



HAL
open science

Fiscalité et implantologie orale

Hadrien Diakonoff

► **To cite this version:**

Hadrien Diakonoff. Fiscalité et implantologie orale. Journal de droit de la santé et de l'assurance maladie, 2021, 29. hal-04005888

HAL Id: hal-04005888

<https://hal.science/hal-04005888v1>

Submitted on 27 Feb 2023

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Hadrien Diakonoff

Docteur en chirurgie-dentaire, Assistant Hospitalo-Universitaire, doctorant à l'Institut Droit et Santé, Inserm UMR_S 1145, Faculté de droit, d'économie et de gestion, Université de Paris

Fiscalité et implantologie orale

Chaque année, des centaines de milliers de français ont recours au traitement implantaire. Ce traitement, mis en œuvre par un chirurgien-dentiste, un stomatologue ou un chirurgien maxillo-facial, a pour but de compenser un handicap : l'absence ou la perte de dent(s). Pour cela, le praticien vient placer une racine artificielle, l'implant dentaire, dans l'os de la mâchoire. L'implant dentaire servira de support à une prothèse dentaire qui remplacera les dents manquantes. Si elle a longtemps fait l'objet de réticences au sein de la profession dentaire, cette modalité de traitement est considérée comme fiable depuis le début des années 2000. Le secteur de l'implantologie orale affiche une croissance économique forte, du fait de la démocratisation des pratiques et du vieillissement de la population. Des enjeux économiques des producteurs et des usagers de l'implant dentaire sont nées des questions d'ordre fiscales : quelle fiscalité appliquer au dispositif médical qu'est l'implant dentaire ? Quelle fiscalité appliquer à la pratique clinique qu'est le traitement implantaire ? La première partie de cet article s'intéressera à la fiscalité appliquée aux opérateurs économiques de l'implantologie orale. Quant à la seconde partie, elle abordera la fiscalité appliquée aux professionnels de santé mettant en œuvre les traitements implantaires.

I. Fiscalité de l'implant dentaire appliquée aux fabricants, importateurs et distributeurs

Si le marché de l'implantologie orale s'est fortement développé dans les années 2000, c'est en 1994 que se pose pour la première fois, pour le législateur français, la question de la fiscalité de l'implant dentaire. Partant du constat que des entreprises françaises et étrangères étaient assujetties à des taux de TVA différents pour une même prestation de service¹, le député Chaban-Delmas attira l'attention du ministre du budget de l'époque afin que soit appliqué

un taux homogène pour toutes ces entreprises, tout en suggérant d'appliquer un taux réduit et non un taux normal². Le ministre rejeta la requête du député en indiquant que les implants dentaires ne répondaient pas à la définition de prothèse interne et qu'il y avait donc lieu de régulariser la situation des entreprises appliquant – à tort – un taux réduit de TVA³. A l'époque, tout dispositif répondant à la définition de prothèse interne pouvait être inscrit à la liste portant sur les appareillages pour personnes handicapées, ouvrant le droit à l'application d'un taux réduit de TVA lors de la vente aux professionnels de santé. Cette liste, qui deviendra la Liste des Produits et Prestations (LPP), s'appelait à l'époque le Tarif Interministériel des Prestations Sanitaires (TIPS).

Aux termes de l'arrêté du 24 juillet 1992⁴, étaient définis comme prothèses internes les « articles ou appareils conçus pour prendre place pour tout ou partie dans l'organisme humain, pour assumer en partie la fonction d'un organe ou remédier à des atteintes à l'intégrité corporelle ou du moins pour les pallier ». Ces dispositifs devaient répondre à trois critères⁵ :

- Un critère d'implantation : une prothèse interne est implantée intégralement dans les tissus du corps humain, ce qui exclut, notamment, les appareils constitués d'une partie implantable solidaire d'un élément externe comme les fixateurs externes pour ostéosynthèse.

- Un critère d'acte : la pose d'une prothèse interne nécessite un acte pratiqué par un médecin, ce qui exclut, notamment, les accessoires relevant du titre 1^{er} du TIPS.

2 - JORF du 28 novembre 1994, p. 5831.

