

INSTRUCTION

N° 00-053-M21 du 26 juin 2000

NOR : BUD R 00 00053 J

Texte publié au BOCP

ÉTABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTÉ - FISCALITÉ

ANALYSE

Assujettissement à la TVA des redevances versées par les médecins et auxiliaires médicaux

Date d'application : 26/06/2000

MOTS-CLÉS

COLLECTIVITÉS ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX ; ÉTABLISSEMENT PUBLIC DE SANTÉ ;
TAXE À LA VALEUR AJOUTÉE ; REDEVANCE ; MÉDECIN

DOCUMENTS À ANNOTER

Néant

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

RGP	TPG	TPGR	TGAP	RF	T	DOM	TOM					

DIFFUSION

GT 29

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

6^{ème} Sous-direction - Bureau 6B

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE N° 1 : Circulaire DH/AF3/2000 n° 280 du 25 mai 2000 relative à l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de certaines prestations offertes par les établissements de santé.....	4
ANNEXE N° 2 : Bulletin officiel des impôts n° 48 du 12 mars 1999.....	13

La présente instruction a pour objet de porter à la connaissance des trésoriers, gérant des établissements publics de santé, la circulaire DH/AF3/2000 n° 280 du 25 mai 2000 relative à l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de certaines prestations offertes par les établissements de santé.

Cette circulaire est prise en application de l'instruction fiscale n° 48 du 5 mars 1999. En effet, en vertu de cette instruction fiscale, les redevances versées aux établissements publics de santé par les médecins et auxiliaires médicaux y exerçant leur activité à titre libéral sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée au taux normal depuis le 1^{er} mars 1999.

Les redevances sont versées par les médecins et auxiliaires médicaux toutes taxes comprises (cf. note de service n° 99-128 M 21 du 11 octobre 1999). Les établissements publics de santé doivent donc déduire du montant de la redevance versée par les médecins le montant de la TVA. Le montant hors taxe de la redevance est comptabilisé au crédit de la subdivision intéressée du compte 7582 « Retenues et versements sur honoraires médicaux » et le montant de la TVA est comptabilisé au crédit du compte 44571 « TVA collectée ».

La taxe sur la valeur ajoutée est exigible après émission du titre de recettes relatif à la redevance par l'ordonnateur et prise en charge dans les écritures du comptable (DB 3 A 444 § 9 et 10).

Les établissements publics de santé, dès lors qu'ils réalisent à la fois des opérations placées hors du champ d'application de la TVA et des opérations placées dans le champ d'application de la taxe, ont la qualité d'assujettis partiels.

En conséquence, la taxe qui a grevé les biens et services utilisés exclusivement pour des opérations situées hors du champ d'application de la TVA n'est pas déductible. La taxe qui a grevé les biens et services utilisés exclusivement pour la réalisation des opérations situés dans le champ d'application de la TVA est déductible dans les conditions définies aux articles 205 à 242 B de l'annexe II du code général des impôts. La taxe qui a grevé les biens et services utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA et des opérations situées dans le champ d'application de cette taxe est déductible en proportion de l'utilisation de chaque bien ou service pour la réalisation d'opérations imposables.

Les établissements publics de santé ont toutefois la possibilité d'appliquer à leurs dépenses mixtes ou à l'ensemble de leurs dépenses, sur autorisation du service des impôts compétent, une clé de répartition unique qui peut être calculée en fonction de la quote-part des recettes taxées (montant hors taxe) par rapport aux recettes totales (montant hors taxe) (cf. paragraphe I.E « Droits à déduction » de la circulaire DH/AF3/2000 n° 280 du 25 mai 2000). Cette clé de répartition est déterminée sous la responsabilité de l'établissement

Les établissements publics de santé, en qualité d'employeur assujetti à la TVA, pourront également bénéficier d'une exonération partielle de la taxe sur les salaires. Le montant de cette exonération est calculé en fonction du chiffre d'affaires passibles à la TVA (cf. paragraphe IV de la circulaire DH/AF3/2000 n° 280 du 25 mai 2000).

Toute difficulté d'application de la présente instruction devra être soumise à la direction sous le présent timbre.

LE DIRECTEUR GÉNÉRAL DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Pour le Directeur Général de la Comptabilité Publique

LE SOUS-DIRECTEUR CHARGÉ DE LA 6^{ÈME} SOUS-DIRECTION

OLLIVIER GLOUX

ANNEXE N° 1 : Circulaire DH/AF3/2000 n° 280 du 25 mai 2000 relative à l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de certaines prestations offertes par les établissements de santé.

MINISTÈRE DE L'EMPLOI
ET DE LA SOLIDARITÉ

DIRECTION DES HÔPITAUX

Sous Direction des affaires administratives
et financières

Bureau de la comptabilité et de la gestion
hospitalières

LA MINISTRE DE L'EMPLOI
ET DE LA SOLIDARITE
LA SECRETAIRE D'ETAT CHARGEE DE LA
SANTE ET DES HANDICAPES

à

MESDAMES ET MESSIEURS LES
DIRECTEURS D'AGENCE REGIONALE
DE L'HOSPITALISATION
(pour information)

MESDAMES ET MESSIEURS LES
DIRECTEURS D'ETABLISSEMENT PUBLIC
DE SANTE
(pour mise en œuvre)

MESDAMES ET MESSIEURS LES
DIRECTEURS D'ETABLISSEMENT DE SANTE
PRIVE A BUT NON LUCRATIF
(pour mise en œuvre)

CIRCULAIRE DH/AF3/2000 n° 280 du 25 mai 2000

relative à l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de certaines prestations offertes par les établissements de santé.

