N° 426219

Société Groupement international informatique de santé (GIIS)

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 11 décembre 2020

Lecture du 29 décembre 2020

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public

La société Groupement international informatique de santé (GIIS), qui a pour objet statutaire le développement, l'organisation, la commercialisation, la location de services, de procédés et de matériels dans le domaine de l'informatique, de la télématique et de la santé, exploite un site internet dénommé « Lediet » ainsi que divers sites associés qu'elle a conçus et développés et qui proposent aux personnes désireuses de perdre du poids ou qui doivent suivre un régime, un régime alimentaire en fonction de leurs goûts et habitudes alimentaires et de leurs objectifs. L'administration fiscale a, à l'issue d'une vérification de comptabilité, remis en cause l'exonération de TVA dont la société avait cru pouvoir bénéficier en application du 1^o du 4 de l'article 261 du CGI.

Qu'est-ce qu'une prestation de soins rendue par un diététicien, pour l'application de ces dispositions et une telle prestation peut-elle être rendue par le biais d'un site internet ? Telle est la question posée par la présente affaire.

L'article 261, 4, 1^o du CGI, exonérant de TVA « *les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées* », assure la transposition des dispositions figurant aujourd'hui à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 et reprises de l'ancien article 13, A, paragraphe 1, sous c) de la sixième directive, en vertu desquelles les Etats membres exonèrent « *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* ».

Si cette exonération doit, s'agissant d'une dérogation aux règles de droit commun de la TVA, faire l'objet d'une interprétation stricte, cette interprétation doit néanmoins, selon la CJUE, s'opérer en gardant à l'esprit l'objectif que la disposition poursuit, consistant en la réduction du coût des soins de santé (CJCE, 6 novembre 2003, *Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie contre Finanzamt Gießen*, aff. C-45/01 ou 20 novembre 2003, *D... et Dispute Resolution Services*, aff. C-307/01), et dans le respect du principe de neutralité de la TVA.

Un praticien souhaitant bénéficier de cette exonération doit, selon la lettre même de l'article 132, satisfaire à deux conditions tirées, l'une, de la fourniture de « *prestations de soins à la personne* » et l'autre, de ce que ces prestations doivent être « *effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné* » (par ex. CJUE, 27 avril 2006, *S... et V...*, aff. C-443/04 et C-444/04.).

La notion de « *prestations de soins à la personne* » s'entend, selon la CJUE, comme visant « *les prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible,*

de guérir des maladies ou des anomalies de santé et implique, par suite, une finalité thérapeutique» (par ex. CJUE, 18 novembre 2010, *Verigen Transplantation Service International*, aff. C-156/09). Si cette finalité thérapeutique ne doit pas faire l'objet d'une acception excessivement restrictive, et inclut ainsi les prestations médicales effectuées dans un but de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir, la santé des personnes (CJUE, 10 juin 2010, *Future Health Technologies*, aff. C-86/09), y compris les prestations consistant à délivrer aux patients des conseils et des explications personnalisées sur les diagnostics et thérapies envisageables et à proposer des modifications des traitements permettant à la personne concernée de comprendre sa situation médicale et, le cas échéant, d'agir en conséquence (CJUE, 5 mars 2020, *X GmbH*, aff. C-48/19), cette finalité ne saurait en revanche être reconnue à des prestations rendues dans un but de pure amélioration esthétique sans visée thérapeutique ou reconstructrice (CJUE, 21 mars 2013, *PFC Clinic*, aff. C-91/12 ; CE, 5 juillet 2013, *Syndicat national de chirurgie plastique reconstructrice et esthétique*, n° 363118 364129 364147, T. p. 581, RJF 2013 n° 970, concl. N. Escaut BDCF 10/13 n° 107), ni à des prestations consistant dans la communication de renseignements sur des pathologies ou des thérapies n'étant pas susceptibles, en raison de leur caractère général, de contribuer à protéger, à maintenir ou à rétablir la santé des personnes (CJUE, 5 mars 2020, *X GmbH*, préc.).

