



**ENSP**

ÉCOLE NATIONALE DE  
LA SANTÉ PUBLIQUE

**RENNES**

---

**Directeur d'hôpital**

Date du Jury : *Décembre 2002*

---

**LA FISCALITÉ DES ACTIVITÉS  
SUBSIDIAIRES : L'ASSUJETTISSEMENT  
DU CENTRE HOSPITALIER DE  
VALENCIENNES À LA TAXE SUR LA  
VALEUR AJOUTÉE**

---

**Stéphane SWEERTVAEGHER**

---

# Sommaire

---

<b>INTRODUCTION.....</b>	<b>6</b>
<b>1. L'HÔPITAL PUBLIC ET LA TVA : UN COUPLE RÉCENT AUX LIAISONS COMPLEXES .....</b>	<b>9</b>
1.1. CONSIDÉRÉ DE PRIME ABORD COMME NON ASSUJETTI EU ÉGARD À SA MISSION DE SOINS, L'IMPORTANT DÉVELOPPEMENT DES ACTIVITÉS SUBSIDIAIRES FAIT DE L'HÔPITAL UN REDEVABLE PARTIEL.....	9
<i>1.1.1. Les personnes morales de droit public et la TVA .....</i>	<i>9</i>
1.1.1.1. La notion de service public hospitalier et la qualité d'établissement public de santé.....	9
1.1.1.2. A la condition de ne pas entraîner de distorsions de concurrence, les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée .....	10
<i>1.1.2. Le développement des activités subsidiaires fait entrer l'hôpital dans le droit de la concurrence.....</i>	<i>12</i>
1.1.2.1. Les personnes morales de droit public, lorsqu'elles exercent une activité économique, sont soumises au respect des exigences du droit de la concurrence.....	12
1.1.2.2. Le développement des activités accessoires des établissements publics de santé les fait entrer dans le champ d'application de la TVA .....	15
1.2. L'ASSUJETTISSEMENT DE L'HÔPITAL À LA TVA NE DOIT PAS ÊTRE EXCLUSIVEMENT ANALYSÉ COMME UNE CONTRAINTE.....	21
<i>1.2.1. Les modalités d'assujettissement à la TVA sont soumises à des règles complexes et nombreuses.....</i>	<i>21</i>
1.2.1.1. La base d'imposition .....	21
1.2.1.2. Le taux d'imposition .....	22
1.2.1.3. Les règles d'exigibilité.....	23
1.2.1.4. Les obligations administratives .....	23
<i>1.2.2. La TVA ne doit pas être perçue de façon manichéenne : l'assujettissement s'accompagne de certains avantages.....</i>	<i>24</i>
1.2.2.1. Récupération de la TVA payée sur les achats nécessaires à l'exécution des prestations dans le champ.....	24
1.2.2.2. Réduction de la dotation aux amortissements .....	29
1.2.2.3. Exonération de la taxe sur les salaires .....	30
1.2.2.4. Franchise en base.....	31
1.2.2.5. Crédit de départ .....	32
<b>2. LA MISE EN ŒUVRE DE L' ASSUJETTISSEMENT DU CENTRE HOSPITALIER DE VALENCIENNES À LA TVA SOULÈVE DES ENJEUX STRATÉGIQUES MAJEURS .....</b>	<b>35</b>
2.1. EN RAISON DE LEUR IMPORTANCE FINANCIÈRE, L'ASSUJETTISSEMENT DES ACTIVITÉS SUBSIDIAIRES NÉCESSITE UNE RÉFLEXION STRATÉGIQUE.....	35
<i>2.1.1. Le poids financier des activités subsidiaires dans un contexte budgétaire fortement contraint.....</i>	<i>35</i>
2.1.1.1. Une situation budgétaire difficile qui confère aux activités subsidiaires une importance financière stratégique .....	35
2.1.1.2. L'assujettissement du Centre Hospitalier de Valenciennes rend nécessaire une réflexion sur la politique des prix.....	37
<i>2.1.2. L'assujettissement des activités du Centre Hospitalier de Valenciennes.....</i>	<i>38</i>

2.1.2.1. Le Centre Hospitalier de Valenciennes s'est assujéti à la TVA pour ses prestations de restauration et l'activité libérale de ses praticiens .....	39
2.1.2.2. L'évolution du droit fiscal actuel rend nécessaire une réflexion concernant un assujéttissement plus global	41
<b>2.2. LE CHOIX DES MODALITÉS D'ASSUJÉTTISSEMENT À LA TVA DOIT ÊTRE FONDÉ SUR DES CRITÈRES FINANCIERS ET OPÉRATIONNELS.....</b>	<b>42</b>
2.2.1. <i>La mise en œuvre de la TVA déductible : si la sectorisation de l'activité et l'utilisation de clefs de répartition physiques pouvaient apparaître comme une alternative intéressante de prime abord.....</i>	<i>43</i>
2.2.1.1. L'arbitrage entre clefs de répartition physique et économique.....	44
2.2.1.2. Le choix de sectoriser l'activité se heurte à plusieurs obstacles, notamment techniques et juridiques .....	46
2.2.2. <i>...au final, l'utilisation d'un pourcentage général de déduction est la modalité la plus adaptée au Centre Hospitalier de Valenciennes .....</i>	<i>49</i>
2.2.2.1. Une triple argumentation justifie le recours à la méthode du pourcentage général de déduction.....	50
2.2.2.2. L'application au Centre Hospitalier de Valenciennes du pourcentage général de déduction .....	51
<b>2.3. L'ASSUJÉTTISSEMENT À LA TVA, QUELLE QUE SOIT LA MÉTHODE RETENUE, SE HEURTE À DE NOMBREUSES DIFFICULTÉS DANS SA MISE EN ŒUVRE .....</b>	<b>53</b>
2.3.1. <i>La complexité des normes qui régissent l'assujéttissement à la TVA et le manque d'expertise en la matière sont des écueils majeurs à sa mise en œuvre.....</i>	<i>53</i>
2.3.1.1. Une connaissance fine des activités subsidiaires développées par l'hôpital est un préalable indispensable avant toute décision d'assujéttissement.....	53
2.3.1.2. Les établissements de santé souffrent d'un manque d'expertise dans le domaine de la TVA, d'autant plus problématique que les règles qui régissent l'assujéttissement sont complexes .....	54
2.3.2. <i>Les enjeux techniques de l'assujéttissement ne doivent pas être sous-estimés.....</i>	<i>57</i>
2.3.2.1. Récupération de la TVA et système informatique .....	58
2.3.2.2. Obligations administratives .....	59
<b>3. QUELLES PERSPECTIVES D'AVENIR POUR LE COUPLE ÉTABLISSEMENT PUBLIC DE SANTÉ / TVA ? .....</b>	<b>60</b>
3.1. <b>VERS UN HÔPITAL RECENTRÉ SUR SA MISSION DE SOINS ? .....</b>	<b>60</b>
3.1.1. <i>La définition d'un quota maximum, une jurisprudence récente et la sous-traitance peuvent, à terme, poser des limites fortes au développement des activités subsidiaires.....</i>	<i>61</i>
3.1.1.1. Une circulaire propose de limiter à 20% le montant des dépenses afférentes aux activités subsidiaires .....	61
3.1.1.2. Une jurisprudence récente limite le droit des hôpitaux à répondre à des appels d'offres en réaffirmant le principe de spécialité.....	62
3.1.1.3. Activités subsidiaires et sous-traitance.....	65
3.1.2. <i>La fiscalité des activités subsidiaires ne saurait se résumer à la taxe sur la valeur ajoutée .....</i>	<i>66</i>
3.1.3.1. Les impôts commerciaux.....	67
3.1.3.2. La fiscalité foncière .....	68
3.2. <b>LA DIFFICILE CONCILIATION ENTRE L'ACTIVITÉ HOSPITALIÈRE ET L'ASSUJÉTTISSEMENT À LA TVA .....</b>	<b>69</b>
3.2.1. <i>Les groupements : une échappatoire ?.....</i>	<i>69</i>
3.2.1.1. Sous certaines conditions, les groupements échappent à l'assujéttissement à la TVA .....	70
3.2.1.2. Les groupements pourraient-ils permettre aux établissements publics de soumissionner à des marchés publics pour la fourniture de prestations de services ? .....	71

