

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

PARIS, LE 14 NOV. 2017

DIRECTION DE LA LEGISLATION FISCALE

Sous-Direction D - Bureau D1

139, RUE DE BERCY
TELEDOC 644
75572 PARIS CEDEX 12

Affaire suivie par Malik MERAH

bureau.d1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr

Téléphone : 01.53.18.89.93

Télécopie : 01.53.18.36.02

Réf : D1A\1700004851.DOC

Monsieur le Délégué général,

Vous avez appelé l'attention sur les règles de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicables aux mises à disposition de personnels de droit public consenties par ou au profit d'établissements publics de santé et affectés à des activités placées hors du champ de la TVA ou exonérées de taxe sur le fondement du 1^o bis du 4 de l'article 261 du code général des impôts (CGI)¹ ou du 1^o du 7 du même article².

A titre liminaire, il est rappelé que les activités d'hospitalisation et de soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées réalisées par les établissements publics de santé sont placées hors du champ d'application de la TVA en vertu de l'article 256 B du CGI³.

L'article 256 B du CGI dispose que les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour les activités de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence.

¹ Exonération de TVA portant sur les opérations d'hospitalisation et de traitement fournies par les établissements de santé privés titulaires de l'autorisation mentionnée à l'article L. 6122-1 du code de la santé publique (CSP).

² Exonération de TVA en faveur d'organismes d'utilité générale.

³ Cf. Bulletins Officiel des Finances publiques – Impôts (BOFiP-I) référencé BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 paragraphe 130.

Monsieur Cédric ARCOS
Délégué général par intérim
Fédération hospitalière de France
1 bis, rue Cabanis
CS 41402
75993 PARIS Cedex 14

Conformément à cette disposition, les mises à disposition de personnels consenties par une personne morale de droit public peuvent ne pas être soumises à la TVA, à la condition toutefois que ces prestations soient fournies par ces organismes en tant qu'autorités publiques et que leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence.

À cet égard, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE)⁴ a jugé qu'une mise à disposition de fonctionnaires consentie par une personne morale de droit public au profit d'un autre organisme peut être considérée comme effectuée en tant qu'autorité publique dès lors qu'il est démontré que celle-ci constitue un moyen pour les collectivités participantes de collaborer et de contribuer au développement de leurs missions publiques.

Ainsi, les mises à disposition de personnels régis par les statuts des trois fonctions publiques (d'État, territoriale ou hospitalière) ou des autres agents de droit public (personnels des chambres consulaires par exemple) consenties par une personne morale de droit public agissant en tant qu'autorité publique sont situées en dehors du champ d'application de la TVA en application de l'article 256 B du CGI, sous réserve qu'elles soient réalisées à prix coûtant⁵ et que leur non-assujettissement ne conduise pas à des distorsions dans les conditions de la concurrence.

Par suite, il vous est confirmé que l'ensemble des mises à disposition de personnels de statut de droit public consenties par un établissement public de santé ou tout autre organisme public au profit d'un établissement public de santé facturées au coût représenté par les traitements et les charges sociales s'analysent comme des opérations exercées en tant qu'autorité publique et, partant, ne sont pas assujetties à la TVA en vertu de l'article 256 B du CGI.

Il en va de même des prêts de main d'œuvre consentis par les établissements publics de santé au profit des autres organismes énumérés à l'article 49 de la loi n° 86-33 du 9 janvier 1986 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique hospitalière, parmi lesquels figurent les organismes privés investis de missions de service public, sous réserve, là encore, qu'ils portent sur des personnels sous statut de droit public et qu'ils donnent lieu à une facturation à prix coûtant.

Par ailleurs, les mises à disposition de personnels de droit privé (contractuels, auxiliaires, vacataires) sont également susceptibles d'être situées en-dehors du champ d'application de la TVA en vertu de l'article 256 B du CGI lorsqu'il est établi que ces opérations sont « étroitement liées » à des prestations d'hospitalisation et de soins médicaux elles-mêmes situées hors du champ d'application de la TVA (établissements publics de santé) ou exonérées de taxe (établissements privés de santé).

Ainsi, les mises à disposition des seuls personnels médical et soignant par un établissement public de santé au profit d'un autre établissement de santé (public ou privé) sont, dans les mêmes conditions que les prêts d'agents de la FPH, situées en-dehors du champ d'application de la TVA.

En revanche, les autres mises à disposition d'agents de droit privé (administratif, entretien, etc.) ne bénéficient pas des dispositions de l'article 256 B du CGI dès lors, d'une part, qu'elles ne sont pas « étroitement liées » à la réalisation d'opérations d'hospitalisation et de soins médicaux non soumises à la TVA et, d'autre part, que le contexte juridique régissant ces opérations ne permet pas de les considérer comme accomplies en tant qu'autorité publique par l'organisme prêteur.