Soulignons qu'au stade de cette première condition, il n'est pas nécessaire qu'une prestation de soins soit, sous tous ses aspects, effectuée par du personnel médical pour pouvoir être qualifiée comme telle (CJUE, 18 novembre 2010, *Verigen Transplantation Service International*, préc.).

La seconde condition posée par les dispositions précitées, tenant à ce que les prestations soient effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'Etat membre, poursuit quant à elle l'objectif de garantir que l'exonération s'applique uniquement à des prestations fournies par des personnes possédant les qualifications professionnelles requises (par ex. CJUE, 27 avril 2006, *S...*, préc.).

La directive renvoyant aux Etats membres la définition de la notion de professions médicales et paramédicales, il incombe aux autorités nationales de définir les professions dans le cadre desquelles l'exercice des soins à la personne est exonéré de la TVA, les qualifications requises pour exercer ces professions et les activités spécifiques de soins à la personne qui relèvent de telles professions. Cette marge d'appréciation n'est toutefois pas sans limite. Lorsqu'un Etat membre décide d'octroyer l'exonération aux prestations de soins rendues par les membres d'une profession réglementée en droit interne, il ne saurait ainsi, sans méconnaître le principe de neutralité, refuser cette exonération à des prestations rendues par une personne n'exerçant pas cette profession si les actes pratiqués par elle peuvent être regardés, compte tenu de ses qualifications professionnelles, comme de qualité équivalente à ceux dispensés par les personnes bénéficiant, en vertu de la réglementation nationale, de l'exonération (CJUE, 27 avril 2006, *S...*, préc ; CE, 16 avril 2010, *B...*, n° 318941, T. pp. 678-703-754, RJF 8-9/10 n° 786, concl. Mme C. Legras BDCF 8-9/10 n° 90).

En revanche, l'article 132 de la directive ne posant aucune condition tenant à la forme juridique du prestataire, la CJUE en déduit que l'exonération ainsi prévue ne dépend pas de la forme juridique de l'assujetti qui fournit les prestations médicales ou paramédicales (CJCE, 10 septembre 2002, *K...*, aff. C-141/00, RJF 12/02 n° 1433). Elle peut donc bénéficier à un assujetti personne morale, dès lors que les prestations sont des prestations de soins et qu'elles sont fournies par des personnes possédant les qualifications requises.

Par ailleurs, la directive n'énonçant aucune condition de cette nature, la Cour de justice a dit pour droit que l'octroi de l'exonération ne saurait être subordonnée à l'existence d'une « relation de confiance » entre le patient et le prestataire (CJUE, 18 septembre 2019, *Finanzamt Kyritz c/ W...*, aff. C-700/17). Cette décision doit toutefois être replacée dans son contexte : la Cour s'y est, selon nous, bornée à juger que l'exonération ne pouvait être refusée par principe à un professionnel de santé fournissant une prestation médicale ayant une finalité thérapeutique au motif qu'il n'entretient pas lui-même une relation de confiance avec la personne que cette prestation a pour objet de soigner, par exemple parce qu'il agit en tant que sous-traitant du médecin contact du patient. En ce qu'elle dit pour droit que l'exonération n'est subordonnée qu'à deux conditions - constituer une prestation de soins à la personne, et être effectuée dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles que définies par l'État membre concerné - cette décision ne saurait donc s'interpréter comme faisant obstacle à ce que, pour certaines prestations de soins rendues dans le cadre de l'exercice de certaines professions, l'existence d'une relation personnelle et directe entre le patient et le prestataire puisse être regardée comme une condition inhérente et nécessaire à la caractérisation de la prestation de soins et à la garantie de qualité des soins fournis dans le cadre de l'exercice de la profession considérée.

