux recettes provenant d'une activité qui ne se rattache pas aux soins dispensés aux malades : ventes de prothèses ou d'articles orthopédiques à des personnes auxquelles les praticiens n'ont pas prodigué de soins, location de locaux aménagés, même si cette dernière est consentie à des confrères, etc.

30

Les personnes qui dispensent des soins ou rendent des services en dehors du cadre légal et réglementaire des activités médicales ou paramédicales doivent acquitter la TVA dans les conditions de droit commun (XI-A § 380 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50).

40

En ce qui concerne les actes de médecine et de chirurgie esthétique, la condition tenant à la nature des soins a été précisée par la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE), dans des arrêts du 20 novembre 2003 (CJCE, arrêt du 20 novembre 2003, aff. C-307/01, « Peter d'Ambrumenil c/ Commissioners of Customs & Excise », ECLI:EU:C:2003:627 et CJCE, arrêt du 20 novembre 2003, aff. C-212/01, « Margarete Unterpertinger c/ Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter », ECLI:EU:C:2003:625).

Ainsi, seules les prestations de soins 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, sont susceptibles de bénéficier de l'exonération de TVA.

Par conséquent, en matière de médecine et de chirurgie esthétique, les actes pratiqués par les médecins ne sont éligibles à l'exonération que dans la mesure où ils consistent à prodiguer un soin au patient, c'est-à-dire lorsqu'ils poursuivent une finalité thérapeutique. En revanche, les actes qui ne peuvent être considérés comme des soins car ils ne poursuivent pas une finalité thérapeutique doivent être soumis à la TVA.

(43)

45

L'intérêt diagnostique ou thérapeutique d'un acte de médecine ou de chirurgie esthétique constitue une question de fait que le professionnel de santé doit pouvoir établir par tous moyens afin de justifier de l'application de l'exonération de la TVA à son acte.

L'article L. 6322-2 du CSP rend obligatoire la remise par le praticien d'un devis détaillé au patient avant toute prestation de chirurgie esthétique. Ce devis comprend notamment les mentions suivantes : la nature précise de l'acte prévu et de l'anesthésie nécessaire à la réalisation de cet acte, le décompte détaillé, en quantité et en prix, de chaque prestation et produit nécessaires à l'acte prévu. Il fait partie des éléments à mobiliser pour justifier de l'éligibilité à l'exonération.

L'intérêt diagnostique ou thérapeutique d'un acte est notamment établi, pour un usage ou une indication esthétique donné, lorsque le professionnel est en mesure de justifier qu'il se trouve dans l'une des situations suivantes :

- l'acte de médecine ou de chirurgie esthétique est pris en charge totalement ou partiellement par l'Assurance maladie (par exemple, actes de chirurgie réparatrice et certains actes de chirurgie esthétique justifiés par un risque pour la santé du patient ou liés à la reconnaissance d'un grave

préjudice psychologique ou social) ;
- lorsqu'il n'est pas pris en charge totalement ou partiellement par l'Assurance maladie, l'acte dont l'intérêt diagnostique ou thérapeutique pour l'usage ou l'indication esthétique en cause a été reconnu par un avis rendu par l'autorité sanitaire compétente saisie dans le cadre de la procédure d'inscription aux nomenclatures des actes professionnels pris en charge par l'Assurance maladie. Les conditions relatives à cette procédure sont déterminées par l'article L. 162-1-7 du code de la sécurité sociale (CSS) et l'article R. 162-52-1 du CSS et les avis sont consultables sur le site Internet de la Haute autorité de santé (HAS) www.has-sante.fr. Lorsque l'avis ne reconnaît l'intérêt diagnostique ou thérapeutique que pour certains usages ou indications, l'exonération ne s'étend pas aux mêmes actes effectués pour d'autres usages ou indications.

Remarque 1 : La reconnaissance de l'intérêt diagnostique ou thérapeutique pour un usage ou une indication esthétique donné peut également résulter de l'Agence nationale d'accréditation et d'évaluation en santé pour les actes ayant reçu de cette agence, avant le 1er janvier 2005, un avis favorable pour un usage ou une indication esthétique.

