

TVA : actes de médecine et chirurgie esthétique

- Sommaire -

<u>1 - Synthèse</u>	<u>1</u>
<u>2 - L'arrêt du Conseil d'Etat</u>	<u>2</u>
<u>3 - Abstrats et Résumé</u>	<u>9</u>

- 1 - Synthèse -

Les actes de médecine et de chirurgie esthétique ne peuvent être exonérés de TVA que s'ils sont effectués par des praticiens intervenant dans le cadre légal et réglementé de la médecine (article 261 du code général des impôts) et s'ils poursuivent une finalité thérapeutique, en application de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne (arrêt n° 91/12 du 21 mars 2013).

Les actes de chirurgie esthétique sans visée reconstructrice ou thérapeutique n'entrent pas dans le champ des prestations couvertes par l'assurance maladie. L'administration refuse donc l'exonération de TVA pour les actes de médecine esthétique non remboursés par l'assurance maladie.

Cette position a été validée par le Conseil d'État (arrêt n° 363118 du 5 juillet 2013) : seuls les actes de médecine et de chirurgie esthétique pris en charge par l'assurance maladie, partiellement ou totalement, peuvent bénéficier d'une exonération de TVA.

- 2 - Arrêt du Conseil d'Etat -

[Retour au sommaire p. 1](#)

Conseil d'Etat n° 363118

ECLI:FR:CESSR:2013:363118.20130705

Mentionné dans les tables du recueil Lebon

8ème et 3ème sous-sections réunies

Mme Marie-Astrid Nicolazo de Barmon, rapporteur

M. Benoît Bohnert, rapporteur public

Lecture du vendredi 5 juillet 2013

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu 1°), sous le n° 363118, la requête, enregistrée le 28 septembre 2012 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentée par le syndicat national de chirurgie plastique reconstructrice et esthétique (SNCPRE), dont le siège est 26, rue de Belfort à Courbevoie (92400) ; il demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler pour excès de pouvoir la décision de rescrit n° 2012/25, publiée le 27 septembre 2012 au paragraphe 40 du Bulletin Officiel des Finances Publique - Impôts sous l'intitulé BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-20120927, prévoyant que les seuls actes de médecine et de chirurgie esthétique bénéficiant de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée prévue par le 1° du 4 de l'article 261 du code général des impôts sont ceux qui sont pris en charge totalement ou partiellement par l'assurance maladie ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 7 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Vu 2°), sous le n° 364129, la requête sommaire et le mémoire complémentaire, en-

registrés les 27 novembre 2012 et 27 février 2013 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour la société française de médecine morphologique et anti-âge (SOFMMAA), dont le siège est 55-57 avenue Marceau à Paris (75116), le syndicat de médecine morpho-esthétique et anti-âge (SYMA), dont le siège est 55-57 avenue Marceau à Paris (75116), la société civile de moyens 55-57 avenue Marceau, dont le siège est 55-57 avenue Marceau à Paris (75116), l'Union collégiale, dont le siège est Promenade des Anglais immeuble Arénice à Nice (06200), la société française de dermatologie chirurgicale et esthétique (SFDCE), dont le siège est 1, rue Denain à Lille (59800), le Groupe de recherche en chirurgie dermatologique et esthétique (GRCD), dont le siège est 8, square Saint-Jean à Arras (62000) ; ils demandent au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler pour excès de pouvoir la décision de rescrit n° 2012/25, publiée le 27 septembre 2012 au paragraphe 40 du Bulletin Officiel des Finances Publique - Impôts sous l'intitulé BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-20120927 ;

2°) à titre subsidiaire, de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 10 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, ainsi que le paiement des entiers dépens ;

Vu 3°), sous le n° 364147, la requête, enregistrée le 26 novembre 2012 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentée par le syndicat national des dermatologues vénéréologues (SNDV) dont le siège est 79 rue de Tocqueville à Paris (75017) ; il demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler pour excès de pouvoir la décision de rescrit n° 2012/25 publiée le 27 septembre 2012 au paragraphe 40 du Bulletin Officiel des Finances Publique - Impôts sous l'intitulé BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-20120927 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 10 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Vu les autres pièces des dossiers ;

Vu la note en délibéré, enregistrée le 5 juin 2013, présentée pour la SOFMMAA, le SYMA, la société civile de moyens 55-57 avenue Marceau, l'Union collégiale, la SFDCE et le GRCD ;

Vu la note en délibéré, enregistrée le 10 juin 2013, présentée par le syndicat national de chirurgie plastique reconstructrice et esthétique ;