<i>3.2.1. La mise en œuvre de l'assujettissement à la TVA met en évidence les difficultés auxquelles sont confrontés les hôpitaux pour respecter strictement le droit fiscal commun.....</i>	<i>72</i>
3.2.1.1. La restauration et l'activité libérale des praticiens : l'exemple du Centre Hospitalier de Valenciennes .....	73
3.2.1.2. Réformer la TVA en simplifiant les règles qui régissent son assujettissement.....	75
<b>CONCLUSION .....</b>	<b>77</b>

---

## Liste des sigles utilisés

---

ARH : Agence Régionale de l'Hospitalisation  
CAA : Cour Administrative d'Appel  
CE : Conseil d'Etat  
CGI : Code Général des Impôts  
CHV : Centre Hospitalier de Valenciennes  
CJCE : Cour de Justice des Communautés Européennes  
CSP : Code de la Santé Publique  
DHOS : Direction de l'Hospitalisation et de l'Organisation des Soins  
EPIC : Etablissement Public Industriel et Commercial  
EPS : Etablissement Public de Santé  
FHF : Fédération Hospitalière de France  
GCS : Groupement de Coopération sanitaire  
GIE : Groupement d'Intérêt Economique  
GIP : Groupement d'Intérêt Public  
HT : Hors Taxes  
IS : Impôt sur les Sociétés  
SIH : Syndicat InterHospitalier  
TP : Taxe Professionnelle  
TTC : Toutes Taxes Comprises  
TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

*« l'extension du champ ouvert à l'activité économique des collectivités publiques ne s'est pas faite sans l'émergence d'un nouvel encadrement : dès lors qu'il admettait que, pour des motifs de qualité et de rentabilité, le service public vienne concurrencer l'initiative privée, le juge a été amené à se préoccuper que cette concurrence n'intervienne pas dans des conditions qui la faussent »*

Conseil d'Etat, *Collectivités publiques et concurrence*, Rapport Public, La Documentation française, 2002, p. 260.

## INTRODUCTION

Dès le XVIII<sup>e</sup> siècle, des conflits éclatèrent entre les entrepreneurs privés et les administrateurs des hôpitaux : les « maîtres et communautés de bonnetiers » de Troyes intentèrent ainsi une action en justice contre les hôpitaux de l'Aube, accusés de vendre leurs productions à prix trop faibles au regard du marché<sup>1</sup>. L'hôpital général, issu de l'édit royal du 27 avril 1656, pouvait en effet développer une activité industrielle et commerciale : d'après un accord de 1708, un entrepreneur fournissait à la Charité de Tulle de la laine, du savon et du charbon, afin d'obtenir en retour de la laine cardée et filée. Le bénéfice était partagé entre l'entreprise et l'hôpital<sup>2</sup>. Ces liens entre la sphère marchande et l'hôpital allaient se poursuivre, malgré les nombreuses réformes auxquelles furent soumis les hôpitaux. Ceux-ci, désormais devenus établissement ayant vocation à prodiguer des soins, et non plus à être le lieu du « grand renfermement » des indigents, demeurent en effet des acteurs de la vie économique. Ainsi, la nature de certaines de leurs activités, subsidiaires à leur mission de soins, conduit à s'intéresser à leur régime fiscal.

Créée par la loi du 10 avril 1954 sous l'impulsion de Maurice Lauré, la taxe sur la valeur ajoutée est devenue un des piliers essentiels des prélèvements obligatoires français. Il s'agit d'un impôt réel, indirect et *ad valorem*, qui frappe l'utilisation des revenus, donc la consommation. Sa spécificité est que cette taxe est payée par l'agent économique qui intervient à chaque stade de la production du bien ou du service, en proportion de la valeur ajoutée qui y est conférée. Cet agent économique est donc le redevable légal de la taxe. Mais l'intérêt majeur de cette taxe, en termes de politique économique, est qu'elle est supportée par le consommateur final, qui en est le redevable réel. La taxe, intervenant à chaque étape du cycle de production, est en effet reportée sur le cycle suivant. Le consommateur, intervenant en dernier ressort, en subit donc toutes les conséquences. Mais la TVA étant un impôt indirect, versée par les entreprises, ce mode de prélèvement obligatoire est plus « indolore » pour le particulier, à l'inverse des impôts sur le revenu.

Cet avantage majeur a contribué, pour partie, à faire de la TVA une des recettes majeures de l'Etat : en 1999, la TVA brute, perçue avant remboursement, représentait 841,4 milliards de francs (128,3 milliards d'euros). Cette même année, la TVA nette représentait

---

<sup>1</sup> Cité par FOUCAULT M, *Histoire de la folie à l'âge classique*, Gallimard, 1972, p. 98.

<sup>2</sup> *Ibid*, p. 97.

42,9% des recettes fiscales nettes de l'Etat<sup>3</sup>. De fait, cette invention fiscale française allait connaître un réel succès auprès des autres pays, notamment européens<sup>4</sup>, qui ont presque tous adopté cette taxe. L'Union Européenne elle-même, par le biais de ses ressources propres, est financée pour partie par la TVA.

En matière de fiscalité, les personnes morales de droit public font souvent l'objet de mesures dérogatoires du droit commun, en raison des missions qu'elles exercent. S'agissant de la TVA, cette règle a prévalu à l'échelle européenne : « *Les Etats, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas assujettis à la TVA pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions* »<sup>5</sup>. Néanmoins, cette disposition n'a pas de portée générale, car elle contient une double limite : certaines opérations sont obligatoirement imposables à la TVA, quelle que soit la personne morale concernée ; cette exonération ne vaut que si elle n'entraîne pas de distorsions de concurrence.

La taxe sur la valeur ajoutée rend donc indispensable de s'interroger sur la nature même des opérations effectuées par les personnes morales de droit public. A ce titre, les hôpitaux sont soumis aux dispositions régissant la TVA. Ils sont ainsi des assujettis partiels, puisqu'ils réalisent des opérations situées dans le champ et hors du champ d'application de la taxe, mais également des redevables partiels, certaines de leurs opérations dans le champ étant effectivement imposées et d'autres exonérées<sup>6</sup>. La transposition progressive de la réglementation européenne en droit français rend donc nécessaire l'examen de la situation fiscale des établissements publics de santé, d'autant que ces derniers ont notablement accru leur intervention dans le secteur marchand. Le développement de la part prise par les activités subsidiaires, définies en creux par une circulaire du 27 août 1992 comme étant des recettes qui ne sont pas directement liées à l'activité hospitalière, dans les budgets hospitaliers en est l'exemple frappant.