DATE D'APPLICATION : immédiate.

RESUME : Les redevances versées par les médecins intervenant dans les établissements de santé publics ou privés sont soumises à la TVA.

MOTS-CLEFS : Etablissements publics de santé et établissements de santé privés à but non lucratif - Fiscalité - TVA - Activité libérale - Clinique ouverte - Hôpital local - Médecins non salariés des établissements de santé à but non lucratif.

TEXTES DE REFERENCE :

. instruction fiscale n° 48 du 5 mars 1999 (NOR : ECO F 99 30010 J - Bulletin officiel des impôts 3 A-I-99 du 12 mars 1999).

. circulaire DH/AF3/97 n° 599 du 15 septembre 1997 relative à l'assujettissement à la taxe à la valeur ajoutée (TVA) de certaines prestations offertes par les établissements publics de santé et les établissements de santé privés à but non lucratif.

ANNEXE N° 1 (suite)

L'instruction administrative du 5 mars 1999 publiée au bulletin officiel des impôts 3A-1-99 a modifié, à compter du 1^{er} mars 1999, les règles de TVA applicables aux redevances versées aux établissements publics de santé et aux établissements de santé privés à but non lucratif par les médecins et auxiliaires médicaux y exerçant leur activité à titre libéral.

La présente circulaire qui s'adresse, au premier chef, aux gestionnaires des établissements concernés, a pour objet d'explicitier la conduite à tenir en la matière et d'apporter un certain nombre de précisions quant à la mise en œuvre de l'instruction administrative précitée.

I -PRÉSENTATION DES NOUVELLES RÈGLES DE TVA APPLICABLES AUX REDEVANCES PERÇUES PAR LES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTÉ ET PAR LES ÉTABLISSEMENTS DE SANTÉ PRIVÉS À BUT NON LUCRATIF.

A -Opérations concernées.

Les sommes versées aux établissements publics de santé ou aux établissements de santé privés à but non lucratif par les médecins et auxiliaires médicaux qui y exercent leur activité à titre libéral, sont, désormais, soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.

Il s'agit des redevances qui sont versées par les médecins en application des articles R.714-37 du CSP (structures d'hospitalisation visées à l'article L.714-36 du CSP), R.711-6-19 (hôpitaux locaux) ainsi que des dispositions des décrets n°87-944 et n°87-945 du 25 novembre 1987 modifiés (activité libérale des praticiens hospitaliers temps plein).

Ces redevances constituent, quelle que soit leur qualification (loyers, redevances...), la contrepartie de prestations de services (mise à disposition de locaux, de personnel, d'équipements...) rendues par l'hôpital aux médecins et auxiliaires médicaux autorisés à y exercer à titre libéral (cf.Cass. Ass. Plén., 28mai 1976, JCP 77 II, 18535; Cons. Constit. 23 janvier 1987 sur la loi DMOS n°87-39 du 27janvier 1987). Elles sont imposables à la TVA dès lors qu'elles sont effectuées à titre onéreux, quels qu'en soient les buts ou les résultats. Peu importe notamment que les opérations soient effectuées sans but lucratif ou sans bénéfice.

C'est pourquoi la Commission européenne a considéré que la mise hors du champ d'application de la TVA ou l'exonération de TVA dont bénéficiaient respectivement les établissements publics de santé et les établissements de santé privés à but non lucratif en la matière, contrevenait aux dispositions de la sixième directive TVA n°77/388/CEE du 17 mai 1977. L'instruction du 5 mars 1999 a donc pour objet de mettre le droit interne en conformité avec le droit communautaire.

B-Base d'imposition.

Les établissements de santé doivent comprendre dans leur base d'imposition à la TVA toutes les sommes reçues des médecins ou auxiliaires médicaux quel que soit leur mode de calcul (montant proportionnel aux honoraires perçus ou au nombre d'actes réalisés...) ou leur qualification (redevance, remboursement de frais...).

ANNEXE N° 1 (suite)

Précision : Les redevances doivent être considérées comme étant «*toutes taxes comprises*» (TTC). En effet, les dispositions réglementaires sus-rappelées fixent, sans autre précision, le montant des redevances perçues des médecins en pourcentage de la valeur des lettres-clés déclarées. Or, la jurisprudence du Conseil d'Etat impose désormais de considérer qu'en l'absence de toute précision contraire, les tarifs sont réputés être fixés TTC. Estimer que le montant des redevances en cause est hors taxe irait à l'encontre de cette jurisprudence et serait susceptible de modifier sensiblement l'équilibre économique de certaines activités médicales exercées en libéral à l'hôpital (activité de biologie et de radiologie, notamment, pour lesquels le taux de redevance est actuellement de 60%).

