

NOTE PRATIQUE CONCERNANT L'APPLICATION DE LA TVA DES ETABLISSEMENT PUBLICS SANITAIRES, SOCIAUX ET MEDICO-SOCIAUX

Il convient de distinguer :

- D'une part, la TVA versée par les établissements en leur qualité de **consommateur** de biens et de services finals
- D'autre part, la TVA reversée par les établissements en leur qualité de **prestataire** de biens et de services.

I L'HOPITAL CONSOMMATEUR

En tant qu'acheteur et consommateur, l'Hôpital est soumis au même régime que n'importe quel acheteur privé. Il supporte donc la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) .

1) Principe et champ d'application

Toutes les livraisons portant sur des biens et des prestations de services (location, location-vente, crédit-bail, transports, travaux ,....) sont soumises à la TVA.

2) Assiette

L'assiette comprend toutes les sommes, valeurs, biens et services reçus et facturés, les prix servant de base au calcul de la TVA étant entendus déduction faite des remises et ristournes consenties à l'établissement. En revanche, l'escompte ne peut être déduit.

3) Exigibilité

L'exigibilité est la délivrance des biens ou l'exécution des services. En tout état de cause, **la règle du service fait** interdit à l'établissement de faire l'avance de la taxe, celle-ci étant due par le prestataire de services au fur et à mesure des encaissements et par le vendeur de bien lors de la livraison.

4) Exonération

Les exonérations sont prévues par la loi (articles 261 et suivants du Code Général des Impôts) et concernent :

- Soit des champs géographiques déterminés
- Soit certaines opérations intérieures, exportations et opérations intra-communautaires
- Soit certaines personnes

5) Taux

A ce jour, trois taux sont applicables à l'hôpital public :

1. depuis le 1/ 4 / 2000, taux normal de 19,6 %
2. taux réduit de 5,5 % applicable, par exemple, à l'alimentation ou aux appareillages et équipements spéciaux pour handicapés (Cf. en annexe l'extrait de la documentation de base) . Pour les travaux, des dispositions particulières et transitoires sont précisées ci-après
3. taux particulier de 2,1 % réservé aux médicaments.

6) Régime fiscal applicable aux travaux visés par l'instruction du 14 septembre 1999 ...

a) Principe de base et champ d'application

Le taux réduit à 5,5% est applicable à partir du 15 septembre 1999 sur les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans (Bulletin Officiel des Impôts – BOI – 3 C-5-99 du 15 septembre 1999).

Ce régime fiscal spécifique s'adresse aux unités de moyen et de long séjour. Cela étant, il convient de souligner que le BOI 3 C-7-00 du 05 septembre 2000 prévoit également l'application de ces dispositions :

- ☞ aux unités de psychiatrie (cf. point 24 du BOI),
- ☞ à certains foyers d'hébergement d'enfants, adolescents ou adultes handicapés (cf. point 25 du BOI),
- ☞ aux logements de fonction (cf. points 29 et s. du BOI),
- ☞ aux établissements d'éducation spéciale pour l'enfance et la jeunesse handicapée (cf. points 35 et s. du BOI),
- ☞ aux maisons des parents (cf. point 43 du BOI).

En outre, l'annexe II (pp 53/58 du BOI) détaille de manière exhaustive les travaux éligibles au taux réduit, et constitue à ce titre un outil de travail particulièrement utile.

Pour les établissements dont l'unique objet est le moyen ou long séjour, sont éligibles au taux réduit les travaux concernant la cuisine centrale et les offices alimentaires, les chambres mortuaires, les locaux administratifs dès lors qu'ils contribuent à la gestion des personnes hébergées, les lieux de vie (salle à manger commune, etc...).

Enfin, d'après la Direction de la Législation Fiscale (DLF), les établissements dont l'unique objet est l'hébergement des personnes âgées bénéficient de ce régime au sens large, pour les chambres, couloirs, ravalement de façades sur la totalité des bâtiments, lingerie, cuisine (même dans le cas où elle sert également à la production de repas pour le personnel), offices alimentaires, locaux administratifs (dans la mesure où leur objet est la gestion des personnes hébergées).