---

<sup>3</sup> Les données sont issues de Conseil des Impôts, *la Taxe sur la Valeur Ajoutée*, XIX<sup>e</sup> Rapport au Président de la République, Direction des Journaux officiels, 2001, pp. 25-26.

<sup>4</sup> Le fort rendement de la TVA et sa relative neutralité fiscale expliquent le succès de cette taxe auprès des autres pays. Le nombre de pays l'ayant adopté a ainsi connu une croissance exponentielle : 8 en 1969, 27 en 1979, 47 en 1989 et 118 en 2000. Les Etats-Unis et l'Inde sont les deux seuls pays majeurs à ne pas avoir adopté la TVA (source FMI, 2000).

<sup>5</sup> VI<sup>e</sup> directive européenne n°77/388 CEE, article 5.

<sup>6</sup> Cf. annexe 1

Ce mémoire a donc pour objectif de répondre à un triple questionnement :

- Quelles sont les évolutions qui ont conduit les établissements publics de santé à s'interroger sur leur assujettissement à la TVA ?
- Comment un hôpital de la France métropolitaine<sup>7</sup> peut-il se soumettre à cette réglementation, tout en essayant de tendre vers la neutralité budgétaire ?
- La soumission des établissements de santé aux règles fiscales de droit commun tendant à se généraliser, l'hôpital sera-t-il, à terme, conduit à se recentrer sur ses missions de soins ?

---

<sup>7</sup> Les départements d'outre-mer et la Corse bénéficient en effet de dispositifs spécifiques (cf. annexe 1)

# 1. L'HOPITAL PUBLIC ET LA TVA : UN COUPLE RECENT AUX LIAISONS COMPLEXES

Analysé sous le prisme de la taxe sur la valeur ajoutée, le monde économique se divise en deux catégories : les assujettis et les non-assujettis. La qualité de personne morale de droit public des établissements de santé leur permettait d'appartenir au deuxième groupe. Or précisément, ce qui fonde la recherche en matière de fiscalité hospitalière est qu'une lente évolution, tant juridique qu'économique, a conduit les hôpitaux à s'assujettir.

## 1.1. Considéré de prime abord comme non assujetti eu égard à sa mission de soins, l'important développement des activités subsidiaires fait de l'hôpital un redevable partiel

### *1.1.1. Les personnes morales de droit public et la TVA*

Pour comprendre la spécificité fiscale dont ont longtemps bénéficié les hôpitaux, il est essentiel d'analyser leur nature juridique et la nature des opérations qu'ils sont amenés à réaliser.

#### 1.1.1.1. La notion de service public hospitalier et la qualité d'établissement public de santé

La notion de service public est un des socles du droit public français. Le législateur et le juge ont ainsi continuellement affirmé qu'au regard des missions qui sont les siennes, le service public devait être soumis à un ordre juridique spécifique. Ainsi cohabitent en France deux ordres de juridictions, judiciaire et administratif. Cette particularité française reflète la place prépondérante tenue par le service public dans la société française : « *Les Français*

*sont profondément attachés à l'idée de service public et lui accordent une place centrale dans leurs représentations collectives »<sup>8</sup>.*

Ainsi, la création du service public hospitalier d'ensemble date de la loi du 31 décembre 1970. L'article L. 6112-2 CSP dispose que les établissements publics de santé participent à l'exécution de ce service public. Dès lors, les missions des hôpitaux sont clairement définies par le code de la santé publique. Ils ont ainsi notamment pour missions d'assurer les examens de diagnostic, la surveillance et le traitement des malades, des blessés et des femmes enceintes (article L 6111-1 al. 1 CSP), de dispenser des soins de courte durée, de suite ou de réadaptation avec ou sans hébergement ainsi que des soins de longue durée (article L 6111-2 al. 1 CSP), de concourir à l'enseignement, la formation et la recherche (article L 6112-1 CSP).

Le Préambule de la constitution de 1946 prévoit, dans son point 11, que la Nation garantit à tous la protection de la santé. Le service public hospitalier est donc issu de cette volonté, et les établissements publics de santé en sont le socle fondamental. Dès lors, ceux-ci ont des missions, mais également des devoirs, dont les plus notables sont de garantir l'égal accès à tous, et d'être en mesure de les accueillir de jour comme de nuit, éventuellement en urgence (article L 6112-2 CSP).

Si l'évolution juridique tend aujourd'hui à distendre de plus en plus ce lien, l'émergence d'un service public allait souvent de pair avec la création de personnes morales de droit public. Le secteur hospitalier, bien que spécifique par le nombre d'établissements privés participant au service public hospitalier, n'y a pas dérogé. Les établissements publics de santé sont donc des personnes morales de droit public dotées de l'autonomie administrative et financière (article L 6141-1 CSP).

1.1.1.2. A la condition de ne pas entraîner de distorsions de concurrence, les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée

Parallèlement à la construction de normes propres à la puissance publique, le libéralisme économique a incité les gouvernements successifs à promouvoir le libre jeu de la concurrence. La construction européenne est à cet égard un fait marquant de cette politique. L'article 3 du Traité instituant la Communauté Européenne, signé à Rome le 25 mars 1957, dispose ainsi dans son 1 g) que l'action de la Communauté s'appuie sur « *un régime assurant que la concurrence n'est pas faussée dans le marché intérieur* ». Néanmoins, les

---

<sup>8</sup> sous la direction de DEBBASCH C, *Administrations nationales et intégration européenne*, Edition du CNRS, 1997, 227p.

différents signataires de ce traité se sont attachés à faire valoir la spécificité de la sphère publique, à laquelle ne s'appliquent pas les règles de droit commun. Ainsi la 6<sup>e</sup> directive européenne n°77/388 CEE, relative à l'application de la TVA dans les pays membres prévoit, dans son article 4 § 5, leur non-assujettissement : « *les Etats, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou les opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions* ». Toutefois, ce non-assujettissement ne saurait revêtir un caractère absolu. Le deuxième alinéa de l'article 4 § 5 de la directive souligne bien que le critère décisif du non-assujettissement n'est pas la nature de la personne morale mais bien la nature de son activité : « *Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance* ».

De plus, l'article 13 b) de cette même directive, qui prévoit les exonérations à l'intérieur d'un pays, mentionne l'activité hospitalière : « *l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers* » sont exonérés de TVA.

La transposition en droit français de cette directive, par la loi de finances rectificative du 29 décembre 1978, maintient cette dérogation. L'article 256 B du Code général des impôts dispose donc que « *les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée 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* ». L'alinéa 2 de ce même article énumère les activités économiques qui demeurent soumises, quel que soit le statut de la personne morale, à la TVA.

\*\*\*\*\*

Par sa participation au service public hospitalier et sa qualité de personne morale de droit public, l'établissement public de santé paraissait donc devoir déroger au droit commun de la fiscalité, et notamment en matière de TVA. Néanmoins, le souci d'assurer un respect des règles de la concurrence et l'émergence de l'hôpital sur le secteur marchand, par le biais de ses activités subsidiaires, ont été les deux leviers qui l'ont transformé en agent économique. A ce titre, l'établissement public de santé ne peut plus, légitimement, ignorer les règles fiscales de droit commun.

\*\*\*\*\*

### *1.1.2. Le développement des activités subsidiaires fait entrer l'hôpital dans le droit de la concurrence*

Une jurisprudence constante, tant européenne que française, réaffirme le nécessaire respect du droit de la concurrence pour tous les agents intervenant dans la sphère marchande. L'hôpital, développant ses activités subsidiaires, se doit donc d'appliquer les règles fiscales de droit commun pour ces opérations.