Enfin, la directive ne comportant pas de précision sur le lieu de réalisation des prestations de soins exonérées en application du c) du 1 de l'article 132, la CJUE en déduit que le lieu de la prestation (au cabinet du professionnel, au domicile du patient ou ailleurs) est en principe indifférent : seul compte le point de savoir si l'on est en présence d'une prestation de soins, à visée thérapeutique, rendue dans le cadre de l'exercice d'une profession médicale ou paramédicale définie par l'Etat membre concerné.

Des consultations téléphoniques sont, par suite, susceptibles de bénéficier de l'exonération, à la condition qu'elles satisfassent aux deux critères précités (CJUE, 5 mars 2019, *X GmbH*, préc.). La Cour a précisé à cet égard que, si les Etats membres doivent s'assurer que l'exonération s'applique uniquement à des prestations de soins à la personne présentant un niveau de qualité suffisant, « *l'exigence d'un niveau de qualité suffisant s'applique indépendamment du moyen de communication choisi pour la fourniture de la prestation* ». Il appartient ainsi aux États de déterminer les qualifications professionnelles permettant aux prestataires concernés d'offrir des soins d'un niveau de qualité suffisant, le cas échéant en exigeant qu'ils acquièrent des qualifications professionnelles supplémentaires par rapport à celles requises pour la fourniture de prestations de soins à la personne autrement que par téléphone (même décision).

Il résulte de la directive ainsi interprétée par la Cour – et c'est heureux, au vu du développement de la télésanté d'ailleurs accéléré par le contexte sanitaire actuel – qu'une prestation de soins rendue par un professionnel de santé relevant d'une des professions définies par un Etat membre comme relevant de l'exonération prévue à l'article 132, 1, c ne saurait être exclue du bénéfice de cette exonération au seul motif qu'elle serait rendue à distance, que ce soit par voie téléphonique, par vidéo transmission, ou par internet en général.

Cette indifférence au moyen de communication utilisé ne doit toutefois pas faire oublier que la prestation doit pouvoir être regardée, de par sa nature, par les conditions dans lesquelles elle est rendue et par la personne qui la fournit, comme relevant des prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales définies par le droit national.

Vous êtes aujourd'hui conduits à vous pencher sur la profession de diététicien, profession paramédicale réglementée classée par le code de la santé publique parmi les auxiliaires médicaux.

En vertu de l'article L. 4371-1 de ce code, *« est considérée comme exerçant la profession de diététicien toute personne qui, habituellement, dispense des conseils nutritionnels et, sur prescription médicale, participe à l'éducation et à la rééducation nutritionnelle des patients atteints de troubles du métabolisme ou de l'alimentation, par l'établissement d'un bilan diététique personnalisé et une éducation diététique adaptée. / Les diététiciens contribuent à la définition, à l'évaluation et au contrôle de la qualité de l'alimentation servie en collectivité, ainsi qu'aux activités de prévention en santé publique relevant du champ de la nutrition. »*

Les prestations dont il est question dans le présent litige ne sont pas celles visées au second alinéa de cet article relatives à l'alimentation servie en collectivité : n'est en cause que la prestation de consultation diététique réalisée par un diététicien. Si cette prestation n'est définie par aucune disposition de droit dur, les recommandations de bonnes pratiques diffusées par la HAS sur son site Internet, élaborées en janvier 2006 par l'Association des diététiciens de langue française en partenariat méthodologique et avec le soutien financier de la HAS, puis validées par le collège de cette Autorité, la caractérisent par un *« ensemble d'actes de soins »*, se déroulant *« en entretien de face à face »* entre la personne soignée et le diététicien, réalisée à la suite d'une prescription médicale ou à la demande d'un particulier, s'appuyant *« sur la démarche de soin diététique »* et comprenant un bilan diététique, la mise en place d'une stratégie, la négociation d'objectifs de soin diététique entre la personne soignée et le diététicien, et le suivi nutritionnel à but éducatif, préventif ou thérapeutique. Toujours selon la description donnée par ces recommandations, c'est *« une activité de collaboration avec les médecins et les autres professionnels de santé, en accord avec la personne soignée et selon les objectifs de la consultation »*.