b). S'agissant des régularisations

Si un établissement a réalisé depuis 1999 des travaux éligibles au taux réduit de 5,5 % alors que les factures mentionnaient un taux normal, l'établissement pourra effectuer une régularisation. En effet, le taux réduit est applicable aux travaux facturés à compter du 15 septembre 1999. L'administration fiscale estime que « *les factures mentionnant le taux normal alors que (...) le taux réduit aurait été applicable à compter du 15 septembre 1999, pourront faire l'objet d'une régularisation dans les conditions de droit commun afin, pour le prestataire, de faire bénéficier son client de la baisse de taux.* ». Dans ce cas, il appartiendra à l'établissement de demander aux fournisseurs des notes d'avoir, qui devront faire référence à la facture initiale, en apportant à l'appui de sa demande la copie de l'instruction fiscale. Cela étant, il faut savoir que le « remboursement » pourra prendre des mois : l'établissement de notes d'avoir ne constitue pas une opération évidente pour les fournisseurs, en particulier pour les PME. En effet, cela suppose une sortie en trésorerie pour l'entreprise, qui en principe a déjà reversé la TVA collectée à l'administration fiscale.

c). S'agissant des écritures comptables

Les modalités d'imputation comptable qu'il convient d'utiliser pour retracer le reversement de TVA payée au taux normal au lieu du taux réduit sont (sources d'information directives données par certains trésoriers aux ordonnateurs hospitaliers) :

- pour les dépenses effectuées en 1999, il convient d'émettre un titre et de procéder de la manière suivante :

- dans le cas de dépenses d'investissement, la recette doit être imputée au crédit du compte budgétaire qui a été mouvementé à l'origine (c/23 ou c/21 selon qu'il y a eu ou non intégration).
- dans le cas de dépenses d'exploitation, la recette doit être portée au crédit du compte 772-4.

En revanche, s'il s'agit d'une dépense de l'exercice en cours, la procédure est celle d'une annulation ou réduction du mandat émis avec imputation au crédit du compte débité à l'origine, quelle que soit la nature de cette dépense.

d). S'agissant des travaux futurs

Si l'établissement compte mener des travaux dont tout ou partie des travaux sont éligibles au taux réduit de 5,5 %, il veillera à mentionner l'application du taux réduit de TVA dès l'appel à concurrence, afin d'éviter toute régularisation ultérieure. En outre, le taux réduit est également applicable aux prestations d'études préalables, ainsi qu'aux prestations relatives au suivi des travaux. Il convient d'attirer également l'attention sur la maîtrise du déroulement des travaux : en effet, l'article 279-0-bis du Code Général des Impôts (CGI) stipule que le taux réduit de 5,5 % est applicable « *jusqu'au 31 décembre 2002* ». Le Ministère de l'Economie et des Finances tente actuellement de négocier la prolongation de ce régime au-delà de 2002 auprès de la Commission Européenne, mais les résultats de la négociation ne sont pas certains. En d'autres termes, au-delà du 31/12/2002, l'application de ce régime, très favorable, n'est plus certaine.

e). Contentieux

Un contentieux pourrait surgir d'une divergence d'interprétation sur l'application du taux réduit de TVA aux travaux visant à la rénovation ou à l'amélioration des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans.

Il est recommandé de se tourner vers le centre des impôts dont relève l'établissement pour se faire confirmer éventuellement le bien-fondé de l'attestation justifiant de l'ancienneté et de l'affectation des locaux à un usage d'habitation (article 279-0-bis nouveau du CGI). Cette démarche préalable pourrait permettre d'éviter un contentieux.

II L'HOPITAL PRESTATAIRE DE BIENS ET DE SERVICES

1) Principe et champ d'application

" Les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence." (article 256 B du CGI) En revanche, lorsque l'activité considérée entre dans le champ concurrentiel, elle doit être en principe assujettie à la TVA. Les articles 256, 256 bis et 256 A du code général des impôts (CGI) définissent les personnes et les opérations assujetties. Les personnes morales peuvent être assujetties soit de fait - en raison de la nature de l'activité concernée -, soit par option, soit en vertu d'un texte spécifique :

- **De fait** : en vertu de l'article 256 A du CGI, " Sont assujetties à TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au 5^{ème} alinéa, quel que soit le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention."
" les établissements publics... doivent, sous réserve des dispositions des articles 133, 207, 208, 1040, 1382, 1394, 1449 à 1463 du CGI, acquitter dans les conditions de droit commun, les impôts et taxes de toutes nature auxquels seraient assujetties des entreprises privées effectuant les mêmes opérations... "
- **Par option** : l'article 260A du CGI prévoit que les collectivités locales ou leurs établissements publics peuvent demander à être assujetties à la TVA pour des activités présentant un caractère industriel et commercial telles que la location de locaux nus.
- **En vertu d'un texte spécifique** : Par exemple, la redevance sur l'activité libérale des praticiens hospitaliers.