Dans ces conditions, la base hors TVA s'obtient en divisant le montant TTC par 1 + (taux de TVA/100), c'est-à-dire, pour le taux normal en France métropolitaine, par 1,206 (pour les encaissements antérieurs au 01/04/2000) ou par 1,196 (pour les encaissements postérieurs au 01/04/2000).

Exemple n° 1 :

Si l'on prend l'exemple d'un établissement de santé ayant encaissé, avant le 1^{er} avril 2000, 1 000 000 de francs de redevances au titre de l'activité libérale des praticiens temps plein:

-le montant hors TVA est de: $1\,000\,000\text{ F} \times 1,206 = 829\,187\text{ F}$;

-le montant de la TVA à déclarer est de: $829\,187\text{ F} \times 20,6\% = 170\,813\text{ F}$.

C -Fait générateur, exigibilité.

Le fait générateur se produit lorsque les prestations de services sont effectuées. L'article 269-1-a-bis du code général des impôts précise que le fait générateur des prestations de services qui donnent lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs se produit au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou encaissements se rapportent.

Conformément à l'article 269-2-c du même code, l'exigibilité de la TVA intervient lors de l'encaissement des redevances, y compris sous forme d'acompte, ou, sur autorisation du directeur des services fiscaux, d'après les débits. Cette autorisation ne peut avoir pour effet de retarder l'exigibilité de la taxe.

Lorsque les redevances sont prélevées directement par l'établissement sur les sommes versées par les patients, l'exigibilité de la taxe intervient dès l'encaissement de ces sommes.

La question de la détermination de la date d'exigibilité de la taxe peut se poser en ce qui concerne les redevances dues par les médecins intervenant à titre libéral au sein des établissements publics de santé étant donnés les différents circuits financiers particuliers instaurés par les textes en vigueur.

On constate , en effet, que:

-dans les hôpitaux locaux, les médecins généralistes qui interviennent en médecine et en soins de suite, perçoivent leurs honoraires directement des patients (ticket modérateur ou tarif en ce qui concerne les non assurés sociaux) et/ou des caisses primaires d'assurance maladie (assurés sociaux), tandis que les médecins généralistes qui interviennent en soins de longue durée perçoivent leurs honoraires de l'hôpital;

ANNEXE N° 1 (suite)

-dans les autres établissements hospitaliers, les médecins qui interviennent en clinique ouverte ainsi que les praticiens hospitaliers à temps plein qui interviennent à titre libéral perçoivent désormais leurs honoraires par la caisse de l'hôpital. Il convient de noter que la perception des honoraires médicaux par l'intermédiaire du centre hospitalier est désormais la seule possibilité ouverte par la loi tant en matière de «cliniques ouvertes» (deuxième alinéa de l'article L.714-36 du CSP) que d'activité libérale des praticiens temps plein (II de l'article 54 de la loi n°99-641 du 27 juillet 1999).

Il convient de considérer que l'exigibilité de la taxe ne saurait intervenir qu'au moment du recouvrement effectif de la redevance, c'est-à-dire après émission d'un titre par l'ordonnateur et prise en charge par le comptable de l'établissement public.

C'est pourquoi il convient de se référer aux dispositions particulières dont bénéficient les établissements soumis aux règles de la comptabilité publique (DB 3A 544 §9 et 10 dans sa version à jour au 20 octobre 1999). En vertu de ces dispositions, le montant des redevances à déclarer au titre d'une période déterminée (mois ou trimestre) correspond au total des redevances ayant fait l'objet de titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge dans les écritures du comptable au cours de cette période. Il est rappelé à ce sujet que seule la redevance fait l'objet d'un titre de recettes (Voir comptabilité).

D -Taux de TVA applicable.

Les redevances sont soumises au taux normal de la TVA.

Le taux normal de la TVA est abaissé de 20,60 à 19,60% à compter du 1^{er} avril 2000. Sont soumises au nouveau taux de 19,60% les opérations pour lesquelles l'exigibilité de la taxe intervient après cette date.

Ainsi, les redevances perçues après le 1^{er} avril 2000 doivent, en principe, être soumises au nouveau taux normal de 19,60% quelle que soit la date de réalisation des opérations dont elles constituent la contrepartie.

Les modalités d'entrée en vigueur de cette mesure ont été précisées par une instruction fiscale du 27 mars 2000 publiée au bulletin officiel des impôts 3C-4-00.

E -Droits à déduction.

Les établissements publics de santé, dès lors qu'ils réalisent à la fois des opérations placées hors du champ d'application de la TVA et des opérations placées dans le champ d'application de la taxe, ont la qualité d'assujettis partiels.

Suivant le principe de l'affectation (CGI, Ann.II, art.207bis, DB3D16):

- la taxe qui a grevé les biens et services utilisés exclusivement pour des opérations situées hors du champ d'application de la TVA n'est pas déductible;
- la taxe qui a grevé les biens et services utilisés exclusivement pour la réalisation des opérations situées dans le champ d'application de la TVA est déductible dans les conditions définies aux articles 205 à 242B de l'annexe II au code général des impôts;

ANNEXE N° 1 (suite)

-la taxe qui a grevé les biens et services utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA et d'opérations situées dans le champ d'application de cette taxe est déductible en proportion de l'utilisation de chaque bien ou service pour la réalisation d'opérations imposables.