3 - JORF du 10 avril 1995, p. 1914. En ce qui concerne la fixation du taux de TVA, le ministre du budget rappelle l'article 278 quinquies du Code Général des Impôts qui disposait alors que « la taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux de 5,50 p. 100 en ce qui concerne les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon, portant sur les appareillages pour handicapés [...] » et dont la liste était mentionnée au chapitre premier du Code et dans différents textes réglementaires. Dès lors, il n'y avait pas lieu d'appliquer un taux réduit de TVA pour les implants dentaires, ceux-ci n'étaient pas inscrits expressément sur la liste portant sur les appareillages pour handicapés au motif qu'ils ne répondaient pas à la définition de prothèse interne selon une position – constante – du ministère de la santé. Par extension, il n'y avait pas lieu de régulariser la situation fiscale des entreprises appliquant un taux de TVA à 18,6% : le ministre du budget répond au député Chaban-Delmas que l'application, par certaines entreprises, d'un taux « erroné » de 5,5% relevait du contrôle *a posteriori* et conduit ces entreprises à s'exposer à des rappels assortis de pénalités.

4 - Arrêté du 24 juillet 1992 complétant ou modifiant le tarif interministériel des prestations sanitaires. JORF n°208 du 8 septembre 1992.

5 - La mise en œuvre de la Liste des Produits et Prestations, en remplacement du Tarif Interministériel des Prestations Sanitaires, à la fin de l'année 2000, va ajouter un critère d'objectif aux trois critères qui permettaient de définir le dispositif médical comme prothèse interne : « Parmi les dispositifs médicaux implantables [...] relèvent et peuvent être inscrits sur la liste des produits et prestations remboursables [...] ceux dont l'implantation constitue l'objet principal de l'intervention chirurgicale [...]. Les implants dentaires répondent entièrement à ce critère.

1 - En l'espèce, un taux réduit de 5,5% et un taux normal de 18,6%, peu importe que ces entreprises procèdent à la fabrication, à l'importation ou la distribution de ces dispositifs médicaux.

- Un critère de durée : une prothèse interne est implantée de façon durable, voire définitive, ce qui exclut, notamment, les instruments médico-chirurgicaux utilisés à l'occasion d'un acte thérapeutique de brève durée.

Si le critère de durée est retrouvé pour l'implant dentaire, qui a pour but d'être implanté dans l'os de la mâchoire sur le long terme (idéalement, à vie), ce n'est pas le cas de certains éléments de suprastructure, qui sont placés le temps de la cicatrisation chirurgicale, à savoir quelques semaines⁶. Quant au critère d'acte, sa définition pouvait porter à confusion puisque le seul professionnel de santé mentionné explicitement était le médecin, alors que le traitement implantaire était principalement exécuté par le chirurgien-dentiste. Néanmoins, c'est sur le critère d'implantation que le ministère de la santé fait le choix, à l'époque, de ne pas inscrire l'implant dentaire au titre III du TIPS⁷, au motif que l'implant n'est pas intégralement implanté dans les tissus du corps humain. En effet, sa suprastructure fait émergence dans la cavité orale.

Le juge administratif ne va pas suivre l'avis du ministère de la santé en ce qui concerne le critère d'implantation. A la suite de procédures de recouvrement engagées à l'encontre d'un distributeur de dispositifs implantaires, le Conseil d'État se prononcera en faveur des opérateurs économiques. Par une décision rendue le 28 novembre 2003, il précise que les implants dentaires doivent être regardés comme des dispositifs de prothèse interne⁸ ⁹ : « les implants dentaires, constitués de pièces métalliques implantées dans les tissus osseux de la mandibule ou du maxillaire, sont détachables de l'ensemble qu'ils forment avec la prothèse dentaire fixe ou amovible à laquelle ils servent de fondement par l'intermédiaire d'un élément de couplage ; qu'ainsi, contrairement à ce que soutient le Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, ils ne forment pas des appareils constitués d'une partie implantable solidaire d'un élément externe, mais doivent être regardés comme des dispositifs médicaux implantables, destinés à être implantés en totalité dans le corps humain ». Dès lors, et pour la période concernée par les procédures de recouvrement (janvier 1991 à février 1996), le distributeur pourra se décharger des compléments de cotisations à la taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge.

