

Le Délégué Général

Direction Générale des Finances Publiques Direction de la Législation Fiscale

– Madame Véronique Bied-Charreton, Directrice de
la Législation Fiscale

Affaire suivie par : Sous-Direction D – Bureau D1

Bâtiment Vauban

139, rue de Bercy

75572 Paris Cedex 12

Paris, le 10 mai 2017

N.Réf. : 17-430

Objet : Régime fiscal en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicable aux conventions de mise à disposition de personnel consenties par ou au profit des établissements publics de santé.

Madame la Directrice,

La Fédération Hospitalière de France souhaite, par la présente et après en avoir informé la Direction Générale de l'Offre de Soins du Ministère de la Santé, vous demander de confirmer par voie de rescrit national, l'interprétation de la législation fiscale en vigueur en matière d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) des conventions de mise à disposition de personnel consenties par les établissements publics de santé ou au profit des établissements publics de santé.

Par la modification de la réglementation applicable au 1er janvier 2016 intervenue dans un BOFIP du 4 novembre 2015, l'administration fiscale a remis en cause l'exonération qui prévalait jusqu'alors pour les mises à disposition de personnel, facturées à prix coûtant et effectuées au profit des personnes morales de droit public ou d'organisme sans but lucratif (BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 §§220-260).

En effet, si les prestations de mise à disposition de personnel effectuées à titre onéreux, y compris à prix coûtant, sont imposables à la TVA dans les conditions de droit commun (articles 256 et 256 A du CGI), seul le dispositif d'exonération au profit des groupements (article 261 B du CGI) pour l'exercice d'une activité hors champ de la TVA permet d'exonérer les conventions de mise à disposition des établissements publics de santé.

Or le champ des coopérations hospitalières et des mutualisations de compétences ne peut se réduire à la constitution en bonne et due forme d'un groupement, bien que des dispositifs d'interprétation « extensifs » en facilitent l'interprétation lorsque les mises à dispositions sont consenties pour la réalisation de prestations de service hors champ de la TVA dans le cadre d'un groupement dit « de fait » (en l'absence de personnalité morale sous réserve qu'une convention écrite soit formalisée) ou lorsqu'elles sont consenties par un membre au profit d'un groupement organiquement constitué afin de permettre à ce dernier de rendre des services à ses membres pour des activités hors champ (interprétation dite « inversée »).

Récemment, vos services ont été amenés à rappeler qu'en vertu de l'article 256 B du CGI, les mises à dispositions de personnels consenties par une personne morale de droit public agissant en tant qu'autorité publique ne sont pas assujetties à la TVA à la condition que leur non-assujettissement ne

conduise pas à des distorsions dans les conditions de la concurrence (rescrit du 7 juin 2016 Présidence de la République ; rescrit du 29 septembre 2016 ANCHL, FEHAP, FHP, FNEHAD, UNICANCER).

Compte tenu du fort niveau d'incertitude et de risque juridique et fiscal pour les établissements publics de santé non directement visés par ces rescrits, nous vous demandons de confirmer aux établissements de santé publics que nous représentons dans la présente démarche, la bonne interprétation de la législation fiscale en vigueur en matière de non-assujettissement ou d'exonération à TVA des conventions de mise à disposition de personnel rencontrées par les établissements publics de santé dans les 3 cas suivants.

1/ Mises à disposition de personnel consenties à prix coûtant entre établissements publics de santé pour des activités placées hors champ de la TVA.

Ce cas de figure recouvre la plupart des situations de coopération médicales ou territoriales pouvant amener les établissements publics de santé à organiser entre eux des conventions simples de mise à disposition de personnel médical ou de personnel non médical de droit public en dehors du cadre formalisé d'un groupement organiquement constitué ou d'un groupement de fait formalisé par des conventions de coopération. Ces conventions peuvent prévoir la mise à disposition statutaire ou seulement fonctionnelle de l'agent public concerné (titulaire ou contractuel de droit public, qu'il s'agisse de personnel non médical ou de personnel médical).