Les assujettis partiels ont, toutefois, la possibilité d'appliquer aux dépenses mixtes ou à l'ensemble de leurs dépenses une clé de répartition unique. Cette clé de répartition, déterminée sous la responsabilité de l'établissement, doit être adaptée à sa situation et traduire correctement la proportion d'utilisation des biens et services concernés (BOI3CA94, instruction du 8 septembre 1994, nos86 à 97).

La clé de répartition peut être «économique», c'est-à-dire calculée en fonction de la quote-part des recettes taxées par rapport aux recettes totales. Les recettes s'entendent hors TVA.

La clé de répartition s'applique, en principe, aux seules dépenses mixtes mais les hôpitaux peuvent l'appliquer à l'ensemble de leurs dépenses, mixtes et non mixtes. Ils doivent, dans ce cas, en faire préalablement la demande auprès du service des impôts compétent. L'autorisation, qui s'applique pendant une année civile entière, est renouvelée par tacite reconduction sauf dénonciation par le contribuable ou l'administration avant le 31 décembre de l'année considérée.

Exemple n° 2:

Un établissement public de santé dont la totalité des recettes hors TVA est de 250 MF et qui a perçu des recettes imposées hors TVA de 2 MF au titre des redevances des médecins exerçant à titre libéral et de 5 MF au titre de la revente d'électricité dans le cadre d'un contrat de cogénération, aura une clé de répartition «économique» de:

$$(7/250) \times 100 = 2,8\%.$$

S'il acquiert, en vue de l'exercice de ses activités, des équipements grevés de 400 000 F de TVA ainsi que des services et des biens autres que des immobilisations (électricité, petites fournitures de bureau, prestation de nettoyage des locaux, contrat de maintenance...) grevés de 8 000 F de TVA, le montant de la TVA qu'il pourra globalement déduire sera de:

$$(400\,000\text{ F} + 8\,000\text{ F}) \times 2,8\% = 11\,424\text{ F}.$$

Les recettes perçues donneront lieu quant à elles au versement pour l'exercice considéré de:

$$7\text{ MF} \times 19,6\% = 1\,372\,000\text{ F de TVA}.$$

La clé de répartition utilisée par l'établissement public de santé ne fait l'objet de régularisations ultérieures qu'en ce qui concerne les investissements et dans l'hypothèse où cette clé subit une variation de plus ou moins 20 points.

Compte tenu de leur mode de fonctionnement, les établissements publics de santé ne devraient, en principe, pas se trouver dans une situation rendant exigibles ces régularisations. Le cas échéant, il conviendrait toutefois de se rapprocher du service des impôts compétent.

Les établissements de santé privés à but non lucratif, dès lors qu'ils réalisent des opérations placées dans le champ d'application de la TVA dont certaines sont exonérées, ont la qualité de redevables partiels.

ANNEXE N° 1 (suite)

La taxe grevant les biens et services qu'ils utilisent pour la réalisation de leurs opérations est déductible dans les conditions prévues, pour les redevables partiels, par les dispositions des articles 212 à 215, 219 et 220 de l'annexe II au code général des impôts et exposées dans la documentation administrative 3D17.

A cet égard, il est rappelé que leurs différentes opérations étant réalisées à partir des mêmes investissements et du même personnel, ces établissements n'ont pas à constituer de secteurs distincts (cf. DB3A3122, nos 26 à 28).

Exemple n° 3 :

Un établissement de santé privé à but non lucratif réalise, au cours de l'année N-1, un chiffre d'affaires total hors taxe sur la valeur ajoutée de 20 MF dont 400 000 F au titre des redevances des médecins exerçant à titre libéral qui constituent ses seules recettes imposées à la TVA.

Au cours de l'année N, cet établissement acquiert des équipements constituant des immobilisations pour un montant de 100 000 F HT + TVA de 19 600 F et supporte des dépenses de biens autres qu'immobilisations et de services, pour un montant de 80 000 F + TVA : 15 680 F.

Son pourcentage général de déduction provisoire à utiliser au titre de l'année N correspond au pourcentage définitif de N-1 et est donc égal à : $400\,000 / 20\,000\,000 = 2\%$.

L'établissement peut donc déduire lors de la réalisation des dépenses :

- au titre de l'investissement : $19\,600 \times 2\% = 392$ F ;

- au titre des dépenses de biens autres qu'immobilisations et de services, il déduit, en principe, la taxe en fonction de l'affectation de chacune de ces dépenses (déduction complète au titre des dépenses qui concourent à la réalisation d'opérations taxées, aucune déduction au titre des dépenses supportées pour la réalisation des opérations exonérées et déduction par application du prorata pour les dépenses mixtes).

L'établissement peut, toutefois, être autorisé à appliquer le prorata général de déduction à l'ensemble de ces dépenses.

Nota : Avant le 25 avril de l'année suivante (N+1), l'établissement détermine le pourcentage définitif de l'année N et procède aux régularisations des droits à déduction exercés en N (CGI, annexe II, art. 214 et 219c).