Remarque 2 : La circonstance que l'avis soit assorti ou non de recommandations est sans incidence.

(48)

B. Cas particuliers

50

Les précisions exposées au présent **II-B § 50 à 210** relatives à certains cas particuliers susceptibles de se présenter concernent, d'une manière générale, non seulement les médecins stricto sensu mais encore toutes les personnes qui exercent une activité médicale ou paramédicale réglementée : chirurgiens, chirurgiens-dentistes, stomatologistes, sages-femmes, masseurs-kinésithérapeutes, etc.

1. Médecins propharmaciens

60

Dans les localités dépourvues de pharmacie, les médecins peuvent être autorisés, par le directeur général de l'agence régionale de santé, à fournir des médicaments aux malades auxquels ils dispensent leurs soins, sans tenir officine et sans vendre à tout venant (CSP, art. L. 4211-3). Les ventes de médicaments réalisées dans ces conditions doivent être soumises à la TVA (XI-D § 460 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50).

2. Médecins exerçant leur activité dans les cliniques

70

Le médecin ou le chirurgien qui dirige une maison de santé ne doit pas soumettre à la TVA les honoraires qu'il perçoit au titre des soins qu'il dispense personnellement.

3. Médecins-experts

80

Les expertises médicales, qu'elles soient réalisées dans le cadre d'une instance ou dans celui d'un contrat d'assurance sont soumises à la TVA.

Conformément à la jurisprudence inaugurée avec l'arrêt CJCE, 20 novembre 2003, aff. C-212/01, « Margarete Unterpertinger c/ Pensionsversicherungsanstalt

> *der Arbeiter », ECLI:EU:C:2003:625, les prestations médicales effectuées dans un but autre que thérapeutique ne peuvent bénéficier de l'exonération « prestations de soins » prévue au c du 1 de l'article 132 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée dont le 1° du 4 de l'article 261 du CGI constitue la transposition en droit français. La Cour précise également que les prestations médicales dont le but est de permettre à un tiers de prendre une décision produisant des effets juridiques ne peuvent bénéficier de cette exonération.*

Dès lors, les expertises médicales qui poursuivent nécessairement cet objectif et dont la finalité principale n'est pas la protection, le maintien ou le rétablissement de la santé mais bien la fourniture d'un avis exigé préalablement à l'adoption par un tiers d'une décision produisant des effets juridiques doivent faire l'objet d'une taxation.

4. Médecins-conseils

90

Les médecins, qui agissent en qualité de conseil de laboratoires de fabrication de produits pharmaceutiques ou de toutes autres entreprises, ne peuvent pas bénéficier de l'exonération du 1° du 4 de l'article 261 du CGI pour leur activité de conseil (XI-E § 490 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50).

5. Pharmaciens

95

Le 1° du 4 de l'article 261 du CGI prévoit l'exonération des soins dispensés par les pharmaciens entendus comme les professionnels de santé qui remplissent les conditions d'exercice de la profession prévues à l'article L. 4221-1 et suivants du CSP. Il peut s'agir notamment d'actes de vaccination directement effectués par les pharmaciens en application du 9° bis de l'article L. 5125-1-1 A du CSP.

6. Psychologues et psychothérapeutes

100

Le 1° du 4 de l'article 261 du CGI prévoit l'exonération des soins dispensés par les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre de psychologue ou de psychothérapeute.

105

Les praticiens qui, après examen de leur situation individuelle par l'autorité administrative compétente, se sont vus reconnaître les qualifications professionnelles requises pour faire légalement usage des titres de psychothérapeute et psychologue peuvent bénéficier de l'exonération de TVA prévue au 1° du 4 de l'article 261 du CGI.

Les conditions d'usage professionnel du titre de psychothérapeute sont prévues par le décret n° 2010-534 du 20 mai 2010 modifié relatif à l'usage du titre de psychothérapeute qui conditionne son utilisation à l'inscription des professionnels à un registre national des psychothérapeutes pris en application de l'article 52 de la loi n° 2004-806 du 9 août 2004 modifiée relative à la politique de santé publique.