#### 1.1.2.1. Les personnes morales de droit public, lorsqu'elles exercent une activité économique, sont soumises au respect des exigences du droit de la concurrence

Les normes européennes et le droit français posent deux limites de principe au non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée : les missions exercées doivent être directement liées à l'hospitalisation et ne pas entraîner de distorsions de concurrence. Le Conseil d'Etat rappelle cette règle dans son Rapport Public 2002 « Collectivités publiques et concurrence » : « *Dès lors que les personnes publiques exercent une activité économique sur un marché en fournissant des biens ou des services, il leur est fait application, comme à tout opérateur économique, des règles du droit de la concurrence* ». Cette affirmation trouve sa source à la fois dans le droit communautaire et dans le droit interne.

#### á. Le droit communautaire et la taxe sur la valeur ajoutée

Le droit communautaire a considérablement influencé le régime fiscal applicable aux personnes morales de droit public, en étendant sa base d'imposition. Cette influence est double : la jurisprudence communautaire applique une notion très extensive de l'entreprise et de l'activité économique, et les différentes directives communautaires ont fortement réduit la marge de manœuvre fiscale des Etats membres. Enfin, une analyse des liens entre le droit communautaire et le champ d'application de la TVA ne saurait être complète sans y adjoindre un argument de politique économique, pouvant expliquer l'extension progressive

des activités situées dans le champ : les ressources propres de l'Union Européenne dépendent des recettes nettes de TVA des Etats membres.

La jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) affirme le caractère fonctionnel et extensif de la notion d'entreprise. Ainsi, constitue une entreprise toute « *entité qui exerce une activité économique, indépendamment du statut de cette entité et de son mode de financement* », selon les termes de l'arrêt Höfner et Elner c/ Macrotron du 23 avril 1991<sup>9</sup>.

Dans un autre arrêt<sup>10</sup>, la CJCE a jugé que la notion d'activité économique s'appliquait à toute activité qui consiste à offrir des biens et des services sur un marché donné. Elle pose également la règle générale selon laquelle une activité présente un caractère économique lorsqu'elle est susceptible d'être exercée, du moins en principe, par un opérateur privé dans un but lucratif.

Parallèlement à cette extension de la sphère marchande, le droit communautaire a également limité les possibilités de déroger au droit fiscal commun, notamment en matière de TVA. Si les deux premières « directives TVA »<sup>11</sup> avaient contribué à la mise en place de cette taxe dans les pays de la Communauté Européenne entre 1967 et 1973, le principal bouleversement s'est opéré avec la sixième directive précitée. Celle-ci constitue en effet le socle communautaire majeur en termes de TVA, car elle définissait avec une très grande précision le champ d'imposition de la taxe.

Le droit communautaire, privilégiant le libre jeu de la concurrence, a donc été un élément majeur de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée des personnes morales de droit public, soumettant leur exonération à des conditions très strictes. Un autre facteur, bien que marginal, était également favorable à un plus large assujettissement, celui des ressources propres de l'Union Européenne.

La « ressource TVA » est en effet une des quatre ressources propres de l'Union européenne<sup>12</sup> : chaque pays membre verse ainsi à l'Union européenne une part de ses ressources nettes de TVA. Ce lien, même tenu<sup>13</sup>, peut expliquer, à la marge, l'intérêt pour les institutions européennes d'étendre la base d'imposition. En 1990, la ressource TVA

---

<sup>9</sup> CJCE, 23 avril 1991, *Höfner et Elner c/ Macrotron*, C-41/90, Rec. 1991, p.I-1979, point 21.

<sup>10</sup> CJCE, 16 juin 1987, *Commission c/ Italie*, C-118/85, Rec. 1987, p. 2599.

<sup>11</sup> Directives n°67-227 et 67-228 du 11 avril 1967

<sup>12</sup> Ces ressources propres sont actuellement régies par la décision du Conseil des ministres n°94/728 du 31 octobre 1994.

<sup>13</sup> Les modalités de calcul de la « ressource TVA » sont très complexes car elles exigent le calcul d'une assiette harmonisée et d'un taux moyen pondéré. Au final, le lien entre la ressource TVA et les recettes nettes de TVA des pays n'est donc plus qu'indirect et limité.

représentait ainsi 70% des ressources propres de la Communauté européenne<sup>14</sup>. Néanmoins, cet argument financier ne peut plus être avancé aujourd'hui avec la même force, l'évolution tendant vers un plafonnement en valeur de cette ressource et une diminution de son importance relative, au profit de la « ressource PNB ». Ainsi, en 1999, la ressource TVA ne représentait plus que 35,4% des ressources propres de l'Union européenne, contre 48,4% pour la ressource PNB. La France a donc versé 5,5 milliards d'euros au titre de la ressource TVA pour l'année 1999<sup>15</sup>. Même s'il tend à perdre de sa substance aujourd'hui, le facteur financier ne doit donc pas être omis dans l'analyse de l'élargissement du champ d'application de la TVA. Ainsi, dans un avis motivé du 11 juin 1996, la Commission européenne sanctionne la France pour violation des dispositions de la sixième directive, en raison de l'exonération dont bénéficient les établissements de santé pour les redevances perçues au titre de l'activité libérale des praticiens et pour la fourniture de repas au personnel. La Commission exige donc de la France une régularisation des sommes qui ne lui ont pas été versées depuis 1991, ainsi que des intérêts de retard y afférents. Cet exemple illustre combien l'application stricte des normes communautaires et l'élargissement de la base d'imposition de la TVA en découlant peuvent être des facteurs incitatifs pour l'Union européenne.

#### â. Le droit interne

L'application aux personnes publiques pratiquant une activité marchande du droit de la concurrence résulte des dispositions de l'article 53 de l'ordonnance du 1<sup>er</sup> décembre 1986, aujourd'hui codifiées à l'article L. 410-1 du Code du commerce : « *les règles définies à la présente ordonnance s'appliquant à toutes les activités de production, de distribution et de services, y compris celles qui sont le fait des personnes publiques* »<sup>16</sup>. L'application du droit de la concurrence vise notamment à prohiber deux pratiques anti-concurrentielles : les ententes<sup>17</sup> et les abus de position dominante<sup>18</sup>. Parmi ces derniers, les établissements publics de santé, eu égard à leur mode de financement, sont plus particulièrement exposés

---

<sup>14</sup> CONSEIL DES IMPÔTS, *La taxe sur la valeur ajoutée*, XIX<sup>e</sup> Rapport au Président de la République, juin 2001, p. 369.

<sup>15</sup> Cette évolution est liée à la décision du Conseil des ministres du 31 octobre 1994, qui introduit la ressource PNB et écriète l'assiette de la ressource TVA à 55% du PNB (50% aujourd'hui).

<sup>16</sup> S'il s'agit d'une activité détachable d'un acte administratif, le contrôle relève du Conseil de la Concurrence et, sur recours, de la Cour d'Appel de Paris puis de la Cour de Cassation (décision du Tribunal des Conflits du 6 juin 1989, connue sous le nom de *Ville de Pamiers*). S'il s'agit d'un acte non détachable d'une prérogative de puissance publique, le contrôle incombe au juge administratif, qui applique l'ensemble du droit de la concurrence depuis son arrêt *Société Million et Marais* du 3 novembre 1997.