Il est également tenu à la régularisation des droits à déduction exercés au titre des biens constituant des immobilisations en cas de variation de plus de 10 points du pourcentage de déduction (CGI, annexe II, art. 215).

Remarque générale :

Les systèmes informatiques (logiciels de gestion économique et financière) doivent donc être adaptés afin de permettre d'identifier pour chaque facture le montant hors taxes et le montant de TVA ayant grevé les achats.

ANNEXE N° 1 (suite)

Bien entendu, les établissements, pour procéder à la déduction de la taxe ayant grevé leurs dépenses, doivent détenir les factures d'achat mentionnant cette taxe.

II -OBLIGATIONS DÉCLARATIVES.

A- Formalités.

Les établissements de santé qui n'auraient pas encore eu à déclarer de TVA, doivent satisfaire à certaines formalités administratives (déclaration d'existence et d'identification) et déclaratives (déclaration des opérations réalisées) avant de s'acquitter de l'impôt correspondant (CGI, art.286 et 287). Ils doivent également remplir certaines obligations comptables et établir des factures dans les conditions visées aux articles 289 du CGI et 242 nonies de l'annexe II au même code.

Les établissements concernés pourront obtenir auprès des centres des impôts dont ils dépendent, tous les renseignements nécessaires (les établissements qui ne l'auraient pas encore fait sont invités à se rapprocher de ces centres). La présente circulaire n'a donc pour objet que d'apporter des éclaircissements sur quelques points particuliers et non de rappeler l'ensemble du dispositif applicable en la matière, dispositif qui doit d'ores et déjà être connu d'un grand nombre d'établissements de santé, notamment au titre des activités subsidiaires s'effectuant dans un cadre concurrentiel.

B -Périodicité des déclarations et acquittement de l'impôt.

Les établissements qui relèvent du régime réel normal d'imposition doivent en principe déposer mensuellement leurs déclarations n° 3310 M-CA3. Par ailleurs, les établissements qui relèveraient du régime simplifié d'imposition doivent se conformer aux instructions administratives publiées aux BOI 3F-1-99 et 3F-3-99. Ils peuvent pour plus de précisions se rapprocher de leur centre des impôts.

Il est rappelé que l'impôt exigible qui ressort des déclarations doit être acquitté au moment du dépôt de ces déclarations (art.1692 du CGI).

III -ENTRÉE EN VIGUEUR.

Les dispositions de l'instruction fiscale du 5 mars 1999 précitée s'appliquent aux opérations pour lesquelles le fait générateur est intervenu à compter du 1^{er} mars 1999.

Cela étant, il est précisé que l'attention des services fiscaux a été appelée sur la nécessité de tenir compte des difficultés que pourraient rencontrer certains établissements de santé pour se mettre en conformité avec cette instruction pour la période du 1^{er} mars au 31 décembre 1999.

IV - TAXE SUR LES SALAIRES

En vertu des dispositions de l'article 231-1 du CGI, les employeurs assujettis à la TVA sont exonérés, en totalité ou en partie, de la taxe sur les salaires. Les modalités du calcul du montant de l'exonération dépendent du montant du chiffre d'affaires passibles à la TVA. Pour les établissements de santé passibles de la TVA sur moins de 90% de leur chiffre d'affaires, l'assiette de la taxe sur les salaires est obtenue en multipliant le montant total des rémunérations imposables par le rapport existant l'année précédant celle du paiement des rémunérations, entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total.

ANNEXE N° 1 (suite)

Exemple n° 4 :

Un établissement public de santé dont le montant de la taxe sur les salaires de l'exercice N s'élève à 45 800 000 F et qui aura constaté que, pour l'exercice N-1, le chiffre d'affaires soumis à la TVA représentait 6,5% de son chiffre d'affaires total, devra acquitter un montant de taxe sur les salaires de: $(45\,800\,000\text{ F} \times 93,5)/100 = 42\,823\,000\text{ F}$ soit une différence de 2 977 000 F.

V -PRÉCISIONS DIVERSES.**A –Comptabilité.**

L'encaissement des honoraires des médecins par le comptable (activité libérale et ex-cliniques ouvertes) donne lieu simplement à un jeu d'écritures (crédit du c/4245 -«*Honoraires médicaux -comptes individuels des praticiens*» par débit du c/515 -«*Compte au Trésor*»).

Les redevances perçues doivent être enregistrées hors taxe au c/7582 - «*Retenues et versements sur honoraires médicaux*».

Les différents comptes utilisés pour la comptabilisation de la TVA sont:

- le c/44571 -*TVA collectée*;
 - le c/44562 -*TVA sur immobilisations*, pour la TVA déductible sur immobilisations;
 - le c/44566 -*TVA sur autres biens et services*, pour la TVA déductible sur les biens et services;
 - le c/44551 -*TVA à décaisser* ;
- et, le cas échéant, le c/44567 -*Crédit de TVA à reporter*.

B -Présentation des titres de recettes.

L'article 289 du CGI fait obligation aux assujettis de délivrer une facture ou un document en tenant lieu pour les biens livrés ou les services rendus à un autre assujetti ou à toute autre personne morale non assujettie. En outre, la réglementation de la TVA impose un certain nombre de mentions obligatoires (art.289 du CGI et 242nonies de son annexe II).