Les conditions d'usage professionnel du titre de psychologue sont fixées par le décret n° 2003-1073 du 14 novembre 2003 modifié relatif aux conditions de délivrance de l'autorisation de faire usage professionnel du titre de psychologue prévue à l'article 44-II de la loi n° 85-772 du 25 juillet 1985

modifiée, pris en application de l'article 44 de la loi n° 85-772 du 25 juillet 1985 modifiée portant diverses dispositions d'ordre social.

Par conséquent, le praticien psychothérapeute ou psychologue ne peut prétendre à l'exonération de TVA qu'au titre des actes réalisés à compter de la confirmation de cette inscription par l'autorité compétente.

7. Psychanalystes

107

L'exonération prévue au 1° du 4 de l'article 261 du CGI est également applicable aux prestations rendues par les psychanalystes titulaires de certains diplômes. Leur exonération est subordonnée à deux conditions exposées au **I-B-7 § 110 à 130**.

a. Condition tenant à la détention de diplômes

1° Principe

110

Le bénéfice de l'exonération est réservé aux psychanalystes qui remplissent les conditions de diplômes permettant l'accès au concours de recrutement des psychologues dans les hôpitaux publics et aux psychanalystes titulaires de diplômes étrangers reconnus équivalents à ces diplômes.

Pour apprécier cette condition, il convient de se replacer à la date de délivrance des diplômes, c'est-à-dire de tenir compte de la réglementation qui était alors applicable pour le recrutement dans les hôpitaux publics.

2° Diplômes exigés

120

En règle générale, l'accès aux concours de la fonction publique hospitalière est ouvert aux personnes titulaires :

- d'un diplôme universitaire de deuxième cycle de psychologie ;
- et d'un diplôme figurant sur une liste fixée par arrêté.

Les textes fixant la liste exacte des diplômes requis sont :

- la circulaire n° 161 du 15 avril 1966 relative aux conditions à exiger des psychologues affectés aux hôpitaux psychiatriques et aux autres services médico-psychologiques publics ou semi-publics, reproduite au BOI-ANNX-000191 ;
- l'article 3 du décret n° 71-988 du 3 décembre 1971 modifié relatif au recrutement et à l'avancement des psychologues des établissements d'hospitalisation, de soins ou de cures publics et arrêtés d'application ;
- l'article 3 du décret n° 91-129 du 31 janvier 1991 modifié portant statut particulier des psychologues de la fonction publique hospitalière et arrêtés d'application.

Les psychanalystes qui ont obtenu avant 1994 une licence de psychologie délivrée avant 1969 ou, depuis cette date, une maîtrise de psychologie (ou diplôme post-maîtrise en psychologie) orientée vers la psychopathologie ou la psychologie clinique bénéficient également de l'exonération.

Bien entendu, dès lors qu'ils appartiennent à une profession médicale ou paramédicale réglementée, les psychanalystes titulaires du diplôme français d'État de docteur en médecine ou autorisés par la loi

à exercer en France en qualité de médecin, bénéficient de l'exonération sans avoir à justifier de la détention des diplômes de psychologie mentionnés au présent **I-B-7-a-2° § 120**.

122

L'équivalence entre les diplômes permettant l'accès au concours de recrutement des psychologues dans les hôpitaux publics et les diplômes étrangers détenus par des psychanalystes est reconnue par le ministre chargé de l'enseignement supérieur après avis d'une commission en application du 4° du III de l'article 3 du décret n° 91-129 du 31 janvier 1991 modifié.

(125)

b. Condition tenant à la nature des prestations

130

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.

Dès lors que les conditions tenant à la nature des opérations réalisées et aux diplômes sont remplies, l'exonération s'applique à tous les psychanalystes quelle que soit l'école doctrinale à laquelle ils appartiennent.