<sup>17</sup> Les ententes sont interdites, conformément à l'article L. 420-1 du Code de commerce et l'article 81 CE.

<sup>18</sup> L'abus de position dominante est prohibé en vertu des dispositions de l'article L. 420-2 du Code du commerce et de l'article 82 CE.

aux subventions croisées, permettant la pratique de prix dits « prédateurs ». De telles pratiques anti-concurrentielles sont réalisées lorsque les ressources de l'activité publique sont utilisées pour financer des activités concurrentielles, dont les productions ou services peuvent alors être vendus à un prix si bas (dit « prédateur »), que les autres concurrents peuvent être éliminés du marché. En raison de leur poids économique, de leurs moyens et de leur régime juridique, l'abus de position dominante constitue le « *risque majeur* »<sup>19</sup> pour les personnes morales de droit public intervenant sur un marché.

#### 1.1.2.2. Le développement des activités accessoires des établissements publics de santé les fait entrer dans le champ d'application de la TVA

Par la loi du 31 juillet 1991 portant réforme hospitalière, le législateur a souhaité renforcer l'autonomie financière des établissements publics de santé, tout en favorisant la recherche de ressources ne pesant pas sur l'assurance-maladie. L'article L. 6145-7 CSP (anciennement L. 714-14) dispose ainsi que « *dans le respect de leurs missions, les établissements publics de santé peuvent, à titre subsidiaire, assurer des prestations de service et exploiter des brevets et des licences* ». Les conditions d'exercice de ces activités, dénommées « subsidiaires », ont été précisées par le gouvernement, notamment par le décret n°92-776 du 31 juillet 1992, la circulaire DH/AF3/92 n°34 du 27 août 1992<sup>20</sup> et l'ordonnance n°96-346 du 24 avril 1996 :

- ces activités doivent être développées dans la limite des moyens matériels et humains indispensables à l'exécution des missions principales de l'établissement
- la facturation aux tiers des prestations de service ne peut en aucun cas être inférieure au prix de revient des prestations tel qu'il résulte de la comptabilité analytique
- le déficit éventuel de ces activités n'est pas opposable à l'assurance-maladie, la couverture d'un résultat déficitaire ne devant pas se traduire par une diminution des crédits budgétaires de l'établissement nécessaires à l'exécution du service public hospitalier
- les recettes dégagées par ces activités donnent lieu à l'inscription au budget de dépenses non comprises dans la dotation globale

---

<sup>19</sup> HUBERT P, L'administration et le droit de la concurrence, *Cahiers de la Fonction publique*, novembre 1999, p. 3.

<sup>20</sup> Cette circulaire, en précisant dans son point 3.2.1. que les activités subsidiaires « *ne peuvent être ni qualifiées ni listées* », les définit « en creux », par la disposition suivante : « *toute recette qui n'est pas directement liée à l'activité hospitalière, laquelle est facilement identifiable, est considérée comme le produit d'une activité subsidiaire* ».

Le développement des activités subsidiaires, que ces dernières recouvrent des prestations annexes fournies aux usagers pour améliorer leur condition d'hébergement ou des cessions à des tiers de prestations produites en priorité pour les besoins de gestion interne, répond donc à plusieurs logiques. Il s'agit tout d'abord d'assouplir le régime financier et comptable des établissements publics de santé en leur permettant de rentabiliser leurs investissements (principalement la blanchisserie et la restauration). Mais cette évolution répondait également à la volonté de maîtriser les coûts de la santé, notamment par le biais du mécanisme d'enveloppe globale. Dans un contexte budgétaire contraint par des taux directeurs, le développement des activités subsidiaires était ainsi encouragé par l'assurance-maladie et souhaité par les directeurs d'hôpitaux, afin de pouvoir développer des activités nouvelles. Néanmoins, les activités subsidiaires faisaient entrer l'hôpital dans le secteur privé concurrentiel. Dès lors, il lui incombait d'en respecter les règles, notamment fiscales.

á. L'assujettissement des activités subsidiaires à la TVA, au regard des normes européennes, était devenu inéluctable...

Aux termes de l'article 4 § 5 de la VI<sup>o</sup> directive européenne précitée, reprise par l'article 256 B du Code général des impôts, les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée dès lors que cette situation ne conduisait pas à des distorsions de concurrence. C'est précisément cette clause qui commande la fiscalisation des activités subsidiaires, ainsi que le notait Robert Chevalier dès 1995 : *« les cessions à des tiers de prestations produites en priorité pour l'établissement ne peuvent être considérées comme relevant de missions de service public (...). Le fait que les recettes tirées de ces activités soient affectées au financement de charges, dont celles générées par les missions fondamentales de l'établissement public ne permet pas de caractériser les cessions en cause, d'étroitement liées à l'activité de soins et d'hébergement. En l'espèce, il s'agit plutôt d'opérations effectuées dans des secteurs marchands où le non-assujettissement entraîne a priori, et quelle que soit la qualité du bénéficiaire – personne publique ou privée, physique ou morale – des distorsions des conditions de la concurrence. Les cessions à des tiers paraissent ainsi devoir entrer dans le champ d'application de la TVA selon des modalités de droit commun »*<sup>21</sup>.

Cette analyse prévaudra en droit communautaire. La Commission européenne a en effet adressé à la République française, le 11 juin 1996, un avis motivé pour violation des dispositions de la VI<sup>o</sup> directive européenne, concernant certaines exonérations dont

---

<sup>21</sup> CHEVALIER R, L'assujettissement à la TVA des activités subsidiaires des établissements publics de santé, *Jurisanté actualités*, CNEH, avril 1995, n° 9, p. 25.

bénéficient, en application de l'instruction des services fiscaux n°3 A-4-88 du 8 février 1988, les établissements publics de santé. Ces exonérations portaient sur les redevances perçues pour la mise à disposition de locaux et d'installations au profit de médecins exerçant à titre libéral et sur la fourniture au personnel de repas à titre onéreux.

â. ...le gouvernement et le juge administratif ont donc logiquement fait valoir cette obligation...

Le gouvernement a pris acte de la mise en demeure de la Commission européenne. Par une circulaire du 15 septembre 1997<sup>22</sup>, il avertissait les directeurs des ARH et ses représentants dans les départements de l'avis précité et leur enjoignait la réalisation d'une enquête sur les sommes perçues par les hôpitaux au titre des redevances d'activité libérale des médecins et des sommes encaissées pour la restauration du personnel. L'instruction fiscale n°48 du 5 mars 1999 et une circulaire du 25 mai 2000<sup>23</sup> ont mis en conformité le droit français avec le droit communautaire en prévoyant l'assujettissement des redevances versées par les médecins intervenant dans les établissements de santé.

Des décisions ministérielles des 23 mars 1942 et 19 mars 1943 exonéraient de la TVA les repas payés par les usagers des cantines d'entreprises, administratives, scolaires et universitaires. Or par un arrêt du 27 mars 2000<sup>24</sup>, le Conseil d'Etat a déclaré illégales les décisions ministérielles précitées. Le gouvernement, tirant les conséquences de cette jurisprudence, a désormais soumis les repas servis dans ces cantines à la TVA, en tant qu'ils concernent le personnel ou des tiers, par un décret du 20 mars 2001<sup>25</sup>. Cette évolution tire certes sa source du droit communautaire, mais il convient de rappeler que le juge administratif, avant 1977, avait développé une politique jurisprudentielle de défense de la libre concurrence : *« l'extension du champ ouvert à l'activité économique des collectivités publiques ne s'est pas faite sans l'émergence d'un nouvel encadrement : dès lors qu'il admettait que, pour des motifs de qualité et de rentabilité, le service public vienne concurrencer l'initiative privée, le juge a été amené à se préoccuper que cette concurrence n'intervienne pas dans les conditions qui la faussent »*<sup>26</sup>.