Il nous semble que ces conventions de mise à disposition doivent nécessairement bénéficier du principe de non-assujettissement à la TVA aux termes de la conjonction de l'article 132 de la directive 2006/112 et de l'article 256B du CGI dont l'interprétation est rappelée au point 1 du BO « BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-20-20150204 » pour les activités placées hors du champ de la TVA. Nous comprenons que c'est le sens qu'il faut donner au rescrit du 29 septembre 2016 (Association nationale des Centres Hospitaliers Locaux) qui prévoit que « les mises à disposition fonctionnelles d'agents régis par un statut de droit public... par un opérateur public dans le cadre d'une mutualisation de fonctions, ou de transferts de compétences ou d'activités interviennent dans un régime juridique exorbitant du droit commun. Elles sont donc hors du champ de la TVA en application de l'article 256 B du CGI ». Il convient de rappeler, compte tenu de la diversité des régimes juridiques applicables aux agents publics hospitaliers, que ce non-assujettissement à la TVA des conventions de mise à disposition s'applique tant aux personnels non médicaux statutaires ou contractuels de droit public qu'aux personnels médicaux statutaires ou contractuels de droit public, dès lors que les activités concernées se situent hors du champ de la TVA.

2/ Mises à disposition de personnel hospitalier vers d'autres personnes publiques ou de personnel relevant de dispositions de droit public vers des établissements publics de santé consenties à prix coûtant pour des activités hors champ de la TVA.

- Les établissements publics de santé mettent à disposition du personnel hospitalier de droit public à d'autres personnes publiques relevant de l'Etat (cas, notamment, des services de tutelles des hôpitaux publics : Agences Régionales de Santé, Agence Nationale de Santé, Ministère de la Santé et des Affaires Sociales) ou de collectivités locales.

Nous comprenons que ces opérations s'inscrivent dans le cadre des mises à disposition de personnel régis par le statut de la fonction publique hospitalière et consenties par une personne morale de droit public agissant en tant qu'autorité publique (Arrêt CJCE du 25 mars 2010, Commission contre Pays – Bas repris dans le rescrit national du 29 septembre 2016 ANCHL précité). Ces mises à dispositions consenties à prix coûtant se situent donc hors du champ de la TVA en application de l'Article 256 B du CGI.

- Les mises à dispositions de personnel de droit public effectuées par des personnes publiques autres que les établissements publics de santé à des établissements publics de santé sont également situées hors du champ de la TVA sur le même fondement que précédemment, dès lors que ces mises à dispositions sont effectuées à prix coûtant pour les besoins de services situés hors du champ de la TVA.

3/ Mises à disposition de personnel hospitalier médical ou non médical consenties à prix coûtant par des établissements publics de santé au profit des personnes privées dans le cadre de prestations en lien avec les soins.

- Les établissements publics de santé mettent à disposition du personnel médical ou non médical de droit public à des personnes morales de droit privé pour réaliser des activités liées exclusivement aux soins ; il s'agit notamment :
 - d'établissements de santé privés dispensant des soins (Exemple : Croix Rouge...)
 - de réseaux de santé la plupart du temps constitués sous forme associative
 - d'associations de patients...
- Nous comprenons, au regard du rescrit ANCHL du 29 septembre 2016 et du rescrit Association NGLR du 25 août 2016, que ces mises à disposition constituent des prestations étroitement liées à la fourniture de prestations elles-mêmes exonérées de TVA, et sont par conséquent exonérées de TVA, en application de l'article 261 du CGI (dispositions de 261-4 et 261-7-1°-b du CGI).

Conclusion

Nous sollicitons donc votre confirmation de notre bonne interprétation de la législation fiscale actuellement en vigueur pour ces 3 cas de figure qui constituent les principales situations de mise à disposition recensées dans le cadre de l'exercice des missions des établissements publics de santé que nous représentons.

Enfin, nous nous interrogeons sur les conditions de non-assujettissement à la TVA des conventions de mises à disposition d'agents publics de droit hospitalier qui pourraient être consenties entre établissements publics de santé membres d'un groupement hospitalier de territoire (GHT) en vertu de la dernière Loi de Modernisation du Système de santé du 26 janvier 2016 (LMSS). Cette question étant actuellement en cours d'instruction entre vos services et ceux de la DGOS, nous souhaitons vivement qu'elle fasse l'objet d'une clarification dans les plus brefs délais, dans la mesure où l'assujettissement à la TVA constituerait un facteur de blocage important dans la mise en œuvre des fonctions mutualisées et des regroupements d'activités voulus par le législateur au sein de ces nouveaux groupements hospitaliers sui generis.

Nous vous prions d'agréer, Madame la Directrice, l'expression de nos salutations respectueuses.

Le Délégué Général de la FHF
David GRUSON