En octobre 2003, peu de temps avant la décision du Conseil d'État, un autre député va alerter le ministre de la santé, de la famille et des personnes handicapées, sur la

situation des opérateurs économiques d'implants dentaires au regard de la TVA¹⁰. C'est le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, pourvu en cassation dans la procédure administrative précitée qui répond au député, quelques mois après la jurisprudence du Conseil d'État favorable aux entreprises¹¹. Une fois encore, ce sont l'article 278 quinquies du code général des impôts et la liste des produits et prestations remboursables prévue à l'article L. 165-1 du code de la sécurité sociale qui fondent la décision d'appliquer le taux normal de TVA aux implants dentaires, qui ne sont pas inscrits à la Liste des Produits et Prestations. La jurisprudence du Conseil d'État s'applique, mais uniquement pour la période du litige à laquelle elle fait référence, et ne saurait être transposée à la période à laquelle a été posée la question parlementaire.

Le 27 septembre 2004, un autre distributeur, français, de dispositifs implantaires va engager un recours auprès du Conseil d'État afin de demander l'annulation de la réponse du ministre pour excès de pouvoir. L'objectif de cette démarche est une fois encore d'annuler un rehaussement d'imposition, mais cette fois-ci sur le fondement des dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales¹². Le Conseil d'État conclut, dans un arrêt du 16 décembre 2005¹³ que la réponse du ministre ne contrevient pas aux dispositions législatives et réglementaires qu'elle entendait expliciter et rejettera la requête de l'entreprise.

Ce dernier arrêt semble avoir réglé la question de la fiscalité de l'implant dentaire en ce qui concerne le taux d'application de la TVA en matière de vente d'implants dentaires : le bulletin officiel des finances publiques dispose ainsi dans sa version actuelle¹⁴ : « Il est rappelé à cet égard que les implants dentaires relèvent du taux normal de la taxe, ainsi que l'a confirmé le Conseil d'État (CE, décision du 16 décembre 2005, n° 272618). »

6 - En l'espèce, une vis de cicatrisation ou un pilier de cicatrisation implantaire.

7 - Voir la réponse du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie à la question parlementaire écrite du député Bertrand Kern, JORF du 20 mars 2000, p. 1813 : « Aux termes de cet arrêté, pour l'inscription au titre III du TIPS, les appareillages doivent être implantés en totalité dans le corps humain, ce qui exclut les appareils constitués d'une partie implantable solidaire d'un élément externe. Selon une position constante du ministère chargé de la santé, les implants dentaires ne remplissent pas, à ce titre, tous les critères de l'inscription au titre III du TIPS. »

8 - CAA Paris, 7 février 2002, n°s 97PA03362 - 98PA00298.

9 - Conseil d'Etat, 8ème et 3ème sous-sections réunies, du 28 novembre 2003, 245281, inédit au recueil Lebon.

10 - JORF du 13 octobre 2003, p. 7787.

11 - JORF du 27 juillet 2004, page. 5786.

12 - Article L80 A du livre des procédures fiscales, dans sa version codifiée par Décret 81-859 du 15 septembre 1981 : « Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente ».

13 - Conseil d'État, Section du Contentieux, 16/12/2005, 272618, Publié au recueil Lebon.

14 - BOI-TVA-LIQ-20-10. TVA - Liquidation - Taux - Produits imposables au taux normal. 14 octobre 2020.

II. Fiscalité du traitement implantaire

Les soins de santé bénéficient en France d'une exonération de la TVA et ce depuis la transposition par le législateur de la directive européenne du 17 mai 1977¹⁵ par la loi de finances rectificatives du 29 décembre 1978¹⁶. La directive européenne de 1977 exonérait « à l'intérieur du pays » certaines activités d'intérêt général, y compris les soins médicaux et l'hospitalisation¹⁷. La transposition de la directive dans l'ensemble des pays de l'Union européenne a entraîné une diversification des formulations employées pour décrire ces notions, obligeant la CJUE à se prononcer sur le sujet¹⁸. Ainsi, sont considérées comme des « soins médicaux » et des « soins à la personne », les interventions qui « ont pour but de diagnostiquer, de soigner ou de guérir des maladies ou des anomalies de santé ou de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé des personnes », et qui sont mises en œuvre par un « membre du corps médical habilité ».

Si la jurisprudence de la CJUE se prononce sur ces deux points, notamment en ce qui concerne la chirurgie esthétique¹⁹, la question de l'exonération de la TVA pour les prestations du chirurgien-dentiste en France est réglée dès la transposition de la directive par le législateur en 1978, puisque le texte fait allusion aux soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales – dont les chirurgiens-dentistes – et la fournitures de prothèses dentaires par les chirurgiens-dentistes et les prothésistes. En matière d'implantologie orale, la question de l'exonération de la TVA aurait donc pu se régler naturellement, le traitement implantaire mis en œuvre par le chirurgien-dentiste ayant une finalité thérapeutique au sens de la règle d'exonération retenue par la CJUE. Il n'en a pas été ainsi.