⁴ Cf. arrêt du 25 mars 2010 « Commission contre Pays-bas », affaire C-79/09.

⁵ Prix comprenant les rémunérations et les charges sociales afférentes aux personnels mis à disposition.

Cela étant, ces opérations sont susceptibles d'être exonérées de TVA sur le fondement de l'article 261 B du CGI si l'établissement public de santé est en mesure de constituer un groupement de moyens avec une partie ou la totalité des établissements preneurs de main d'œuvre dans les conditions prévues au BOFiP-I référencé BOI-TVA-CHAMP-30-10-40. À défaut, elles devront être soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.

S'agissant plus particulièrement du traitement au regard de la TVA des mises à disposition consenties entre établissements publics de santé membres d'un groupement hospitalier de territoire (GHT), il résulte des dispositions de l'article L. 6132-1 du code de la santé publique (CSP) que ce groupement dépourvu de personnalité morale a pour objet de permettre aux établissements membres de mettre en œuvre une stratégie de prise en charge commune et graduée du patient, dans le but d'assurer une égalité d'accès à des soins sécurisés et de qualité. Il assure la rationalisation des modes de gestion par une mise en commun de fonctions ou par des transferts d'activités entre ces établissements.

Pour ce faire, les établissements membres désignent dans la convention constitutive du GHT un établissement support chargé d'assurer, pour leur compte, les fonctions et les activités déléguées (articles L. 6231-2 et L. 6231-3 du CSP).

Un compte de résultat prévisionnel annexe G (ci-après « CRPA G ») est créé dans chaque établissement support afin de comptabiliser les seules dépenses inhérentes au pilotage et à l'exercice des fonctions et activités mutualisées dont celles relatives aux mises à disposition de personnels.

Les dépenses d'investissement réalisées en commun au sein du GHT sont, quant à elles, retracées dans la propre comptabilité de l'établissement support et donnent lieu au versement d'une contribution par les établissements membres⁶.

Les charges d'exploitation sont ventilées entre les établissements membres selon la clé de répartition fixée dans l'arrêté du 10 novembre 2016⁷.

Toutefois, l'application de cette clé n'est pas obligatoire pour répartir les charges liées aux opérations d'investissement réalisées en commun au sein du GHT (article 1 de l'arrêté précité). La ventilation de ces sommes est en effet laissée à la discrétion des établissements publics de santé membres.

Lorsque la clé de répartition n'est pas utilisée pour déterminer le montant de la contribution des établissements membres, le GHT ne constitue pas un groupement de moyens au sens de l'article 261 B du CGI car le mode de rémunération retenu ne permet pas de satisfaire à la condition tenant à une rémunération proportionnée aux services rendus par le groupement à chacun de ses membres.

Dans ces conditions, les dispositions de l'article 261 B du CGI ne s'appliquent pas aux dépenses du GHT enregistrées dans le CRPA G et réparties entre ses membres en fonction de la clé de répartition, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres conditions du dispositif.

À défaut d'une exonération de TVA spécifique, ces contributions qui, le cas échéant, englobent les mises à disposition de personnels, doivent être soumises à la TVA⁸.

⁶ Le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) a validé ces modalités d'enregistrement comptable.

⁷ Arrêté du 10 novembre 2016 fixant la clé de répartition déterminant la contribution des établissements parties à un groupement hospitalier de territoire aux opérations concernant les fonctions et activités mentionnées aux I, II, III de l'article L. 6132-3 du CSP.

⁸ En revanche, dans le cadre des fonctions mutualisées au sein d'un GHT, si des mises à disposition de personnels consenties entre EPS membres, y compris l'établissement support, sont comptabilisées uniquement dans leurs budgets respectifs (hors CRPA G), ces prêts suivent les règles de TVA de droit commun rappelées en première partie de la réponse.

Il en serait autrement si les établissements publics de santé membres d'un GHT convenaient d'une répartition des dépenses d'investissement en fonction de la clé de répartition fixée dans l'arrêté du 10 novembre 2016 ou de tout autre critère qui remplirait la condition tenant lieu à une rémunération proportionnée aux services rendus par le groupement à ses membres, toutes conditions par ailleurs respectées.

Je vous prie de croire, Monsieur le Délégué général, à l'assurance de ma considération distinguée.

LE DIRECTEUR DE
LA LÉGISLATION FISCALE



Christophe POURREAU