Tous les établissements concernés doivent donc se mettre en conformité avec ces dispositions.

L'essentiel de ces obligations n'est pas nouveau pour les établissements publics de santé puisque celles-ci recouvrent en partie les mentions obligatoires rappelées par la circulaire interministérielle NOR ECOR 9806010C du 18 juin 1998. Il convient cependant de modifier les titres de recettes hospitaliers afin de faire apparaître, outre le nom de l'établissement et celui du praticien ainsi que la date et le numéro d'ordre, les mentions indispensables en matière de TVA: base hors taxe, taux de TVA, montant de la TVA, montant TTC.

ANNEXE N° 1 (suite et fin)

C -Incidence budgétaire dans les établissements sous dotation globale.

L'assujettissement à la TVA des redevances versées par les médecins va se traduire dans les budgets hospitaliers par une baisse du produit des activités subsidiaires (recettes hors TVA comptabilisées au c/7582 -*Retenues et versements sur honoraires médicaux*) ce qui risque, dans certains cas, de générer un déficit d'exploitation.

Or, je vous rappelle qu'en vertu du deuxième alinéa de l'article L.714-14 du CSP *«Le déficit éventuel de ces activités n'est pas opposable aux collectivités publiques et organismes qui assurent le financement de l'établissement»*.

En outre, le dernier alinéa de l'article R.714-3-48 du CSP précise que *«En cas de résultat déficitaire, sa prise en charge par l'établissement, dans le cadre de ses moyens budgétaires, ne doit pas se traduire par une diminution des crédits budgétaires nécessaires à l'exécution du service public hospitalier»*.

Cependant, il ne faut pas oublier que l'incidence de la TVA se fait essentiellement en classe 4 et que la perte de recettes en classe 7 est en partie compensée par la diminution du montant des crédits inscrits en classe 6 (dépenses nettes de la TVA déductible).

D -Clarification de la situation fiscale des établissements de santé.

L'assujettissement à la TVA des prestations visées par l'instruction du 5 mars 1999 et l'ouverture d'un droit à déduction impose une clarification générale de la situation fiscale de chacun des établissements de santé concernés, non seulement au regard de la TVA mais également, le cas échéant, au regard des autres impôts et taxes. Cette clarification est de la plus haute importance eu égard au caractère non négligeable de l'incidence budgétaire de la fiscalité.

Je vous rappelle notamment que les établissements hospitaliers sont imposables à la taxe professionnelle sur la valeur locative des immobilisations mises à disposition des médecins y exerçant à titre personnel, comme ils le sont au titre de l'activité libérale des praticiens hospitaliers, en vertu d'une instruction NOR:BUDF9320460J du Service de la législation fiscale du 2 novembre 1993.

Cette recommandation ne fait pas obstacle à la mise en œuvre, par les établissements de santé privés constitués sous la forme d'organisme sans but lucratif, des dispositions de l'instruction fiscale du 15 septembre 1998 complétée par l'instruction du 16 février 1999.

Vous voudrez bien me faire part, sous le présent timbre, des difficultés que vous pourriez rencontrer dans la mise en œuvre de ces instructions.

Pour la Ministre et la Secrétaire d'Etat
et par délégation

Pour la ministre et par délégation :
Par empêchement du directeur des hôpitaux :
Le chef de service

Jacques LENAIN

ANNEXE N° 2 : Bulletin officiel des impôts n° 48 du 12 mars 1999

BULLETIN OFFICIEL DES IMPOTS

3 A-1-99

INSTRUCTION DU 5 MARS 1999

Publication: N° 48 du 12 MARS 1999

3 C.A. / 8

RÈGLES DE TVA APPLICABLES AUX ÉTABLISSEMENTS DE SANTÉ.
REDEVANCES VERSÉES PAR LES MÉDECINS.
REPAS FOURNIS AU PERSONNEL DES ÉTABLISSEMENTS DE SANTÉ PRIVÉS
A BUT NON LUCRATIF.

(C.G.I., art. 256 - 256 B).

NOR: ECOF9930010J

Bureau D 1

P R É S E N T A T I O N

Les redevances versées aux établissements de santé publics ou privés par les médecins ou les auxiliaires médicaux sont désormais dans tous les cas soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.

Par ailleurs, l'exonération des fournitures de repas ou des cessions de denrées ou autres produits au personnel des établissements de santé privés à but non lucratif est rapportée.

ANNEXE N° 2 (suite)

Les redevances versées aux établissements de santé publics ou privés par les médecins ou les auxiliaires médicaux sont dans tous les cas soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.

Par ailleurs, l'exonération des fournitures de repas ou des cessions de denrées ou autres produits au personnel des établissements de santé privés à but non lucratif est rapportée.

A. RÈGLES APPLICABLES JUSQU'AU 28 FÉVRIER 1999

I. Etablissements de santé privés

Quelle que soit leur qualification (loyers, redevances...) et quelle que soit la nature du service dont elles constituent la contrepartie (mise à disposition de locaux, de personnel, de matériel, comptabilisation des honoraires...), les sommes versées à ces établissements par les praticiens et auxiliaires médicaux qui y exercent leur activité à titre libéral sont, en principe, soumises à la TVA dans les conditions de droit commun (DB 3 A 3122 14).