(140)

8. Psychomotriciens

150

L'exonération prévue au 1° du 4 de l'article 261 du CGI concerne les praticiens qui rendent à leurs clients des services dans le cadre légal et réglementaire de leur profession tel qu'il est défini par le code de la santé publique.

Cette exonération s'applique aux soins dispensés par les psychomotriciens dont la profession est réglementée par l'article L. 4332-1 et suivants du CSP et l'article R. 4332-1 du CSP.

9. Pédicures-podologues

160

L'exonération prévue au 1° du 4 de l'article 261 du CGI concerne les praticiens qui rendent à leurs clients des services dans le cadre légal et réglementaire de leur profession tel qu'il est défini par le code de la santé publique.

Cette exonération s'applique aux soins dispensés par les pédicures-podologues dont la profession est réglementée par l'article L. 4322-1 et suivants du CSP et l'article R. 4322-1 et suivants du CSP.

10. Diététiciens

170

L'exonération prévue au 1° du 4 de l'article 261 du CGI concerne les praticiens qui rendent à leurs clients des services dans le cadre légal et réglementaire de leur profession tel qu'il est défini par le code de la santé publique.

Cette exonération s'applique aux soins dispensés par les diététiciens dont la profession est réglementée par l'article L. 4371-1 et suivants du CSP et l'article D. 4371-1-1 et suivants du CSP.

11. Masseurs-kinésithérapeutes

180

Le 1° du 4 de l'article 261 du CGI exonère 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.

L'article L. 4321-1 du CSP prévoit que l'exercice de la profession de masseur-kinésithérapeute est réservé aux titulaires de certains diplômes, certificats, titres ou autorisations, et comporte la pratique du massage et de la gymnastique médicale.

Les notions de massage et de gymnastique médicale sont précisées par l'article R. 4321-3 du CSP et l'article R. 4321-4 du CSP.

Il en résulte que seuls les soins prescrits conformément aux dispositions de ces textes et les massages, prescrits ou non prescrits tels que définis par l'article R. 4321-3 du CSP, bénéficient de l'exonération 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 que 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, p. 1799).

12. Ostéopathes

190

Le 1° du 4 de l'article 261 du CGI exonère les soins dispensés par les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe.

Les conditions de l'usage professionnel du titre d'ostéopathe sont fixées par le décret n° 2007-435 du 25 mars 2007 modifié relatif aux actes et aux conditions d'exercice de l'ostéopathie, pris en application de l'article 75 de la loi n° 2002-303 du 4 mars 2002 modifiée relative aux droits des malades et à la qualité du système de santé.

13. Chiropracteurs

200

Le 1° du 4 de l'article 261 du CGI exonère les soins dispensés par les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre de chiropracteur.

Les conditions d'usage professionnel du titre de chiropracteur sont fixées par le décret n° 2011-32 du 7 janvier 2011 relatif aux actes et aux conditions d'exercice de la chiropraxie, pris en application de l'article 75 de la loi n° 2002-303 du 4 mars 2002 modifiée.

L'article 5 du décret n° 2011-32 du 7 janvier 2011 et l'article 25 du décret n° 2011-32 du 7 janvier 2011 subordonnent l'autorisation de faire usage professionnel du titre de chiropracteurs à l'enregistrement, y compris provisoire, des diplômes, certificats, titres, autorisations ou récépissés de

ces professionnels.

Par conséquent, le praticien ne peut prétendre à l'exonération de TVA qu'au titre des actes réalisés à compter de cet enregistrement.

Si l'autorisation accordée au praticien de faire usage à titre provisoire du titre de chiropracteur n'est pas confirmée par l'autorité compétente, celui-ci devra soumettre à la TVA les actes de chiropraxie réalisés à compter du lendemain du jour où la demande est rejetée ou réputée rejetée.

14. Autres professions non réglementées par le code de la santé publique

210

L'exonération de la TVA accordée par le 1° du 4 de l'article 261 du CGI s'applique uniquement aux membres des professions médicales et paramédicales réglementées par le code de la santé publique ou les textes pris pour son application.

