

## EXPERTISES MEDICALES ET PARAMEDICALES : APPLICATION DE LA TVA EN 2014

La Commission européenne a informé les autorités françaises d'une plainte contre l'exonération dont bénéficient en France les expertises médicales effectuées par des médecins réalisant par ailleurs des actes médicaux exonérés. Des lors, l'administration fiscale estime qu'il y a lieu de supprimer les commentaires doctrinaux prévoyant cette tolérance. Néanmoins, les experts pourront s'en prévaloir jusqu'au 1er janvier 2014.

### LE PRINCIPE ET LA DOCTRINE ANTERIEURE

La TVA est applicable à toutes les activités du secteur marchand au taux normal (19.60 % porté à 20 % le 1<sup>er</sup> janvier 2014) sauf dispositions contraires du code général des impôts exonérant certaines prestations ou les imposant à un taux réduit (article 256 A du code général des impôts).

La construction européenne tend à harmoniser la fiscalité. La TVA fait l'objet d'une directive européenne qui s'impose aux Etats membres<sup>i</sup>.

Une tolérance d'exonération de TVA a toutefois été instituée pendant de nombreuses années par la doctrine administrative française selon laquelle les expertises médicales, qu'elles soient réalisées dans le cadre d'un contrat d'assurance ou dans celui d'une instance, sont exonérées de TVA dès lors qu'elles s'inscrivent dans le prolongement de l'activité exonérée de soins aux personnes<sup>ii</sup>. Cette doctrine avait été confirmée par une réponse ministérielle publiée au journal officiel le 13 mars 2000<sup>iii</sup>.

### L'AVIS DE LA COUR DE JUSTICE DES COMMUNAUTES EUROPEENNES

En réponse à une demande de décision préjudicielle formée par un tribunal londonien, la Cour de justice des Communautés européennes a rendu deux arrêts le 20 novembre 2003<sup>iv</sup> selon lesquels, seules les prestations à finalité thérapeutique, entendues comme celles menées dans le but de prévenir, diagnostiquer, soigner et dans la mesure du possible, guérir des maladies ou anomalies de santé sont susceptibles de bénéficier de l'exonération de TVA.

La Cour a précisé à cette occasion que « *ladite exonération ne s'applique pas aux prestations suivantes, effectuées dans le cadre de l'exercice de la profession médicale :*

- *délivrer des certificats médicaux dans le contexte de l'octroi d'une pension de guerre,*
- *procéder à des examens médicaux en vue de préparer un rapport médical d'expert relatif à des questions de responsabilité et à l'évaluation du dommage subi par des particuliers envisageant d'introduire une action en justice pour dommages corporels,*
- *préparer des rapports médicaux à la suite des examens visés au tiret précédent, ainsi que préparer des rapports médicaux basés sur des notes médicales, sans toutefois procéder à des examens médicaux,*
- *effectuer des examens médicaux en vue de préparer des rapports médicaux d'expert relatifs à des cas d'erreurs médicales à la demande de personnes envisageant d'introduire une action en justice,*

- préparer des rapports médicaux à la suite des examens visés au tiret précédent, ainsi que préparer des rapports médicaux basés sur des notes médicales, sans toutefois procéder à des examens médicaux. »

L'administration française a finalement publié un rescrit le 15 mars 2011<sup>v</sup> dans lequel elle fait référence aux arrêts du 20 novembre 2003 de la Cour de justice de l'Union européenne tout en maintenant sa doctrine antérieure : « *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 bénéficier de l'exonération de TVA.*

*À 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 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 (doc. adm. 3 A 1153-63).*

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

Dans une lettre du 21 avril 2011, la Direction de la législation fiscale (Direction générale des finances publiques) précise : « *Conformément au § 63 de la doctrine administrative DB 3 A 1153, les expertises médicales sont exonérées de la TVA en application de l'article 261-4-1° du code général des impôts (CGI) dès lors qu'elles s'inscrivent dans le prolongement d'activités exonérées. Un médecin qui réalise à la fois des expertises médicales et des actes médicaux exonérés, quelle que soit la proportion de l'une ou l'autre de ces activités est considéré comme effectuant des expertises médicales dans le prolongement de son activité de soins exonérée. »*

Il en résulte que seuls les médecins libéraux pouvaient prétendre à une exonération de TVA sur leurs expertises médicales. Une telle dérogation à la 6<sup>ème</sup> directive européenne n'était pas tenable.

## **LA REMISE EN CAUSE DE LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE**

Par une communication du 23 mai 2013<sup>vi</sup>, le ministère du budget a mis sa doctrine en conformité avec la 6<sup>ème</sup> directive européenne : « *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 »*

## **L'ASSUJETTISSEMENT A LA TVA DES EXPERTISES DE PSYCHOLOGIE**

Pour ce qui concerne les psychologues, psychanalystes et psychothérapeutes, la doctrine administrative exprimée le 23 mai 2013 est la même : *« 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. »*

Il faut en conclure que toutes les expertises médicales et paramédicales ne bénéficient plus de l'exonération de TVA dès l'instant où elles n'ont pas de finalité thérapeutique.