La FRANCHISE est une disposition commune à ces trois cas d'assujettissement :

Le régime de la franchise TVA permet aux assujettis de bénéficier pour leurs livraisons de biens et leurs prestations de services, d'une franchise qui les dispense du paiement de la TVA lorsqu'ils n'ont pas réalisé au cours de l'année civile précédente un chiffre d'affaires hors taxes supérieures à :

- 500.000 F HT s'ils réalisent des livraisons de biens, des ventes à consommer sur place et des prestations de logement ;
- 175.000 F HT s'ils réalisent d'autres prestations de services.

Ces deux limites s'apprécient indépendamment l'une de l'autre en fonction des activités développées et ne se compensent pas en somme. Le régime de la franchise TVA doit s'apprécier dans la totalité du chiffre d'affaires des livraisons de biens et assimilés, d'une part et des prestations de service, d'autre part.

Exemple :

Le CH X a réalisé en 2000 un chiffre d'affaires livraison de repas de 450.000 F HT et un chiffre d'affaires de 165.000 F HT au titre des redevance des praticiens publics exerçant une activité privée. Il peut demander le bénéfice de la franchise pour l'année 2001 sur les deux types d'activités précités.

Si en 2000 il a une autre activité, par exemple traitement du linge pour un autre hôpital, à concurrence de 250.000 F, son chiffre d'affaires prestations est supérieur à 175.000 F HT (165.000 + 250.000) pour l'ensemble des prestations. Il ne peut demander le bénéfice de la franchise pour la partie prestations.

Il en va de même si son chiffre d'affaires des livraisons de biens, de ventes à consommer sur place et de prestations de logement est supérieur en 2000 à la somme de 500.000 F HT.

Une tolérance est appliquée en cas de dépassement des seuils des chiffres d'affaires précités (500.000 F HT et 175.000 F HT) dans le courant de l'année d'application de la franchise.

Exemple :

Le CH X a demandé et obtenu la franchise pour l'année 2001 car ses chiffres d'affaires 2000 de livraisons de biens, de ventes à consommer sur place et de prestations de logement, d'une part et des autres prestations de services, d'autre part, ne dépassaient pas les seuils respectifs de 500.000 et 175.000 F HT.

Si au cours de l'année 2001 son chiffre d'affaires livraison devient supérieur à 500.000 F HT mais inférieur à 550.000 F HT il peut bénéficier à titre dérogatoire et pour cette seule année 2001 de la franchise, si son chiffre d'affaires prestations devient supérieur à 175.000 F HT pour 2001, mais inférieur à 200.000 F HT, il peut bénéficier à titre dérogatoire de la franchise pour la seule année 2001. Ces deux limites ne se cumulent pas en somme.

2) Assiette

L'assiette comprend toutes les sommes, valeurs, biens et services reçus et facturés, les prix servant de base au calcul de la TVA étant entendus déduction faite des remises et ristournes consenties par l'établissement. En revanche, l'escompte ne peut être déduit.

3) Exigibilité

L'exigibilité est l'encaissement pour les prestations de services et la livraison pour les biens.

4) Exonération

Cf paragraphe précédent relatif aux exonérations dans le cadre du chapitre " l'Hôpital consommateur".

5) Taux

- Pour les repas : 5,5 % pour les livraisons de repas ou 19,6 % pour les ventes et consommations sur place.
- Activités de blanchisserie, d'informatique, de cogénération, de mise à disposition de locaux, de personnels et de matériels : 19,6 %

6) Avantages et inconvénients d'un assujettissement à la TVA

Si l'assujettissement à la TVA présente l'inconvénient de renchérir les prix au détriment des "clients" de l'établissement prestataire, ce dernier à néanmoins intérêt à réaliser des études et/ou simulations pour identifier les avantages de cet assujettissement.

Les avantages éventuels sont :

- L'établissement n'est plus le consommateur final : la TVA additionnelle est supportée par le client final et l'établissement peut récupérer la TVA déjà payée, notamment sur les investissements.
- L'assujettissement à la TVA implique une exonération de la taxe sur les salaires pour la part d'activité soumise à TVA

Mais parallèlement, il convient de tenir compte des difficultés éventuelles liées :

- Aux systèmes informatiques hospitaliers qui ne permettent pas toujours d'isoler la TVA, qu'il s'agisse des chiffres d'affaires à déclarer ou de la valeur à amortir d'un investissement qui a subi un dégrèvement partiel de la TVA
- A la technicité d'un domaine fiscal encore peu développé dans les hôpitaux, qui nécessite, des compétences, des qualifications et des expertises encore rares, notamment dans les petites structures.

Ainsi paraît il opportun, avant le lancement de toute nouvelle activité assujettie à TVA, d'en mesurer précisément les différents enjeux en termes financier et organisationnel.