Toutefois, les redevances perçues par les établissements gérés par des associations, fondations ou mutuelles étaient exonérées de TVA.

Il en était de même de la fourniture de repas à titre onéreux, des cessions de denrées ou produits divers réalisées au profit du personnel de ces établissements (DB 3 A 3152, mise à jour au 1er septembre 1981).

Ces exonérations étaient initialement fondées sur l'article 261-7-2° du CGI, abrogé à compter du 1er janvier 1988 (DB 3 A 3122 20). Il avait été admis de les maintenir sur le fondement de l'article 261-7-1°-b du CGI qui exonère, sous certaines conditions, les services rendus par les organismes à caractère social ou philanthropique.

II. Etablissements publics de santé

Les établissements publics de santé mentionnés à l'article L 711-6 du code de la santé publique (cf. annexe) n'étaient jusqu'à présent pas imposables à raison des redevances versées par :

1. Les médecins libéraux autorisés à dispenser des soins en leur sein.

a) Les centres hospitaliers autres que les centres hospitaliers régionaux peuvent être autorisés, dans les conditions prévues à l'article L 714-36 du CSP (cf. annexe), à créer des structures d'hospitalisation spécifiques ("cliniques ouvertes") permettant aux médecins, chirurgiens, spécialistes ou sages femmes de dispenser dans ces structures, à titre libéral, des soins à leurs patients.

Ces praticiens qui interviennent en clinique ouverte versent une redevance à l'hôpital (article R 714-37 du CSP). Cette redevance est calculée sur la base des honoraires réglés par les patients. Elle est prélevée à la source par le comptable de l'établissement.

b) Les médecins généralistes peuvent, dans les conditions prévues à l'article R 711-6-9 du CSP, être autorisés à dispenser des soins au titre de leur activité libérale, au sein des hôpitaux locaux.

Une redevance de 10 % sur le montant de leurs honoraires est due à l'établissement (article R 711-6-19 du CSP).

2. Les médecins hospitaliers exerçant une activité à titre libéral

Les praticiens statutaires exerçant à temps plein dans les établissements publics de santé sont autorisés à exercer une activité libérale au sein des établissements dans lesquels ils ont été nommés (articles L 714-30 à L 714-35 du CSP).

Cette activité libérale donne lieu, elle aussi, au versement à l'établissement d'une redevance par les praticiens.

ANNEXE N° 2 (suite)

B. RÈGLES APPLICABLES A COMPTER DU 1ER MARS 1999**I Redevances perçues par les établissements publics de santé
et les établissements de santé privés à but non lucratif**

Les redevances mentionnées au A qui constituent la contrepartie de prestations de services rendues par les établissements de santé aux médecins ou auxiliaires médicaux seront soumises à la TVA, à compter du 1er mars 1999, dans les conditions de droit commun.

Bien entendu, la situation des établissements de santé privés lucratifs qui soumettaient déjà à la TVA les sommes perçues des médecins et auxiliaires médicaux n'est pas modifiée.

1. Base d'imposition

Les établissements de santé doivent comprendre dans leur base d'imposition à la TVA toutes les sommes reçues des médecins ou auxiliaires médicaux quel que soit leur mode de calcul (montant proportionnel aux honoraires perçus ou au nombre d'actes réalisés...) ou leur qualification (redevance, remboursement de frais...).

2. Fait générateur, exigibilité

Le fait générateur se produit lorsque les prestations de services sont effectuées.

L'article 269-1-a bis du code général des impôts précise que le fait générateur des prestations de services qui donnent lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs se produit au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou encaissements se rapportent.

Conformément à l'article 269-2-c du même code, l'exigibilité de la TVA intervient lors de l'encaissement des redevances, y compris sous forme d'acompte, ou, sur autorisation du directeur des services fiscaux, d'après les débits. Cette autorisation ne peut avoir pour effet de retarder l'exigibilité de la taxe.

Lorsque les redevances sont prélevées directement par l'établissement sur les sommes versées par les patients, l'exigibilité de la taxe intervient dès l'encaissement de ces sommes.

Les établissements soumis aux règles de la comptabilité publique peuvent utiliser la règle pratique exposée à la DB 3 A 444 9 et 10. Ainsi, le montant des redevances à déclarer au titre d'une période déterminée (mois ou trimestre) sera égal au total des sommes ayant fait l'objet de titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge dans les écritures du comptable au cours de cette période.

3. Taux

Les redevances sont soumises au taux normal de la TVA.

4. Droits à déduction

. Les établissements publics de santé, dès lors qu'ils réalisent à la fois des opérations placées hors du champ d'application de la TVA et des opérations placées dans le champ d'application de la taxe, ont la qualité d'assujettis partiels.

Suivant le principe de l'affectation (CGI, Ann. II, art. 207 bis, DB 3 D 16) :

- la taxe qui a grevé les biens et services utilisés exclusivement pour des opérations situées hors du champ d'application de la TVA n'est pas déductible ;
- la taxe qui a grevé les biens et services utilisés exclusivement pour la réalisation des opérations situées dans le champ d'application de la TVA est déductible dans les conditions définies aux articles 205 à 242 B de l'annexe II au code général des impôts ;
- la taxe qui a grevé les biens et services utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA et des opérations situées dans le champ d'application de cette taxe est déductible en proportion de l'utilisation de chaque bien ou service pour la réalisation d'opérations imposables.