Il en résulte que les personnes exerçant des activités qui ne figurent pas sur la liste des praticiens et auxiliaires médicaux énumérés à la quatrième partie du code de la santé publique doivent acquitter la TVA dans les conditions de droit commun.

En application de ce principe, les professions suivantes dont la liste n'est pas limitative, ne peuvent être exonérées lorsqu'elles ne sont pas exercées par des personnes titulaires du diplôme de docteur en médecine : acupuncteur, étiopathe, naturothérapeute, iridologue, thanatologue, sophrologue, etc. (XI-A § 380 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50).

II. Convention d'exercice conjoint entre membres d'une profession médicale ou paramédicale

220

Le fait d'exercer une profession médicale ou paramédicale dans le cadre d'une convention d'exercice conjoint ne modifie pas le caractère libéral de l'activité de chacun des membres avec les clients.

Les opérations internes réalisées au sein de la convention peuvent être assimilées, compte tenu des prescriptions d'ordre public sur la déontologie de la profession, aux opérations pratiquées entre les membres d'une société en participation. Elles échappent, à ce titre, au paiement de la TVA.

230

Par ailleurs, les membres des professions médicales ou paramédicales (chirurgiens-dentistes, radiologues, masseurs-kinésithérapeutes, etc.) peuvent conclure entre eux des contrats de collaboration.

À cet égard, le contrat de collaboration est l'acte par lequel un praticien met à la disposition d'un confrère les locaux et le matériel nécessaires à l'exercice de la profession ainsi que, généralement la clientèle qui y est attachée, moyennant une redevance égale à un certain pourcentage des honoraires encaissés par le collaborateur. Aux termes de ce contrat, l'assistant-collaborateur exerce son art sous sa propre responsabilité et jouit d'une entière indépendance professionnelle. Il porte sur les documents de l'assurance maladie son propre cachet et assure lui-même la couverture de sa responsabilité professionnelle. Eu égard aux clauses de ce type de contrat, qui ne remet pas en cause le caractère libéral de l'activité,

l'assistant-collaborateur doit être regardé comme exerçant sa profession de manière indépendante. Quant à la redevance versée au propriétaire du cabinet, elle constitue pour celui-ci la contrepartie de la location de locaux professionnels aménagés et doit, à ce titre, être soumise à la TVA (RM Pesce n° 26227, JO AN du 23 mai 1983, p. 2300 [PDF - 6,57 Mo]).

III. Remplacement occasionnel d'un praticien

240

Les membres des professions médicales ou paramédicales qui demandent à un confrère de les remplacer, à titre occasionnel, sont autorisés à ne pas soumettre à la TVA les sommes perçues à ce titre qui sont, le plus souvent, qualifiées d'honoraires rétrocédés.

Cette mesure s'applique quels que soient les motifs pour lesquels le titulaire du cabinet fait appel à un remplaçant (maladie, congé, formation post-universitaire, exercice d'un mandat électif auprès d'une organisation professionnelle, etc.), dès lors que ce remplacement revêt un caractère occasionnel.

La situation est différente lorsque deux ou plusieurs praticiens ont conclu un contrat de collaboration et exercent conjointement la même activité dans les mêmes locaux. Dans ce cas, les redevances versées au propriétaire du cabinet en rémunération de la mise à disposition de ses installations doivent être soumises à la TVA (**II § 230**).

Sur le régime de TVA applicable aux rétrocessions d'honoraires effectuées entre deux professionnels de santé dans le cadre d'un contrat de remplacement, il convient de se reporter au BOI-RES-TVA-000056.

IV. Praticiens exerçant leur activité dans des maisons de santé et des cliniques

250

L'exonération s'applique aux honoraires perçus par les membres des professions médicales ou paramédicales énumérées à la quatrième partie du code de la santé publique lorsqu'ils dispensent des soins (I-A § 1 à 45) dans une clinique privée ou une maison de santé.

