

BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-20130523

Permalien du document <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1139-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP>

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

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 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 praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe ;
- des 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.

Les praticiens énumérés ci-dessus 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.).

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 ([BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50 au XI-A § 380 et suivants](#)).

40

RES n° 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 1° du 4 de l'[article 261 du CGI](#).

Question : Quelles sont les conditions d'éligibilité à l'exonération de la TVA prévue par le 1° du 4 de l'article 261 du CGI des actes de médecine et de chirurgie esthétique ?

Réponse :

Conformément à l'article 132-1-c) de la [directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006](#), « les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné » sont exonérées.

Cette disposition a été transposée au 1° du 4 de l'article 261 du CGI selon lequel les soins dispensés aux personnes, notamment par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées, sont exonérés de TVA.

S'agissant de la condition tenant à la qualification du praticien, seuls les membres des professions médicales et paramédicales réglementées par une disposition législative ou par un texte pris en application d'une telle disposition sont susceptibles d'entrer dans le champ de cette exonération.

Il s'agit essentiellement des professions visées dans la quatrième partie du code de la santé publique (CSP) mais également de professions qui, bien que non visées par ces dispositions, fournissent des prestations reconnues comme de qualité identique qui doivent à ce titre, bénéficier également de l'exonération (notamment les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe et les psychologues, psychanalystes et psychothérapeutes titulaires d'un des diplômes requis, à la date de sa délivrance, pour être recrutés comme psychologue dans la fonction publique hospitalière).

Concernant la condition tenant à la nature des soins, la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE), dans des arrêts du 20 novembre 2003, ([CJCE, 20 novembre 2003, aff. C-307/01 Peter d'Ambrumenil](#) et [CJCE, 20 novembre 2003, C-212/01 Margarete Unterpertinger](#)), a précisé 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 sont susceptibles de bénéficier de l'exonération de TVA.

En matière de médecine et de chirurgie esthétique par conséquent, 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.

Par conséquent, les seuls actes qui bénéficient de l'exonération de TVA sont ceux qui sont pris en charge totalement ou partiellement par l'Assurance maladie, c'est à dire notamment les 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.

Par mesure de tempérament, la présente interprétation ne donnera lieu ni à rappel, ni à restitution s'agissant des actes de médecine et de chirurgie esthétique effectués antérieurement au 1er octobre 2012.

Voir aussi : RES N°2011/4 (TCA) ci-après exposé au I-B-3 § 80.

B. Cas particuliers

50

Les indications fournies ci-après au sujet de 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 pharmaciens

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 ([Code de la santé publique \(CSP\), art. L. 4211-3](#)). Les ventes de médicaments réalisées dans ces conditions doivent être soumises à la TVA ([BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50 au XI-D § 460](#)).

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 de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) inaugurée avec l'**arrêt Margarete Unterpertinger (aff. C-212/01)**, les prestations médicales effectuées dans un but autre que thérapeutique ne peuvent bénéficier de l'exonération « prestations de soins » prévue à l'article 132 § 1 sous c) de la **directive n° 2006/112/CE** 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.

Toutefois, pour les expertises dont le fait générateur est antérieur au 1er janvier 2014, les experts peuvent se prévaloir de la tolérance décrite dans le rescrit ci-dessous.

RES n° 2011/4 (TCA) du 15 mars 2011 : Règles de TVA applicables aux expertises médicales

Question : Les expertises médicales sont-elles exonérées de TVA ?

Réponse :

Le 1° du 4 de l'**article 261 du CGI** exonère les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales réglementées. Cette disposition est la transposition en droit interne de l'article 132-1-c de la **directive n° 2006/112/CE** du 28 novembre 2006.

La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a considéré que ne constituent des prestations de soins à la personne au sens de cette disposition, que les seules prestations ayant une finalité thérapeutique, entendue comme visant à protéger, maintenir ou rétablir la santé des personnes (**CJCE, 20 novembre 2003, aff. C-307/01 Peter d'Ambrumenil et CJCE, 20 novembre 2003, C-212/01 Margarete Unterpertinger**).

Cette dernière notion ne devant toutefois pas être comprise dans une acception trop étroite qui la priverait de son effet utile, des analyses qui ont pour objet l'observation et l'examen des patients à titre préventif sont susceptibles de constituer des « prestations de soins à la personne » exonérées de TVA (**CJCE, 8 juin 2006, aff. C-106/05 L.U.P GmbH, points 29 à 37**).