Vu la note en délibéré, enregistrée le 11 juin 2013, présentée par le syndicat national des dermatologues vénéréologues ;

Vu la nouvelle note en délibéré, enregistrée le 11 juin 2013, présentée pour la SOFM-MAA, le SYMA, la société civile de moyens 55-57 avenue Marceau, l'Union collégiale, la SFDCE et le GRCD ;

Vu la directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires reprise par la directive 2006/112/CE du Conseil du 26 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de la santé publique ;

Vu le code de la sécurité sociale ;

Vu la loi n° 78-1240 du 29 décembre 1978 ;

Vu la loi n° 79-587 du 11 juillet 1979 ;

Vu la loi n° 93-1353 du 30 décembre 1993 ;

Vu l'arrêt n° C-91/12 du 21 mars 2013 de la Cour de justice de l'Union européenne ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Marie-Astrid Nicolazo de Barmon, Maître des Requêtes,
- les conclusions de Mme Nathalie Escaut, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Fabiani, Luc-Thaler, avocat de la société française de médecine morphologique et anti-âge (SOFMMAA), du syndicat de médecine morpho-esthétique et anti-âge (SYMEA), de la société civile de moyens, de la société l'Union collégiale, de la société française de dermatologie chirurgicale et esthétique (SFDCE) et de la société Groupe de recherche en chirurgie dermatologique et esthétique (GRCD) ;

1. Considérant que les requêtes visées ci-dessus présentent à juger des questions semblables ; qu'il y a lieu de les joindre pour statuer par une seule décision ;

2. Considérant que le 1° du 4 de l'article 261 du code général des impôts, pris pour la transposition des dispositions du c) du 1° du A de l'article 13 de la directive 77/388/CEE du Conseil des Communautés du 17 mai 1977, repris au c) du paragraphe 1 de l'article 132 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, prévoit que sont exonérés de taxe sur la valeur ajoutée " les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées (...) " ;

3. Considérant que le syndicat national de chirurgie plastique reconstructrice et esthétique (SNCPRE), la société française de médecine morphologique et anti-âge, le syndicat de médecine morpho-esthétique et anti-âge, la société civile de moyens 55-57 avenue Marceau, l'Union collégiale, la société française de dermatologie chirurgicale et esthétique, le groupe de recherche en chirurgie dermatologique et esthétique et le syndicat national des dermatologues vénéréologues demandent l'annulation pour excès de pouvoir de la décision de rescrit n° 2012/25, publiée le 27 septembre 2012 au paragraphe 40 du Bulletin Officiel des Finances Publiques - Impôts sous l'intitulé BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-20120927, commentant les dispositions précitées du 1° du 4 de l'article 261 du code général des impôts et précisant qu' " 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 taxe sur la valeur ajoutée. / Par conséquent, les seuls actes qui bénéficient de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée 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 " ;

4. Considérant, en premier lieu, qu'eu égard à sa nature d'acte général et impersonnel, la décision de rescrit attaquée n'avait pas à être motivée en application de la loi du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'administration et le public ;

5. Considérant, en deuxième lieu, qu'il résulte des dispositions des directives mentionnées au point 2, telles qu'interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne, notamment dans son arrêt Skatteverket c. PFC Clinic AB du 21 mars 2013, que seuls les actes de médecine et de chirurgie esthétique dispensés dans le but " de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir " des personnes qui, par suite d'une maladie, d'une blessure ou d'un handicap physique congénital, nécessitent une telle intervention, poursuivent une finalité thérapeutique et doivent, dès lors, être regardés comme des soins à la personne exonérés de taxe sur la valeur ajoutée ; qu'il en va différemment lorsque ces actes n'obéissent en aucun cas à une telle finalité ; qu'en prévoyant que, lorsqu'ils ne poursuivent pas une finalité thérapeutique, les actes de médecine et de chirurgie esthétique sont assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée, la décision attaquée se borne à réitérer la loi, laquelle est conforme aux objectifs des directives ainsi interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne ;