V. Travaux d'analyses de biologie médicale

A. Règle générale

260

Sont exonérés de la TVA les travaux d'analyses de biologie médicale c'est-à-dire, tous les examens biologiques destinés à faciliter la prévention, le diagnostic ou le traitement des maladies humaines, effectués dans les laboratoires qui fonctionnent dans les conditions prévues par l'article L. 6212-1 et suivants du CSP.

L'exonération s'applique quelles que soient les modalités d'exécution des travaux d'analyses et la forme juridique des laboratoires concernés qui peuvent être exploités dans les conditions prévues de l'article L. 6223-1 du CSP à l'article L. 6223-8 du CSP.

B. Cas particuliers

1. Pharmacien d'officine

270

Un pharmacien qui effectue des travaux d'analyses de biologie médicale dans un laboratoire fonctionnant dans les conditions prévues par l'article L. 6212-1 et suivants du CSP peut se dispenser d'acquitter la TVA sur les honoraires tirés de l'existence de cette activité, à condition de les comptabiliser séparément des recettes tirées de l'exploitation de son officine.

2. Laboratoire n'effectuant pas lui-même les analyses

280

Lorsqu'un laboratoire effectue un prélèvement mais ne réalise pas lui-même l'analyse, préférant le transmettre à cette fin à un autre laboratoire, que ce soit ou non dans le cadre d'un contrat de collaboration, trois prestations sont rendues :

- les travaux d'analyse facturés au patient sont exonérés de TVA en application du 1° du 4 de l' article 261 du CGI ;
- l'opération de prélèvement, qui constitue un acte médical distinct de l'analyse proprement dite, est facturée au patient par le laboratoire qui a effectué ce prélèvement. Cette opération est également exonérée de TVA sur le fondement du 1° du 4 de l'article 261 du CGI ;
- l'opération de transmission, distincte de l'acte de prélèvement, et qui consiste notamment à conditionner ce prélèvement en vue de son transport et à le transmettre au laboratoire qui procèdera effectivement à l'analyse, suit le même régime.

> *Selon la Cour de justice de l'Union européenne, la transmission du prélèvement à un laboratoire spécialisé constitue une prestation étroitement liée à l'acte d'analyse de biologie médicale si bien qu'elle doit suivre le même régime fiscal que celui-ci et donc être exonérée de TVA (CJCE, arrêt du 11 janvier 2001, aff. C-76/99, « Commission c/ République française », ECLI:EU:C:2001:12).*

Dans le cas d'un contrat de collaboration entre laboratoires, celui qui a effectivement procédé aux analyses en facture le prix à celui qui lui a transmis le prélèvement, sous déduction de la ristourne octroyée au titre de la transmission. La prestation d'analyse ainsi facturée est également exonérée de TVA sur le fondement du 1° du 4 de l'article 261 du CGI.

(290)

3. Association interprofessionnelle de médecine du travail

300

En ce qui concerne les prestations rendues par un laboratoire d'analyses médicales appartenant à un organisme de médecine du travail, il convient de se reporter au XV-A-2-a-1° § 600 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50.

VI. Opérations effectuées par les prothésistes dentaires

A. Opérations exonérées

1. Fournitures de prothèses ou d'éléments séparés de prothèse

305

Une prothèse est une pièce ou un appareil qui remplace, en totalité ou en partie, un organe ou un membre manquant en reproduisant ses formes et en remplissant si possible les mêmes fonctions. La prothèse doit être distinguée de l'orthèse qui est une pièce ou un appareil destiné à prévenir ou à corriger les déformations ou à suppléer les défaillances du membre ou de l'organe en cause.

Seuls les appareils correspondant à la définition de prothèse sont éligibles à l'exonération prévue au 1° du 4 de l'article 261 du CGI.

310

Le 1° du 4 de l'article 261 du CGI exonère de la TVA les fournitures de prothèses dentaires par les dentistes et les prothésistes.