---

<sup>22</sup> Circulaire DH/AF3/97 n°599 du 15 septembre 1997 relative à l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de certaines prestations offertes par les établissements publics de santé et les établissements de santé privés à but non lucratif.

<sup>23</sup> 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.

<sup>24</sup> CE, 27 mars 2000, Union des métiers et des industries c/ Ministre des Finances

<sup>25</sup> Décret n°2001-237 du 20 mars 2001 ainsi que circulaire DHOS/F4/2001 n°180 du 5 avril 2001 et n°331 du 10 juillet 2001 pour ses conditions d'application.

<sup>26</sup> CONSEIL D'ETAT. *Collectivités publiques et concurrence*. Rapport Public. La Documentation française, 2002, p. 260.

Ces deux évolutions symbolisent la mise en conformité progressive du droit français avec le droit communautaire, qui dépasse le cadre de la restauration collective et des redevances versées par les médecins au titre de leur activité libérale. Selon David Deshayes, « *toute prestation vendue à des tiers n'a plus de rapport avec la fourniture de soins. De ce fait, elle entre dans le champ d'application de la TVA* »<sup>27</sup>.

ã. ...dont le périmètre tend à s'élargir à l'ensemble des livraisons de biens et de prestations de services fournies à des tiers.

S'agissant de l'assujettissement des activités d'un établissement public de santé à la taxe sur la valeur ajoutée, une dichotomie traditionnelle doit être soulignée entre les activités dites « *hors champ* » et celles « *dans le champ* ». Conformément aux droits communautaire et interne, les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour des activités directement dépendantes de leurs services, puisque, ainsi que l'affirme David Deshayes<sup>28</sup>, « *toutes les activités liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux fournis aux patients de l'hôpital sont placés hors du champ* » d'application de la TVA. Les activités subsidiaires entrent dans la deuxième catégorie, celle des activités « *dans le champ* », qui se caractérisent par le lien direct existant entre le service et la contrepartie reçue, en l'occurrence le prix. Dès lors, trois types d'activités peuvent être différenciés<sup>29</sup> :

- les activités non imposables
  - les activités imposables
  - les activités imposables sur option
- Les activités non imposables

Les activités situées hors du champ d'application de la taxe et celles situées dans le champ mais exonérées sont les deux composantes de cette catégorie.

Les activités non imposables car situées hors du champ d'application de la TVA sont principalement de quatre ordres : les opérations non effectuées à titre onéreux (les dons, les virements internes de crédits...) ; les opérations réalisées par des personnes qui n'agissent pas de manière indépendante (les salariés et travailleurs à domicile notamment) ; les opérations ne relevant pas d'une activité économique (cas des transactions entre

---

<sup>27</sup> David Deshayes (Direction Générale des Impôts), La fiscalité des activités subsidiaires, *Gestions Hospitalières*, juin/juillet 2001, supplément au n°407, p. 519.

<sup>28</sup> Cf. *supra*

<sup>29</sup> cf. Annexe 3 pour une liste plus exhaustive des activités considérées.

particuliers)<sup>30</sup> ; les opérations des personnes morales de droit public pour leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs, sous réserve que ce non-assujettissement n'ait pas pour conséquence des distorsions de concurrence<sup>31</sup> (cf. la sixième directive européenne précitée).

Les opérations entrant dans le champ d'application de la TVA mais exonérées sont très nombreuses. Les plus importantes, s'agissant d'un établissement public de santé, sont : les activités médicales et paramédicales, l'enseignement, les locations immobilières et les mises à dispositions de moyens. Toutefois, une large partie de ces exonérations sont soumises au respect de conditions très strictes.

- Les activités imposables

Ces activités sont réparties en deux grandes catégories : celles obligatoirement imposables en raison de leur nature et celles obligatoirement imposables par disposition expresse de la loi.

L'article 256-I CGI définit la nature des opérations assujetties à TVA : « *sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti en tant que tel* ». Les prestations de restauration et de blanchisserie effectuées par les hôpitaux au profit d'établissements tiers entrent dans cette catégorie.

Certaines dispositions expresses de la loi assujettissent à la TVA d'autres opérations, que leur nature aurait pu faire échapper à l'imposition. S'agissant des personnes morales de droit public, et donc des établissements publics de santé, l'article 256 B CGI inclut ainsi les transports de personnes et la distribution d'énergie thermique parmi les activités imposables.

- Les opérations imposables sur option

Cette catégorie d'activités concerne surtout les hôpitaux par le biais des locations immobilières : la location de locaux nus à usage professionnel donne droit à la personne, morale ou physique, d'opter ou non pour l'assujettissement à la TVA. Tel est le cas des hôpitaux lorsque ceux-ci louent des emplacements à une cafétéria<sup>32</sup> ou à une librairie, à la condition que le loyer soit fixe et non variable en fonction du chiffre d'affaires de la société locataire.

---

<sup>30</sup> Ces trois types d'activités sont définies « en creux » par l'article 256-I CGI

<sup>31</sup> Article 256 B al. 1 CGI

<sup>32</sup> Les Relais H en sont un exemple-type.

\*\*\*\*\*

Au regard de l'évolution du droit fiscal et du développement d'activités concurrentielles par les établissements publics de santé, les hôpitaux sont entrés dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée. Ils sont devenus des redevables partiels de cette taxe. Les principales activités soumises à la TVA sont ainsi la restauration, les prestations de blanchisserie effectuées au profit de tiers, l'activité libérale des praticiens hospitaliers, la cogénération, les locations de salles, les prestations de stérilisation, les rétrocessions de médicaments et l'édition. Cette évolution consacre le principe qu'une éventuelle dérogation au droit fiscal commun n'est plus liée à la nature juridique de l'opérateur : elle dépend avant tout de la nature de l'opération, et notamment de son caractère concurrentiel.

L'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée ou, à tout le moins, le respect de celui-ci est donc relativement neuf pour les établissements publics de santé<sup>33</sup>, notamment en matière d'activité libérale des praticiens hospitaliers. La complexité des règles qui régissent la TVA et la perte de recettes qu'elle engendre dès sa mise en œuvre sont les préoccupations majeures des gestionnaires d'établissement. Mais si cet assujettissement peut être perçu comme une contrainte, deux éléments doivent rééquilibrer cette perspective négative.

Le premier est que l'hôpital ne doit pas se considérer comme un établissement au-dessus des lois fiscales. Le large éventail de ses domaines d'interventions et son poids financier en font un agent économique majeur. A ce titre, il n'est que justice qu'il respecte les règles de droit commun en matière de fiscalité, dès lors qu'il intervient sur un secteur concurrentiel. Si l'assujettissement à la TVA peut donc apparaître de prime abord comme une contrainte, il n'est, par définition, qu'une régularisation de sa situation au regard du droit.