6. Considérant, en troisième lieu, qu'en vertu des dispositions combinées des articles L. 6322-1 et R. 6322-1 du code de la santé publique, les actes de chirurgie esthétique, qui n'entrent pas dans le champ des prestations couvertes par l'assurance maladie au sens de l'article L. 321-1 du code de la sécurité sociale, sont des actes qui tendent à modifier l'apparence corporelle d'une personne, à sa demande, sans visée thérapeutique ou reconstructrice ; que les actes de médecine ou de chirurgie esthétique à finalité thérapeutique relèvent des dispositions de l'article L. 162-1-7 du code de la sécurité sociale, aux termes desquelles la prise en charge par l'assurance maladie est subordonnée à l'inscription sur la liste qu'elles mentionnent ; que cette liste prévoit le remboursement des actes de médecine ou de chirurgie esthétique répondant, pour le patient, à une indication thérapeutique, évaluée le cas échéant sur entente préalable de l'assurance maladie ; que, dans ces conditions, en subordonnant le bénéfice de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée des actes de médecine et de chirurgie esthétique à la condition qu'ils soient pris en charge totalement ou partiellement par l'assurance maladie, la décision attaquée explicite, sans les méconnaître, pour les actes de chirurgie et de médecine esthétique, la portée des dispositions du 1° du 4 de l'article 261 du code général des impôts, lesquelles ne portent pas atteinte au principe de neutralité du système commun de taxe sur la valeur ajoutée ; qu'elle n'est entachée d'aucune incompétence ;

7. Considérant, en quatrième lieu, que la décision attaquée, publiée le 27 septembre 2012, a pour objet de commenter l'application aux actes de médecine et de chirurgie esthétique des dispositions du 1° du 4 de l'article 261 du code général des impôts, issues de l'article 31 de la loi du 29 décembre 1978 de finances rectificative pour 1978 et de l'article 21 de la loi du 30 décembre 1993 de finances rectificative pour 1993 ; qu'au surplus, elle se substitue à un premier rescrit publié le 10 avril 2012, lequel prévoyait également de subordonner le bénéfice de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée des actes de médecine et de chirurgie esthétique à leur prise en charge par l'assurance maladie ; que, dès lors, il ne peut être sérieusement soutenu que les contribuables n'auraient pas disposé d'un délai suffisant et que le principe de sécurité juridique aurait été méconnu, au motif que la décision attaquée prévoit qu'elle prend effet au 1er octobre 2012 ;

8. Considérant, enfin, que le SNCPRE soutient que la décision attaquée méconnaît le principe d'égalité devant l'impôt, dès lors, d'une part, que des actes de médecine et de chirurgie esthétique identiques font l'objet d'un traitement différent au regard de la taxe sur la valeur ajoutée en fonction de leur finalité et de leur prise en charge par l'assurance maladie et, d'autre part, que ce critère introduit une discrimination injustifiée au détriment des praticiens de médecine et de chirurgie esthétique, dès lors qu'il ne s'applique pas à l'ensemble des professions médicales et paramédicales réglementées entrant dans le champ du 1° du 4 de l'article 261 du code général des impôts ; que, toutefois, ainsi qu'il vient d'être dit, la décision de rescrit attaquée ne méconnaît pas ces dispositions législatives, qu'elle se borne à commenter ; que le moyen du syndicat doit ainsi être regardé comme dirigé contre ces dispositions elles-mêmes ; qu'en dehors des cas et conditions dans lesquels il est saisi sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution, il n'appartient pas au Conseil d'Etat, statuant au contentieux, de se prononcer sur un moyen tiré de la non-conformité à la Constitution de dispositions législatives ; que, par suite, le moyen soulevé par le SNCPRE ne peut qu'être écarté ;

9. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède, sans qu'il soit besoin de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle, que les requérants ne sont pas fondés à demander l'annulation de la décision de rescrit attaquée ;

Sur les dépens :

10. Considérant que, sous le n° 364129, les requérants demandent que la contribution pour l'aide juridique soit mise à la charge de l'Etat ; que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu de laisser cette contribution à leur charge ;

Sur les conclusions présentées au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

11. Considérant que ces dispositions font obstacle à ce qu'une somme soit mise à la charge de l'Etat qui n'est pas, dans les présentes instances, la partie perdante ;

DECIDE :

Article 1er : Les requêtes présentées par le syndicat national de chirurgie plastique reconstructrice et esthétique (SNCPRE), la société française de médecine morphologique et anti-âge, le syndicat de médecine morpho-esthétique et anti-âge, la société civile de moyens 55-57 avenue Marceau, l'Union collégiale, la société française de dermatologie chirurgicale et esthétique, le groupe de recherche en chirurgie dermatologique et esthétique et le syndicat national des dermatologues vénéréologues sont rejetées.

Article 2 : La présente décision sera notifiée au syndicat national de chirurgie reconstructrice et esthétique, à la société française de médecine morphologique et anti-âge, au syndicat de médecine morpho-esthétique et anti-âge, à la société civile de moyens 55-57 avenue Marceau, à l'Union collégiale, à la société française de dermatologie chirurgicale et esthétique, au groupe de recherche en chirurgie dermatologique et esthétique, au syndicat national des dermatologues vénéréologues et au ministre de l'économie et des finances.