Les fournitures de prothèses dentaires ou d'éléments séparés de prothèse sont exonérées si elles sont effectuées dans les conditions suivantes :

- la prothèse ou l'élément séparé de prothèse, spécialement fabriqué pour l'usage exclusif d'un patient déterminé, est réalisé sur commande d'un praticien prescripteur (chirurgien dentiste principalement) à partir d'une prise d'empreinte préalable qu'il a effectuée ou de spécifications techniques qu'il a établies mais il n'est pas exigé que le prothésiste fabricant soit en relation « directe » avec le praticien ;

  Remarque : Ce praticien prescripteur doit remplir les conditions posées par le code de la santé publique pour exercer légalement l'art dentaire (CSP, art. L. 4141-1, CSP, art. L. 4141-3 et CSP, art. L. 4161-2).

- le prothésiste doit être en mesure de justifier que sa fabrication est réalisée à la suite d'une commande répondant aux conditions exposées au tiret précédent.

Dans ce cadre, et y compris dans le cas où le prothésiste n'est pas en relation directe avec le praticien, le prothésiste devra justifier du nom et des coordonnées du praticien qui a passé commande de la prothèse ou de l'élément séparé de prothèse et des spécifications techniques définies par ce dernier. Ces justifications pourront être apportées par tout moyen.

En cas de sous-traitance, il appartient à la personne à laquelle le praticien a passé directement commande et au prothésiste auquel cette personne aura recours pour faire réaliser la prothèse ou un élément séparé de prothèse de mettre en place, sous leur propre responsabilité, un système d'information qui permettra à ce prothésiste d'appuyer l'exonération de ses fournitures des éléments de justification exposés au paragraphe précédent.

Toutefois, il n'est pas exigé du prothésiste qu'il justifie que l'opération de sous-traitance a été spécifiquement commandée par le praticien. Le prothésiste devra seulement, mais nécessairement, justifier que cette opération est effectuée dans le prolongement de la commande d'un praticien et sur la base de spécifications techniques utiles à la réalisation de cette opération.

2. Prestations de services effectuées par les prothésistes dentaires

320

Qu'elles soient réalisées directement ou en sous-traitance, sont exonérées les prestations de services consistant en la réparation, l'adaptation, l'amélioration ou le travail à façon portant sur des prothèses dentaires ou des éléments séparés de prothèse dès lors que ces prestations sont réalisées sur commande préalable et spécifications formulées par un praticien et dont le prothésiste peut justifier.

La définition du travail à façon figure au BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-40.

B. Opérations exclues de l'exonération

1. Opérations imposables selon les règles de droit commun

330

Sont notamment exclues de l'exonération les opérations suivantes :

- la vente de matières servant à la fabrication de prothèses ou d'éléments séparés ainsi que de tout élément standard qui n'est pas spécialement adaptés pour l'usage d'un patient déterminé. Le taux de TVA applicable est celui du produit concerné ;
- la fourniture d'orthèses dentaires tels que les appareils orthodontiques et les gouttières dentaires (aligneurs) ;

Remarque : L'exclusion des orthèses dentaires du champ d'application de l'exonération a été confirmée par le comité de la TVA institué par l'article 398 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006. En effet, les lignes directrices issues de sa 105ème réunion précisent que l'expression « prothèses dentaires » ne comprend ni la fourniture de dispositifs dentaires tels que les appareils orthodontiques et les gouttières dentaires, ni celle des matériaux qui servent à fabriquer des prothèses dentaires.

Ces dispositifs, exclus de l'exonération, relèvent par ailleurs du taux normal de la TVA (I-A-1-c § 60 du BOI-TVA-LIQ-30-10-50).

- la fabrication et la pose de prothèses ou d'éléments séparés de prothèse sans commande préalable ni prise d'empreinte par un dentiste ; le prothésiste effectue alors des actes qui, selon la législation et la réglementation applicables, ne peuvent être exécutés que par des praticiens diplômés ;
- les prestations de services autres que celles visées au **VI-A-2 § 320** qui ne se rattachent pas à la fourniture de prothèses dentaires (par exemple, mise à disposition de personnel, location de cheville).