## **LE DROIT COMMUN : L'EXONERATION DE TVA EN DESSOUS D'UN SEUIL DE CHIFFRE D'AFFAIRES**

Les expertises médicales, paramédicales et de psychologie bénéficient d'une exonération de TVA dès l'instant où l'expert ne dépasse pas un seuil de chiffre d'affaires annuel fixé actuellement à 32 600 € par la loi de finances pour l'année 2013. Il s'agit d'une disposition de droit commun qui s'applique à toutes les activités de prestations de services au sens fiscal du terme.

Dans ce cas, le professionnel doit porter sur ses factures (et sur ses demandes de rémunération présentées au juge taxateur) la mention : *« exonération de TVA – article 293 B du CGI »*

## **LE CAS DES HONORAIRES TARIFES**

La Direction des services judiciaires de la Chancellerie a rappelé, par lettre du 15 octobre 2007 adressée au président du Conseil national des compagnies d'experts de justice : *« Par application de son article 800, le code de procédure pénale fixe un certain nombre de tarifs en matière de frais de justice. De manière générale, ces tarifs sont toujours fixés hors taxe. Il appartient à l'expert, s'il est soumis à la TVA au titre de son activité professionnelle, d'ajouter au sein de son mémoire de frais, les sommes correspondantes en sus du tarif réglementaire. Cette règle s'applique à tous les experts et autres collaborateurs occasionnels.*

*En outre, il apparaît utile de préciser qu'en application des dispositions des articles 266-I-a et 267-I et II du code général des impôts, les sommes qualifiées de remboursement de frais de déplacement et de repas sont à soumettre à la TVA au même titre que la rémunération principale. Dans une telle hypothèse, la TVA s'applique donc sur l'ensemble du montant du mémoire. »*

À ce propos, le service juridique de la division du contrôle et du contentieux de l'impôt de la Direction départementale des finances publiques de la Sarthe a précisé, le 4 mars 2013, à un expert-comptable qui l'interrogeait à propos de l'assujettissement à la TVA des frais postaux : *« En l'espèce, il n'apparaît pas établi que les frais annexes divers désignés dans votre courrier qui sont facturés par un expert judiciaire à la partie désignée judiciairement (à l'issue de l'instance) comme devant supporter lesdits frais, puissent être considérés, au regard des dispositions fiscales précitées, comme des « débours ».*

*Aux termes de votre courrier, les frais annexes en cause sont en effet engagés en son nom propre par l'expert judiciaire, dans le cadre d'une mission légale qui lui est confiée par une juridiction, et non pas au nom et pour le compte d'un commettant, en exécution d'un mandat préalable qui lui aurait été confié par cette partie.*

*Les dispositions de l'article 267-II, 2° du CGI déjà citées, relatives aux « débours » ne paraissent donc pas applicables à de tels frais annexes. »*

## **L'ASSUJETTISSEMENT A LA TVA ET LA TVA DEDCUTIBLE**

Lorsqu'un expert est assujetti à la TVA, il doit mentionner sur ses notes d'honoraires le montant de la TVA et le taux applicable (TVA : 19.60 % xxx €) ainsi que son code TVA : TVA FRxx + code SIRET.

Parallèlement, il lui est possible de déduire la TVA apparaissant sur les factures de ses fournisseurs.

Toutefois la TVA n'est pas déductible lorsqu'elle se rapporte à certaines dépenses :

- frais de déplacement (train, avion, bateau, taxi),
- frais de repas et d'hébergement,
- frais des véhicules de tourisme, motos et scooters (achat du véhicule, entretien et réparations),
- essence, etc...

Le gazole ouvre droit à une déduction de 80 % de la TVA

Le GPL et le GNV (gaz naturel comprimé) bénéficient d'une déduction totale de la TVA.



**Bruno DUPONCHELLE**

*Membre du bureau du Conseil national des compagnies d'experts de justice  
Président d'honneur de la Compagnie nationale des experts-comptables de justice*

<sup>i</sup> Directive du Conseil 77/388 – 6<sup>ème</sup> directive TVA

<sup>ii</sup> Doc. adm. 3 A 1153-63

<sup>iii</sup> Réponse Cochet n° 34591, JO 13 mars 2000, Assemblée nationale, question page 1624

<sup>iv</sup> CJCE, 20 novembre 2003, aff. C-307/01 Peter d'Ambrumenil et CJCE, 20 novembre 2003, aff. C-212/01

Margarete Unterpertinger

<sup>v</sup> Rescrit 2011-4-TCA du 15 mars 2011

<sup>vi</sup> BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10-20130523 – Bulletin officiel des finances publiques – Impôts – actualité du 23 mai 2013