Précisons, avant de continuer, que les propos qui vont suivre se rapportent à la seule consultation diététique rendue par un diététicien, à la lumière de l'objet et du contenu de cette prestation particulière et pour l'application de l'exonération des prestations de soins rendues par les membres des professions paramédicales de l'article 261 du CGI, et qu'il en ira de même de la solution que vous adopterez. En aucun cas, vous ne vous prononcerez de manière générale sur les enjeux fiscaux de l'intelligence artificielle et sur l'usage de logiciels experts pour la fourniture d'autres prestations d'autres professions. Le débat ne doit donc pas être parasité par la crainte d'effets de bord quelconques.

Il ne saurait être interdit à un diététicien de s'appuyer sur un logiciel expert pour analyser les données recueillies auprès du patient, les confronter avec d'autres données et l'état de la science et, le cas échéant, obtenir de ce logiciel une proposition de chemin diététique en fonction du profil du patient obtenu et des objectifs fixés.

Compte tenu de l'arrêt du 5 mars 2019, *X GmbH*, l'exigence d'un niveau de qualité suffisant s'appliquant indépendamment du moyen de communication choisi pour la fourniture de la prestation, l'on ne saurait faire par ailleurs d'un face à face physique ou en « présentiel » pour reprendre une expression qui, si elle est absente du Trésor de la langue française, est devenue en quelques mois incontournable, une condition *sine qua non* de l'exonération.

Notons à cet égard que, dans le cadre de la gestion de la Covid 19, l'article 17, point XIC, de l'arrêté du 10 juillet 2020 prescrivant les mesures générales nécessaires pour faire face à l'épidémie a autorisé officiellement, à titre dérogatoire, l'accès au télésoin pour l'ensemble des activités et actes de soins normalement dispensés et réalisés par les diététiciens nutritionnistes. Les actes sont alors réalisés par vidéo-transmission.

En revanche, la seule circonstance que les conseils en nutrition délivrés à une personne soient personnalisés, en ce qu'ils sont élaborés pour cette personne en fonction de son profil résultant des données physiologiques et alimentaires recueillies dans le questionnaire initial, ne saurait suffire à regarder la personne comme ayant reçu une prestation de consultation diététique rendue par un diététicien, lorsque la délivrance de ces conseils s'opère de manière automatique par le logiciel lui-même.

D'une part, car il convient que la prestation soit rendue par le professionnel paramédical, et non par un logiciel qui délivrerait lui-même directement et immédiatement le bilan et la stratégie diététiques à appliquer, sans intervention humaine systématique d'un diététicien qui s'en réapproprierait le contenu. La circonstance que le logiciel aurait été conçu à partir des enseignements d'un diététicien ne saurait permettre d'assimiler ce logiciel, exploité par une société informatique, à un membre d'une profession médicale.

D'autre part, car la prestation de consultation diététique réalisée par un diététicien, telle qu'elle ressort des recommandations de bonnes pratiques applicables à la profession considérée, est d'un contenu exigeant, visant à en assurer la qualité thérapeutique. Il nous semble qu'une prestation ne saurait être regardée comme une prestation de consultation diététique rendue par un diététicien sans aucune interaction réelle – quel que soit le mode de communication utilisé – entre le diététicien et son patient avant la validation de la démarche et du chemin diététique du patient, permettant de considérer qu'un entretien entre le professionnel et le patient a bien eu lieu, au cours duquel, en particulier, les objectifs du second sont discutés, évalués et négociés avec le premier en fonction de ce qui est réaliste et souhaitable. Cet échange – qui à notre sens, devrait d'ailleurs s'opérer avec un contrôle visuel même s'il peut se faire à distance par vidéo-transmission – doit aussi permettre, aux fins de poser le diagnostic initial, d'apprécier et de tester la réalité de l'état physiologique de sa personne, son apparence, son état psychique ainsi que ses motivations et son contexte socio-économique, et permettre au professionnel d'entrer dans une écoute active de son patient.