En revanche, les prestations, telles que les expertises médicales, dont la finalité principale est de permettre à un tiers de prendre une décision produisant des effets juridiques à l'égard de la personne concernée ou d'autres personnes ne constituent pas des prestations de soins à la personne susceptibles de rentrer dans le champ de l'exonération de l'article 132-1-c de la directive.

A cet égard, le fait qu'elles fassent appel aux compétences médicales du praticien et impliquent des activités typiques de la profession de médecin est sans incidence sur cette analyse.

Cela étant, la doctrine administrative ci-dessus prévoit que les expertises médicales réalisées par un médecin dans le prolongement de son activité exonérée de soins à la personne peuvent bénéficier de l'exonération prévue au 1° du 4 de l'article 261 du CGI.

Ainsi, les médecins qui réalisent à titre exclusif des expertises médicales et qui ne peuvent par conséquent revendiquer le bénéfice de cette doctrine doivent soumettre leurs prestations à la TVA.

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 (**BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50 au XI-E § 490**).

5. Psychologues, psychanalystes et psychothérapeutes

100

Le 1° du 4 de l'[article 261 du CGI](#) prévoit l'exonération des prestations rendues par les psychologues, psychanalystes et psychothérapeutes titulaires de certains diplômes. L'exonération est subordonnée à deux conditions :

a. Condition tenant à la détention de diplômes

1° Principe

110

Le bénéfice de l'exonération est réservé aux psychothérapeutes qui remplissent les conditions de diplômes permettant l'accès au concours de recrutement des psychologues dans les hôpitaux publics et aux psychothérapeutes 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-ANX-000191](#) ;
- l'article 3 du [décret n°71-988 du 3 décembre 1971 modifié](#) et arrêtés d'application ;
- l'article 3 du [décret n° 91-129 du 31 janvier 1991 modifié](#) et arrêtés d'application.

Les psychothérapeutes 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 psychothérapeutes 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 ci-dessus.

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 psychothérapeutes (psychanalystes, psychologues, psychosomaticiens, bio-énergéticiens, thérapeutes comportementalistes, etc.) quelle que soit l'école doctrinale à laquelle ils appartiennent.

c. Psychothérapeutes non médecins, titulaires de diplômes étrangers

140

Ainsi qu'il l'a été précisé au [I-B-5-a-2° § 120](#), les psychothérapeutes peuvent, sous certaines conditions de diplômes, bénéficier de l'exonération de la TVA prévue par le 1° du 4 de l'[article 261 du CGI](#).

Or, il peut arriver que des équivalences soient reconnues, en France, entre certains diplômes de psychologie délivrés par des universités étrangères et les diplômes exigés des psychothérapeutes pour être exonérés.

Le ministère de l'Éducation nationale a précisé qu'il n'existe pas de liste nationale fixant ces équivalences mais qu'il appartient aux universités de se prononcer sur le niveau des diplômes étrangers par rapport à ceux qu'elles délivrent. Il en résulte que les présidents des universités (ou leurs délégataires) sont seuls à même de délivrer aux titulaires, non médecins, de diplômes étrangers de psychologie les attestations d'équivalence de diplômes leur permettant de justifier qu'ils peuvent être exonérés de la TVA pour leur activité de diagnostic ou de traitement des troubles psychologiques.

Il appartient aux personnes placées dans cette situation, qui désirent bénéficier de l'exonération, de demander aux universités compétentes la délivrance de cette attestation d'équivalence.

6. 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 les [articles L. 4332-1 et suivants du CSP](#) et l'[article R. 4332-1 du CSP](#).

7. 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 CSP.

Cette exonération s'applique aux soins dispensés par les pédicures-podologues dont la profession est réglementée par les [articles L. 4322-1 et suivants du CSP](#) et les [articles R. 4322-1 et suivants du CSP](#).

8. 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 les [articles L. 4371-1 et suivants du CSP](#) et les [articles D. 4371-1 et suivants du CSP](#).

9. 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](#)).

10. 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](#), pris en application de l'[article 75 de la loi n° 2002-303 du 4 mars 2002 relative aux droits des malades et à la qualité du système de santé](#).

11. 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](#), pris en application de l'article 75 de la [loi n° 2002-303 du 4 mars 2002](#), et notamment ses articles 4, 5, 6, 14 et 25.

Les articles 5 et 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.

12. 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 CSP 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 CSP 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, étiope, naturothérapeute, iridologue, thanatologue, sophrologue, etc. ([BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50 au XI-A § 380](#)).

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, il a été répondu ([RM Pesce n° 26227, JO AN du 23 mai 1983](#)) que 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.