Enfin, l'imposition de certaines activités entraîne, *de facto*, une diminution des recettes. Ce manque à gagner est d'autant plus problématique que les établissements publics de santé connaissent une situation budgétaire très fragile. Les activités subsidiaires avaient donc été un moyen d'accroître les recettes, ce que l'évolution très prudente des taux directeurs ne permettait pas. Il convient néanmoins de relativiser cette perte de revenus. En effet, s'agissant des prestations effectuées au profit de tiers, la TVA peut être répercutée sur le consommateur, laissant la marge inchangée, même si une telle politique n'est pas sans

---

<sup>33</sup> Si le principe de l'assujettissement des établissements de santé était posé dès 1977, son application n'est toutefois que très récente.

risques<sup>34</sup>. En outre, l'assujettissement à la TVA est compensé par plusieurs avantages financiers, dont les trois principaux sont la récupération de la TVA payée sur le prix d'achat des biens utilisés par l'établissement, l'exonération de taxe sur les salaires et la diminution des dotations aux amortissements.

L'analyse de l'assujettissement à la TVA des établissements publics de santé doit donc mettre en exergue l'ambivalence de cette taxe, en soulignant ses effets positifs.

\*\*\*\*\*

## 1.2. L'assujettissement de l'hôpital à la TVA ne doit pas être exclusivement analysé comme une contrainte

La taxe sur la valeur ajoutée est un impôt dont le mécanisme fondateur est de privilégier la neutralité financière pour les agents intervenant au cours du cycle de production. Dès lors, il convient de souligner que tout assujettissement à la TVA comporte aussi des avantages financiers.

### *1.2.1. Les modalités d'assujettissement à la TVA sont soumises à des règles complexes et nombreuses*

Les modalités d'assujettissement à la TVA, telles qu'elles ont notamment été soulignées dans la circulaire du 25 mai 2000, recouvrent principalement la détermination de l'assiette, les taux d'imposition, les règles d'exigibilité et les obligations administratives.

#### 1.2.1.1. La base d'imposition

Elle est constituée, selon les termes de l'article 266-1-a CGI: « *Pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y*

---

<sup>34</sup> Les deuxième et troisième parties analyseront plus finement ces effets négatifs, tels qu'ils sont vécus par le Centre Hospitalier de Valenciennes.

*compris les subventions directement liées au prix de ces opérations* ». L'article 267 de ce même code précise que les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature, ainsi que les frais accessoires aux livraisons de biens ou prestations de services tels que les commissions, intérêts, frais d'emballage, de transport et d'assurance demandés au client sont inclus dans l'assiette de la TVA. Néanmoins, les escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes et autres réductions de prix consenties directement aux clients sont exclues de la base d'imposition.

#### 1.2.1.2. Le taux d'imposition

La base d'imposition étant connue, la détermination de l'impôt dû, donc de la TVA collectée, est obtenue en appliquant le taux correspondant à l'activité assujettie. Ainsi, s'agissant des redevances versées au centre hospitalier de Valenciennes par les praticiens au motif de leur activité libérale, les titres de recettes émis par la direction des affaires financières constituent le montant TTC<sup>35</sup>. Le montant hors TVA et la taxe sont calculées à partir d'un coefficient de conversion<sup>36</sup>.

La section V du Chapitre Premier du Titre II du Code général des impôts détermine les taux d'imposition. Ainsi, conformément à l'article 278 du CGI, le taux normal de TVA est de 19,6%. Deux autres taux sont applicables : 5,5% (I-B de la section V) et 2,1% (I-G de cette même section). Les établissements publics de santé réalisent des activités qui couvrent l'ensemble de ces taux, comme l'indique le tableau suivant :

---

<sup>35</sup> La jurisprudence du Conseil d'Etat impose de considérer qu'en l'absence de toute précision contraire, les tarifs sont réputés être fixés TTC.

<sup>36</sup> Prix TTC / (1+ taux de TVA) = Prix hors TVA. Ainsi, un hôpital qui émet pour 100 € de titres de recettes pour le recouvrement de la redevance versée par les praticiens au titre de l'activité libérale, a une base hors taxe de  $100 / 1,196 = 83,61$  € et donc un montant de TVA collectée de  $83,61 * 0,196 = 16,39$  €.

Activités	Taux
<u>Blanchisserie</u> : prestations de services au profit de tiers	19,6%
<u>Restauration</u> : prestations au profit du personnel	5,5%
<u>Activité libérale</u> : redevances versées par les médecins	19,6%
<u>Médicaments</u> : vente à des tiers	2,1%
<u>Mise à disposition</u> de personnel	19,6%
<u>Travaux d'amélioration</u> : réalisés dans les unités de SSR, long séjour et CHS	5,5%

#### 1.2.1.3. Les règles d'exigibilité

En matière fiscale, l'exigibilité se définit comme le moment à partir duquel l'impôt est dû, après que le fait générateur soit constitué. L'article 269 CGI précise la définition du fait générateur et de l'exigibilité. Ainsi, selon le droit commun, le fait générateur se produit au moment où la livraison, l'achat du bien ou de la prestation de service est effectué. S'agissant de l'activité libérale des praticiens, leurs honoraires sont désormais perçus directement par le Centre Hospitalier de Valenciennes<sup>37</sup> : la circulaire du 25 mai 200 précise que l'exigibilité, dans une telle situation, ne saurait intervenir qu'au moment du recouvrement effectif de la redevance, donc après émission d'un titre par l'ordonnateur et pris en charge par le comptable de l'établissement.

#### 1.2.1.4. Les obligations administratives

Les articles 286 et suivants du CGI définissent les obligations déclaratives auxquelles sont soumis les redevables. Ces obligations peuvent se décliner en trois temps

(identification, recettes et facturation). Le premier est celui de l'identification, rendue possible par une déclaration d'existence et l'obtention d'un numéro individuel. Les recettes doivent ensuite être communiquées<sup>38</sup>, soit mensuellement, soit trimestriellement (lorsque la taxe exigible annuellement est inférieure à 4.000 €, les redevables sont admis à déposer leurs déclarations par trimestre civil, en vertu de l'article 287 CGI). Enfin, l'article 289 CGI dispose que tout assujetti doit délivrer une facture ou un document en tenant lieu pour les biens livrés ou les services rendus lorsqu'ils donnent lieu à exigibilité de la taxe. En outre, la facture doit faire apparaître distinctement le taux d'imposition, le total hors taxe et la taxe correspondante<sup>39</sup>.

### *1.2.2. La TVA ne doit pas être perçue de façon manichéenne : l'assujettissement s'accompagne de certains avantages*

De prime abord, l'assujettissement des activités subsidiaires à la TVA peut apparaître comme une contrainte forte pour les établissements publics de santé, puisqu'il engendre un effet de ciseaux : soit les recettes sont minorées du montant de la TVA due si le prix reste inchangé, soit l'avantage concurrentiel diminue si la taxe est répercutée dans le prix de vente.

Néanmoins, les règles qui régissent l'application de la TVA permettent de rejeter toute vision manichéenne de la taxe, trois effets positifs pouvant être soulignés : déductibilité de la TVA, réduction de la dotation aux amortissements et exonération de la taxe sur les salaires. En outre, deux mécanismes spécifiques (crédit de départ et franchise de base) doivent également être évoqués, bien que s'appliquant rarement pour les établissements de santé.

#### *1.2.2.1. Récupération de la TVA payée sur les achats nécessaires à l'exécution des prestations dans le champ*

Telle qu'elle a été conçue, la TVA est un impôt qui frappe seulement la valeur ajoutée conférée au produit, à chaque stade de sa production. Dès lors, la charge fiscale globale

---

<sup>37</sup> Conformément aux dispositions de l'article 54-II de la loi n°99-641 du 27 juillet 1999, de la circulaire DH/AF3/2000 n°280 du 25 mai 2000, ainsi que de la circulaire DHOS/F4/M2/DGCP/6B n°2001-561 du 26 novembre 2001.

