

## L'application de la TVA aux examens de biologie médicale

L'idée communément partagée consiste à penser que les examens de biologie médicale, comme tous les actes médicaux, ne sont pas soumis à la TVA. Pendant longtemps, l'administration fiscale a elle-même appliquée très largement cette règle. Toutefois, la situation a évolué et l'administration fiscale a mis fin à un certain nombre de situations qu'elle a qualifiée de « tolérances ». La portée de l'exonération, inscrite dans le Code général des impôts, doit être précisée dans la mesure où les règles fiscales européennes distinguent les actes de soins proprement dits des actes qui, bien que réalisés par des professionnels de santé, ne concourent pas à un acte de soin. Ainsi, plusieurs professions ou activités se sont trouvées confrontées ces dernières années à l'application de la TVA à certaines de leurs activités. Ce sont par exemple les activités d'expertise médicale dont les honoraires y afférent sont assujettis à la TVA (si l'activité est exclusive selon la doctrine fiscale), de conseil ou les actes de médecine ou de chirurgie purement esthétiques. Face à ces évolutions dont les nuances sont parfois ténues, il était donc intéressant de s'interroger sur l'application de la TVA aux examens de biologie médicale.

**P**our comprendre la portée de l'exonération et la position actuelle de l'administration fiscale, il faut revenir à la source. La règle est d'origine communautaire. Elle découle de la Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, reprenant une ancienne Directive de 1977. L'article 132 prévoit des règles d'exonération en faveur de certaines activités d'intérêt général, parmi lesquelles figurent « l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostics et d'autres établissements de même nature dûment reconnus » et « 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'Etat membre concerné ». La transcription s'est faite à l'article 261 du Code général des impôts (CGI) qui exonère de la TVA les travaux d'analyses de biologie médicale dans les termes généraux suivants :



Pour comprendre la portée de l'exonération et la position actuelle de l'administration fiscale, il faut revenir à la source. La règle est d'origine communautaire.

« Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée :...

4. (Professions libérales et activités diverses)

1° Les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées, par les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe ou de chiropracteur et par les psychologues, psychanalystes et psychothérapeutes titulaires d'un des diplômes requis, à la date de sa délivrance, pour être recruté comme psychologue dans la fonction publique hospitalière ainsi que les travaux d'analyse de biologie médicale et les fournitures de prothèses dentaires par les dentistes et les prothésistes ;... »

L'Instruction publiée au Bulletin Officiel des Finances Publiques – Impôts (BOFIP, BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-20150204) du 04 février 2015 précise que les travaux d'analyses de biologie médicale sont entendus comme « 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 Code de la santé publique ».

L'Instruction précise que « l'exonération s'applique quelques soient les modalités d'exécution des travaux d'analyse et la forme juridique des laboratoires concernés qui peuvent être exploités

dans les conditions prévues de l'article L.6223-1 du Code de la santé publique à l'article 6223-7 ». Ainsi, lorsque le laboratoire n'effectue pas lui-même les analyses, les prestations afférentes à la transmission des prélèvements, notamment dans le cadre des contrats de collaboration, sont exonérées.

### Examens réalisés à la demande de tiers en matière d'assurance et de bilan de santé

D'autres activités de biologie médicale méritent l'attention. Il s'agit notamment des examens réalisés à la demande de tiers en matière d'assurance et de bilan de santé.

La Cour de justice des communautés européennes a précisé que « lorsque des examens médicaux, ainsi que des prises de sang ou des prélèvements d'autres échantillons corporels sont effectués dans le but de permettre à un employeur de prendre des décisions relatives au recrutement ou aux fonctions à exercer par un travailleur, ou bien de permettre à une compagnie d'assurances de fixer la prime à exiger d'un preneur d'assurance, les prestations en cause visent principalement à fournir à cet employeur ou à cette compagnie d'assurances un élément intervenant dans sa prise de décision. Ces prestations ne relèvent donc pas des prestations de soins à la personne exonérées, en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1 sous c) de la 6<sup>e</sup> Directive.

À l'instar de la position adoptée précédemment par l'administration fiscale, pour d'autres activités médicales, et dans l'hypothèse d'une remise en cause concernant les examens biologiques réalisés à la demande de tiers, il est permis de penser que les situations passées feront l'objet d'une tolérance dans la mesure où la doctrine fiscale tarde à s'affirmer. Toutefois, l'émergence d'une jurisprudence européenne de plus en plus fine concernant l'application de la TVA en matière de santé oblige les professionnels à réfléchir aux anticipations nécessaires. ■



François Marchadier  
Avocat au Barreau de Paris



L'émergence d'une jurisprudence européenne de plus en plus fine concernant l'application de la TVA en matière de santé oblige les professionnels à réfléchir aux anticipations nécessaires.

En revanche, les contrôles médicaux réguliers institués par certains employeurs et certaines compagnies d'assurances peuvent remplir les conditions d'exonération prévues à l'article 13, A, paragraphe 1 sous c), de la 6<sup>e</sup> Directive, pourvu que ces contrôles visent principalement à permettre la prévention et le dépistage de maladies, ainsi que le suivi de l'état de santé des travailleurs ou preneurs d'assurances.

Le fait que de tels contrôles médicaux aient lieu à la demande de tiers, et qu'ils puissent servir également des intérêts propres aux employeurs ou aux compagnies d'assurances, n'empêche pas de considérer que lesdits contrôles ont pour but principal la protection de la santé ».

Malgré des finalités thérapeutiques évidentes attachées à tout examen de biologie médicale, quel que soit son commanditaire et son contexte, une remise en cause de l'exonération des examens de biologie médicale réalisés à la demande de compagnies d'assurances, par l'intermédiaire de sociétés prestataires de services, qui ont pour objet de se prononcer sur une garantie d'assurance, notamment en cas de prêt bancaire, ne peut pas être écartée.

À l'instar de la position adoptée précédemment par l'administration fiscale, pour d'autres activités médicales, et dans l'hypothèse d'une remise en cause concernant les examens biologiques réalisés à la demande de tiers, il est permis de penser que les situations passées feront l'objet d'une tolérance dans la mesure où la doctrine fiscale tarde à s'affirmer. Toutefois, l'émergence d'une jurisprudence européenne de plus en plus fine concernant l'application de la TVA en matière de santé oblige les professionnels à réfléchir aux anticipations nécessaires. ■

**CHEYSSON MARCHADIER & ASSOCIÉS**  
SOCIÉTÉ D'AVOCATS