Dans un rescrit fiscal de 2012, le ministère des Finances^{20,21},

15 - Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme.

16 - Loi n°78-1240 du 29 décembre 1978 de finances rectificatives pour 1978. JORF du 30 décembre 1978. Selon la formulation initiale, étaient exonérés : « les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales ainsi que les travaux d'analyse de biologie médicale et les fournitures de prothèses dentaires par les dentistes et les prothésistes ».

17 - Plus précisément, la directive européenne disposait que soient exonérés « l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées » et « les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales ».

18 - CJUE 21 mars 2013, Skatterverket c/ PFC Clinic AB, aff. C-91/12 ; D. 2013. 912, obs. P. Sargos, § 25 ; RTD eur. 2014. 145, chron. D. Berlin D. 2013. 912, comm. P. Sargos ; CJUE 1^{er} juin 2010, Future Health Technologies Ltd, aff. C-268/08 ; Europe, n° 8, 2010. 286, comm. A. Bouveresse.

19 - Cousin, Clément. « Au cœur de la fiscalité indirecte des actes médicaux : l'enjeu de la définition de la thérapeutique ». RDSS, n° 01 (2018): 81-90.

20 - TVA - Conditions d'éligibilité des actes de médecine et de chirurgie esthétique à l'exonération de TVA prévue par l'article 261-4-1^o du code général des impôts. 27 septembre 2012.

21 - 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^o du 4 de l'article 261 du CGI.

précise que les actes de médecine et de chirurgie à visée esthétique non remboursés par la sécurité sociale ne peuvent bénéficier de l'exonération de TVA relative aux prestations de soins rendues aux personnes au motif qu'ils ne poursuivent pas une finalité thérapeutique. L'implantologie orale n'étant pas prise en charge par l'Assurance maladie, ni totalement, ni partiellement, le traitement implantaire ne peut logiquement pas bénéficier d'une exonération de TVA suivant cette conception de la « finalité thérapeutique ». Des contrôles fiscaux ont été mis en œuvre à l'égard de praticiens exerçant l'implantologie, conduisant la profession à réagir puisque les montants de redressement étaient importants et « gonflés » par l'implantologie²².

Afin de lever toute ambiguïté, un rescrit de 2018²³ relatif à la fourniture et à la pose d'implants dentaires règle la question, en fondant l'exonération de la TVA non sur la notion de finalité thérapeutique mais sur le cadre légal et réglementaire de l'exercice de l'activité médicale du chirurgien-dentiste et du stomatologue indique que : « la pose d'un implant dentaire et d'une infrastructure coronaire sur implant par un chirurgien-dentiste ou un stomatologue est un acte qui s'inscrit dans le cadre légal et réglementaire de l'exercice d'une activité médicale et bénéficie, en tant que tel, de l'exonération prévue au 1^o du 4 de l'article 261 du CGI. La fourniture de l'implant et de l'infrastructure coronaire ne peut pas être dissociée de leur pose, dont elle constitue l'accessoire indispensable et nécessaire. Par ailleurs, le fait que ces actes ne fassent pas l'objet d'une prise en charge par l'Assurance Maladie n'est pas de nature à mettre en cause leur éligibilité à l'exonération de TVA prévue par les dispositions susmentionnées ».

Actuellement, le 1^o du 4 de l'article 261 du 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, notamment dispensées par les médecins, qu'ils soient omnipraticiens ou spécialistes, et les chirurgiens-dentistes²⁴. De plus, cette exonération de TVA va s'étendre aux fournitures de certains biens effectués par ces praticiens dans la mesure où elles constituent le prolongement direct des soins dispensés à leurs malades, cette disposition s'appliquant notamment à l'implantologie orale, en atteste le rescrit publié au bulletin officiel des finances publiques en 2018.

Hadrien Diakonoff

22 - Les chirurgiens-dentistes de France. TVA et implants : l'administration fiscale admet son erreur d'appréciation. 5 novembre 2018.

23 - BOFIP. RESCRIPT - TVA - Exonération de TVA applicable à la fourniture et à la pose d'implants dentaires. BOI-RES-000009. 07 juin 2018.

24 - BOFIP. TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations exonérées en régime intérieur - Professions médicales et paramédicales. BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10. 17 juin 2020.