Il appartient aux juges du fond de rechercher si les actes en litige, de par leur nature ou les conditions dans lesquelles ils ont été effectués, sont de ceux que les professionnels de santé sont habilités à dispenser en vertu de la réglementation applicable à leur profession (CE, 15 juillet 2004, *M. D...*, n° 254485, RJF 11/04 n° 1085).

En l'espèce, la cour a relevé, sans dénaturer, que les prestations en cause, fournies par la société requérante aux personnes désireuses de perdre du poids, consistent à leur proposer, en ligne, via ses sites internet, un régime culinaire adapté aux goûts et habitudes alimentaires de chacun. Elle a relevé que le client remplit, pour la réalisation du bilan initial par le site, un questionnaire en ligne en précisant notamment, outre sa taille, son poids et son objectif de perte de poids, le délai souhaité pour l'atteindre ainsi que ses goûts et habitudes culinaires, et qu'une analyse du dossier est effectuée à l'aide d'un logiciel avant que ne soient délivrées au client les recommandations alimentaires appropriées. La délivrance est immédiate. Une veille alimentaire est ensuite réalisée, dans le cadre de laquelle le client peut être amené à fournir, via l'application informatique du site, des données relatives à son comportement alimentaire,

susceptibles d'entraîner des ajustements du régime proposé. La cour a aussi relevé que les diététiciens que la société emploie, soit en qualité de salariés soit en qualité de prestataires de services, n'entretiennent pas de relation personnalisée avec le client, dès lors que le suivi du régime est assuré par le logiciel qui réalise des synthèses hebdomadaires, et que le rôle de ces diététiciens se limite, selon les affirmations de l'administration non contredites par la requérante, à répondre aux clients qui poseraient des questions par téléphone ou par mail dans un rôle de relation clientèle et d'accompagnement pédagogique ponctuel.

La cour a déduit de ces constatations que les prestations proposées par la société requérante, « *qui ne reposent pas sur un face à face personnel entre un diététicien et le client concerné* », ne peuvent être regardées comme constituant des soins dispensés par les membres d'une profession libérale paramédicale au sens du 1° du 4 de l'article 261 du code.

En constatant ainsi l'absence de « face à face personnel », la cour n'a pas exigé que les prestations soient rendues dans le cadre d'un entretien physique au cabinet du diététicien et n'a pas jugé que l'utilisation d'Internet serait exclusive d'une véritable relation entre le patient et le diététicien, mais s'est fondée sur le fait que les prestations rendues ne reposaient pas sur un dialogue et une interaction entre un patient et un praticien, même à distance et assisté d'un logiciel, et qu'elles ne pouvaient donc être regardées comme réalisées par un diététicien. En en déduisant que les prestations rendues par la société GIIS ne pouvaient être regardées comme des prestations de soins dispensées par les membres d'une profession paramédicale réglementée au sens du 1° du 4 de l'article 261 du CGI, la cour n'a, dès lors, pas commis d'erreur de droit ni inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis.

Le motif – contestable – par lequel la cour a par ailleurs dénié aux prestations en litige toute finalité thérapeutique étant surabondant, les moyens dirigés contre lui sont, par suite, inopérants.

Enfin, n'est pas fondé le dernier moyen du pourvoi, tiré de ce que la cour a dénaturé les pièces du dossier et commis une erreur de droit en refusant le bénéfice de la compensation alors que la production des factures régulières mentionnant la TVA établissait le caractère exigible de la taxe que la société avait acquittée.

Par ces motifs, nous concluons :

- à ce que vous constatiez qu'il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions du pourvoi de la société GIIS à concurrence des dégrèvements prononcés en cours d'instance ;
- t au rejet du surplus des conclusions du pourvoi.