La redevance versée au propriétaire du cabinet constitue pour celui-ci la contrepartie de la location de locaux professionnels aménagés et doit, à ce titre, être soumise à la TVA.

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 rétrocedés.

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 (cf. II § 220).

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

250

L'exonération s'applique aux honoraires perçus par les membres des professions médicales ou paramédicales énumérées à la quatrième partie du CSP lorsqu'ils dispensent des soins 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 les [articles 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. 6223-7 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 les [articles L. 6212-1 et suivants du CSP](#) peut se dispenser d'acquiescer 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

a. Transmissions de prélèvements aux fins d'actes d'analyses

280

L'[article L. 6211-19 du CSP](#) permet, sous certaines conditions, au laboratoire qui effectue un prélèvement de ne pas réaliser lui-même l'analyse, mais de le transmettre à cette fin à un autre laboratoire.

Pour ce type d'analyses, les patients restent toutefois libres de s'adresser au laboratoire de leur choix qui effectue le prélèvement puis le transmet à un autre laboratoire.

Le laboratoire qui réalise effectivement l'acte de biologie médicale est responsable des résultats de l'analyse et de sa facturation vis-à-vis du patient.

Les travaux d'analyse ainsi 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, consiste notamment à conditionner ce prélèvement en vue de son transport et à le transmettre au laboratoire qui procédera effectivement à l'analyse.

La prestation de transmission réalisée par le laboratoire ou la pharmacie d'officine qui a pris en charge le prélèvement était rémunérée, conformément au dernier alinéa de l'[article L. 6211-5 du CSP](#), dans sa rédaction antérieure à l'[ordonnance n° 2010-49 du 13 janvier 2010](#), par une indemnité forfaitaire facturée au laboratoire qui a procédé aux analyses spécialisées. Le montant de cette indemnité était fixée par arrêté ministériel.

La CJCE a jugé, dans un arrêt du 11 janvier 2001 (affaire C-76/99, Commission/France), que l'indemnité forfaitaire de transmission de prélèvements aux fins d'analyses de biologie médicale doit être exonérée de TVA en application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) de

la [sixième directive TVA 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977](#) (devenu l'article 132, paragraphe 1, point b) de la [directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée](#)).

Selon la Cour, la transmission du prélèvement à un laboratoire spécialisé constitue une prestation étroitement liée à l'acte d'analyse de biologie médicale, en sorte qu'elle doit suivre le même régime fiscal que celui-ci et donc être exonérée de TVA.

En conséquence, l'indemnité forfaitaire perçue dans les conditions visées à l'ancien article L. 6211-5 du CSP, est exonérée de TVA sur le fondement du 1° du 4 de l'article 261 du CGI.

b. Transmissions de prélèvements réalisées dans le cadre des contrats de collaboration

290

Outre les transmissions réalisées dans les conditions décrites précédemment, les laboratoires sont autorisés par l'[article L. 6211-5 du CSP](#), dans sa rédaction antérieure à l'[ordonnance n°2010-49 du 13 janvier 2010](#), à conclure des contrats de collaboration avec d'autres laboratoires pour leur transmettre aux fins d'analyses les prélèvements qu'ils ont effectués.

La rémunération de l'opération de transmission est, en principe, assurée, conformément aux dispositions de l'[article L. 6211-6 du CSP](#), dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n°2010-49 du 13 janvier 2010, par une ristourne accordée sur le prix de l'acte d'analyse facturé au laboratoire qui a effectué et transmis le prélèvement.

Ce laboratoire facture au patient l'acte de prélèvement et la prestation d'analyse proprement dite en exonération de taxe conformément aux dispositions du 1° du 4 de l'[article 261 du CGI](#).

Pour sa part, le laboratoire qui a effectivement procédé aux analyses en facture le prix au laboratoire qui lui a transmis le prélèvement, sous déduction de la ristourne octroyée au titre de la transmission. La prestation d'analyse ainsi facturée est exonérée de TVA sur le fondement du 1° du 4 de l'article 261 du CGI.

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-3-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

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 CSP 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 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 le code de la santé publique, 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 pourra bénéficier du régime particulier prévu au 1^o 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

Par un arrêt du 7 décembre 2006 ([C-240/05 « Eurodental Sarl »](#)), la CJCE a jugé que les livraisons de prothèses dentaires exonérées de TVA en application de l'article 13 A, paragraphe 1, sous e) de la [directive 77/388/CEE du 17 mai 1977](#) (dispositions figurant désormais sous l'article 132 paragraphe 1 sous e) 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.

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](#) sont remplies.