ANNEXE N° 2 (suite)

Les assujettis partiels ont, toutefois, la possibilité d'appliquer aux dépenses mixtes ou à l'ensemble de leurs dépenses une clé de répartition unique. Cette clé de répartition, déterminée sous la responsabilité de l'établissement, doit être adaptée à sa situation et traduire correctement la proportion d'utilisation des biens et services concernés (BOI 3 CA 94, instruction du 8 septembre 1994, nos 86 à 97).

. Les établissements de santé privés à but non lucratif, dès lors qu'ils réalisent des opérations placées dans le champ d'application de la TVA dont certaines sont exonérées, ont la qualité de redevables partiels.

La taxe grevant les biens et services qu'ils utilisent pour la réalisation de leurs opérations est déductible dans les conditions prévues, pour les redevables partiels, par les dispositions des articles 212 à 215, 219 et 220 de l'annexe II au code général des impôts et exposées dans la documentation administrative 3 D 17.

A cet égard, il est rappelé que leurs différentes opérations étant réalisées à partir des mêmes investissements et du même personnel, ces établissements n'ont pas à constituer de secteurs distincts (cf. DB 3 A 3122, nos 26 à 28).

II. Fourniture de repas à titre onéreux, cession de denrées ou de produits divers au personnel des établissements de santé privés à but non lucratif (cf. AI supra)

Les dispositions antérieures (DB 3 A 315 mise à jour au 1er septembre 1981 et DB 3 A 3122 § 20 mise à jour au 1er mars 1992) sont rapportées.

En conséquence, ces opérations seront soumises aux règles habituelles en matière de TVA à compter du 1er mars 1999.

C. ENTRÉE EN VIGUEUR

Les dispositions de la présente instruction s'appliquent aux opérations pour lesquelles le fait générateur est intervenu à compter du 1er mars 1999.

Le Directeur de la législation fiscale,
HERVE LE FLOCH-LOUBOUTIN

ANNEXE N° 2 (suite et fin)

ANNEXE

Code de la santé publique

Article L711-6

(Loi n° 91-748 du 31 juillet 1991 art. 1^{er}) Les établissements publics de santé sont les centres hospitaliers et les hôpitaux locaux .

Les centres hospitaliers qui ont une vocation régionale liée à leur haute spécialisation et qui figurent sur une liste établie par décret sont dénommés centres hospitaliers régionaux ; ils assurent en outre les soins courants à la population proche.

Les centres hospitaliers régionaux ayant passé une convention au titre de l'ordonnance n° 58-1373 du 30 décembre 1958 précitée avec une université comportant une ou plusieurs unités de formation et de recherche médicales, pharmaceutiques ou odontologiques sont dénommés centres hospitaliers universitaires.

Les hôpitaux locaux ne peuvent assurer les soins définis au a du 1° de l'article L. 711-2 qu'en médecine et à condition de passer convention avec un ou plusieurs centres hospitaliers publics ou établissements de santé privés qui, dispensant ces soins, répondent aux conditions fixées aux articles L. 715-6 ou L. 715-10, ou ont conclu un accord dans les conditions prévues à l'article L. 715-11.

Les modalités particulières du fonctionnement médical des hôpitaux locaux sont fixées par voie réglementaire.

Article L714-30

(Loi n°87-39 du 27 janvier 1987, art 23 ; Loi n° 91-748 du 31 juillet 1991 art. 9 II) Dès lors que l'intérêt du service public hospitalier n'y fait pas obstacle, les praticiens statutaires exerçant à temps plein dans les établissements d'hospitalisation publics sont autorisés à exercer une activité libérale dans les conditions définies ci-après.

Ancien article 25-1, loi n°70-1318.

Article L714-36

(Ordonnance n° 96-346 du 24 avril 1996 art. 9 I art. 49) Dans le respect des dispositions relatives au service public hospitalier édictées à la section II du chapitre 1er du présent titre, et dans les conditions et sous les garanties fixées par voie réglementaire, les centres hospitaliers autres que les centres hospitaliers régionaux peuvent être autorisés à créer et faire fonctionner une structure médicale dans laquelle les malades, blessés et femmes enceintes admis à titre payant peuvent faire appel aux médecins, chirurgiens, spécialistes ou sages-femmes de leur choix autres que ceux exerçant leur activité à titre exclusif dans l'établissement (...).

Article R711-6-9

(Décret n° 92-1210 du 13 novembre 1992) Les médecins généralistes peuvent être autorisés, sur leur demande, à dispenser à l'hôpital local au titre de leur activité libérale des soins de courte durée en médecine et éventuellement des soins de suite ou de longue durée à condition qu'ils s'engagent à :

1° Respecter le projet d'établissement et le règlement intérieur ;

2° Exercer leur activité professionnelle dans une zone géographique, préalablement déterminée par le préfet après délibération du conseil d'administration et avis de la commission médicale d'établissement, leur permettant de participer à la permanence dudit établissement.