- 3 - Abstrats et résumés -

Abstrats : 19-06-02-02 CONTRIBUTIONS ET TAXES. TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES ET ASSIMILÉES. TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE. EXEMPTIONS ET EXONÉRATIONS. - EXONÉRATION DES SOINS DISPENSÉS AUX PERSONNES PAR LES MEMBRES DES PROFESSIONS MÉDICALES ET PARAMÉDICALES RÉGLEMENTÉES (1° DU 4 DE L'ART. 261 DU CGI) - ACTES DE MÉDECINE ET DE CHIRURGIE ESTHÉTIQUE - 1) EXCLUSION, LORSQU'ILS NE POURSUIVENT PAS UNE FINALITÉ THÉRAPEUTIQUE - EXISTENCE - CONFORMITÉ AUX OBJECTIFS DES DIRECTIVES 77/388/CEE ET 2006/112/CE TELLES QU'INTERPRÉTÉES PAR LA CJUE [RJ1] - EXISTENCE - SIMPLE RÉITÉRATION SUR CE POINT DE LA LOI PAR LA DÉCISION DE RESCRIT N° 2012/25 - EXISTENCE - 2) SOUMISSION DU BÉNÉFICE DE L'EXONÉRATION À LA CONDITION DE PRISE EN CHARGE TOTALE OU PARTIELLE PAR L'ASSURANCE MALADIE - SIMPLE EXPLICITATION DE LA LOI PAR LA DÉCISION DE RESCRIT N° 2012/25 - EXISTENCE - ATTEINTE AU PRINCIPE DE NEUTRALITÉ DU SYSTÈME COMMUN DE TVA - ABSENCE.

Résumé : 19-06-02-02 1) Il résulte des dispositions du c du 1° du A de l'article 13 de la directive 77/388/CEE du 17 mai 1977, repris au c du paragraphe 1 de l'article 132 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, telles qu'interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), notamment dans son arrêt Skatteverket c/ PFC Clinic AB du 21 mars 2013, que seuls les actes de médecine et de chirurgie esthétique dispensés dans le but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des personnes qui, par suite d'une maladie, d'une blessure ou d'un handicap physique congénital, nécessitent une telle intervention, poursuivent une finalité thérapeutique et doivent, dès lors, être regardés comme des soins à la personne exonérés de taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Il en va différemment lorsque ces actes n'obéissent en aucun cas à une telle finalité. En prévoyant que, lorsqu'ils ne poursuivent pas une finalité thérapeutique, les actes de médecine et de chirurgie esthétique sont assujettis à la TVA, la décision de rescrit n° 2012/25, publiée au Bulletin Officiel des Finances Publiques - Impôts, se borne à réitérer la loi, laquelle est conforme aux objectifs des directives ainsi interprétées par la CJUE.,,2) En vertu des dispositions combinées des articles L. 6322-1 et R. 6322-1 du code de la santé publique, les actes de chirurgie esthétique, qui n'entrent pas dans le champ des prestations couvertes par l'assurance maladie au sens de l'article L. 321-1 du code de la sécurité sociale, sont des actes qui tendent à modifier l'apparence corporelle d'une personne, à sa demande, sans visée thérapeutique ou reconstructrice. Les actes de médecine ou de chirurgie esthétique à finalité thérapeutique relèvent des

dispositions de l'article L. 162-1-7 du code de la sécurité sociale, aux termes desquelles la prise en charge par l'assurance maladie est subordonnée à l'inscription sur la liste qu'elles prévoient. Cette liste prévoit le remboursement des actes de médecine ou de chirurgie esthétique répondant, pour le patient, à une indication thérapeutique, évaluée le cas échéant sur entente préalable de l'assurance maladie. Dans ces conditions, en l'état de la législation applicable, la décision de rescrit n° 2012/25, en subordonnant le bénéfice de l'exonération de TVA des actes de médecine et de chirurgie esthétique à la condition qu'ils soient pris en charge totalement ou partiellement par l'assurance maladie, explicite, sans les méconnaître, pour les actes de chirurgie et de médecine esthétique, la portée des dispositions du 1° du 4 de l'article 261 du code général des impôts (CGI), lesquelles ne portent pas atteinte au principe de neutralité du système commun de TVA.

[RJ1] Rappr. CJUE, 21 mars 2013, Skatteverket c/ PFC Clinic AB, aff. C-91/12.

[Retour au sommaire p. 1](#)