2. Cas particulier des reventes en l'état de prothèses dentaires ou d'éléments séparés

340

Les reventes en l'état de prothèses ou d'éléments séparés de prothèse sont soumises à la TVA lorsque le prothésiste n'intervient ni dans leur fabrication ni dans leur mise au point (il se comporte alors comme un négociant qui fait exécuter par un tiers la commande qu'il a reçue).

Toutefois, la revente en l'état de prothèses dentaires ou d'éléments séparés peut bénéficier du régime particulier prévu au 1° du I de l'article 297 A du CGI. Les modalités d'application de ce régime sont exposées au BOI-TVA-SECT-90.

Par suite, la base d'imposition du négociant en prothèses est constituée par la différence entre le prix de vente et le prix d'achat des biens concernés.

Il est rappelé que la revente des biens ayant fait l'objet d'une importation ou d'une acquisition intracommunautaire taxable, ou encore qui ont été achetés auprès d'un assujetti qui a facturé la taxe au titre de sa livraison, ne peut jamais être soumise au régime de la marge.

C. Précisions diverses

1. Précisions relatives à la cession de stocks en fin d'activité

350

La vente du stock en cas de cession, cessation ou mise en gérance est taxable. Il a paru toutefois possible d'admettre que les prothésistes qui cèdent leur stock au prix coûtant ne soient pas recherchés en paiement de la taxe.

2. Précisions relatives à la nature de l'activité des prothésistes dentaires

360

La fabrication, la revente en l'état de prothèses et d'éléments séparés de prothèses ou encore de matières nécessaires à leur fabrication constituent des livraisons de biens, notamment pour l'appréciation des limites applicables pour l'application de la franchise en base prévue à l'article 293 B du CGI.

Ainsi, lorsqu'un prothésiste livre une prothèse élaborée à partir de matières premières dont il est propriétaire, il réalise une livraison de biens. Par ailleurs, les différentes opérations concourant directement à la fourniture d'une prothèse (par exemple mise en œuvre de menues fournitures ou réalisation de prestations de services comme la prise de teinte, le nettoyage ou le transport) ne constituent que des étapes du processus de fabrication aboutissant à la livraison de la prothèse finie. Par suite, ces opérations n'ont pas lieu d'être qualifiées isolément, y compris lorsque leur coût ou l'indication d'un prix spécifique est mentionné distinctement sur la facture.

Relèvent en revanche du régime des prestations de services, notamment pour l'appréciation de ces mêmes limites, le travail à façon et, dès lors qu'elles ne se traduisent pas par la création d'un bien nouveau, les opérations consistant en la réparation, l'adaptation et l'entretien de prothèses dentaires ou d'éléments séparés de prothèses. Ainsi, la réparation, qui a le caractère d'une prestation de services (la prothèse conserve sa qualité d'origine, comme par exemple, dans le cadre de la réparation simple de cassure), doit être distinguée de la rénovation et de la transformation qui, dès lors qu'elles se traduisent par la création d'un bien neuf, constituent une livraison de biens.

3. Précisions relatives aux livraisons intracommunautaires et aux exportations de prothèses dentaires

370

La CJCE a jugé que les livraisons de prothèses dentaires exonérées de TVA en application du e du 1 du A de l'article 13 de la directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 (dispositions figurant désormais sous le e du 1 de l'article 132 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006) n'ouvrent pas droit à déduction de la TVA payée en amont, même lorsqu'elles constituent des opérations intracommunautaires (CJCE, arrêt du 7 décembre 2006, aff. C-240/05, « Administration de l'enregistrement et des domaines c/ Eurodental Sarl », ECLI:EU:C:2006:763).

***Remarque :** Les livraisons intracommunautaires et les exportations de prothèses ou d'éléments séparés de prothèses effectuées par un prothésiste qui a fabriqué ces biens sont exonérées de la TVA, sans ouvrir droit à déduction de la taxe.*

Les prestations directement liées à l'exportation sont exonérées de la TVA et ouvrent droit à déduction, dès lors que l'ensemble des obligations prévues à l'article 74 de l'annexe III au CGI est rempli.