<sup>38</sup> Pour un exemplaire de l'imprimé CA 3, cf. Annexe 9

<sup>39</sup> Conditions visées aux articles 289 CGI et 242 nonies de l'Annexe II du CGI.

repose sur le consommateur final. Ainsi, la TVA nette, due à l'Etat, est égale à la différence entre la TVA collectée, facturée au client, et la TVA déductible, payée au fournisseur. L'assujettissement des établissements publics de santé à la taxe sur la valeur ajoutée pour leurs activités subsidiaires les place au coeur du cycle de production, entre leurs fournisseurs (de produits lessiviels ou de produits alimentaires) et leurs consommateurs (d'autres établissements pour la blanchisserie ou leur personnel pour la restauration). Ils ne sont donc plus en position de consommateur final, ce qui leur ouvre droit à déduction de la TVA qu'ils ont eux-mêmes payée, conformément aux dispositions de l'article 271-I-1 CGI : « *la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération* ».

L'analyse de la récupération de la TVA sur les achats doit être scindée en trois parties. Il s'agira d'exposer les principes généraux qui régissent le droit de déduction, puis de distinguer les modalités concernant les immobilisations et celles des biens autres que les immobilisations et les services (BAIS). Seules les modalités concernant les redevables partiels seront exposées, puisque les établissements publics sont considérés comme tels au regard de leur régime d'assujettissement.

- Les principes généraux du droit à déduction

La possibilité de déduire la TVA demeure très encadrée, puisqu'elle est subordonnée à quatre conditions générales :

1. condition formelle : le montant de la TVA à déduire doit être mentionné sur une facture<sup>40</sup>
2. condition temporelle : la déduction s'opère au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance<sup>41</sup>. A défaut, la taxe dont la déduction a été omise sur la déclaration peut figurer jusqu'au 31 décembre qui suit l'année de l'omission<sup>42</sup>
3. condition tenant à l'affectation des biens : l'article 207 bis de l'Annexe II du CGI prévoit que « *la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les biens ou les services utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations imposables (...) et pour la réalisation d'opérations situées hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée n'est déductible (...) qu'en proportion de l'utilisation de ces biens et services*

---

<sup>40</sup> Article 223 de l'Annexe II du CGI

<sup>41</sup> Article 208 de l'Annexe II du CGI pour les immobilisations

*pour la réalisation d'opérations imposables* »<sup>43</sup>. Concrètement, cela signifie que la taxe supportée par l'hôpital pour ses achats de denrées n'est pas déductible si ces dernières sont utilisées pour les repas des patients, alors qu'elle l'est si les denrées servent à la préparation des repas du personnel, cette activité étant assujettie à la TVA. L'article 207 bis de l'annexe II du CGI concentre ainsi les deux règles relatives à l'affectation des biens :

- pour être déductible, la TVA doit avoir grevé des biens et services utilisés pour les besoins d'opérations imposables, ouvrant droit à déduction (article 271-II-1 CGI)

- seuls les assujettis qui réalisent exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction sont autorisés à déduire la totalité de la TVA qui a grevé l'ensemble des biens et des services acquis (articles 209 et 218 de l'Annexe II du CGI)

4. condition tenant à la propriété des biens : le principe général est que les assujettis ne peuvent opérer la déduction de la TVA qui a grevé leurs biens que s'ils en sont les propriétaires. Il existe cependant deux exceptions à ce principe général : les constructions sur sol d'autrui<sup>44</sup> et certains travaux réalisés par un locataire<sup>45</sup> :

- constructions sur sol d'autrui : le titulaire d'un bail à construction ou emphytéotique peut déduire la taxe ayant grevé les constructions édifiées sur le sol du bailleur sur lesquelles il dispose d'un droit de propriété temporaire

- un locataire peut déduire la taxe ayant grevé les travaux de grosses réparations ou d'amélioration effectués sur l'immeuble pris en location, dès lors que ces frais sont à sa charge. Cette exception concerne plus particulièrement, s'agissant des établissements publics de santé, la psychiatrie et les logements de fonction.

A ces conditions générales s'ajoutent des limites particulières. Ainsi, n'est pas déductible la TVA grevant certains biens et services, et notamment :

- les véhicules conçus pour le transport de personnes ou à usage mixte, à l'exception des véhicules sanitaires légers
- les locations de biens dont l'acquisition est exclue du droit à déduction
- les essences utilisées comme carburants

---

<sup>42</sup> Article 224-1 de l'Annexe II du CGI

<sup>43</sup> Ce principe est fondamental : les opérations situées dans le champ de la TVA mais exonérées n'ouvrent pas droit à déduction. Un assujettissement au taux zéro emporterait les mêmes conséquences (pas de versement de TVA) mais serait beaucoup plus intéressant financièrement pour les hôpitaux, qui pourraient récupérer la TVA (cf. 3.2.1.2).

<sup>44</sup> Instruction DB 3D-1231 n°7

<sup>45</sup> Instruction DB 3D-1232 n°8

S'agissant des modalités mêmes de déduction de la TVA, deux hypothèses doivent être distinguées : l'imputation ou le remboursement direct. La voie normale d'exercice du droit à déduction de la taxe ayant grevé les biens et les services s'opère par imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance<sup>46</sup>. Les comptes 4456 (TVA déductible) et 4457 (TVA collectée) déterminent le compte 4455 (taxe sur le chiffre d'affaires à décaisser), dont le montant est soldé chaque mois ou chaque trimestre par versement à l'administration fiscale. Toutefois, lorsque cette imputation s'avère impossible, la déduction peut se traduire par un remboursement trimestriel ou annuel<sup>47</sup>. La procédure annuelle s'applique si, au 31 décembre de l'année considérée, le crédit de taxe est supérieur à 150 €. La procédure trimestrielle peut quant à elle être appliquée en faveur d'un hôpital si deux conditions sont remplies : toutes les déclarations déposées au titre d'un trimestre doivent dégager un crédit et le remboursement doit être supérieur à 760 €.

- Les biens constituant des immobilisations<sup>48</sup>

Le régime de déduction de la TVA ayant grevé le prix d'achat des immobilisations est fondé sur l'application d'un pourcentage général de déduction. Les hôpitaux, ayant la double qualité d'assujettis et de redevables partiels, calculent ce taux en deux temps.

Il s'agit en effet, dans une première phase, de déterminer quelle est la part de l'activité de l'hôpital qui est située dans le champ d'application de la TVA. Ce calcul trouve sa justification dans la qualité d'assujetti partiel des établissements publics de santé. Ainsi, les immobilisations servant aux prestations de restauration concourent à des activités hors champ (restauration des patients) et dans le champ (restauration du personnel). Cette quote-part est une clef de répartition, qui peut être économique ou physique<sup>49</sup>.

Ce taux est obtenu en faisant un rapport, dont le numérateur est le montant<sup>50</sup> des recettes de l'hôpital issues d'activités entrant dans le champ d'application de la TVA, le dénominateur étant constitué des recettes totales de l'établissement.

---

<sup>46</sup> Article 271 CGI

<sup>47</sup> Article 271-IV CGI, ainsi que les articles 242-0-C et 242 septies J de l'Annexe II du CGI

<sup>48</sup> Pour un exemple d'application, se reporter à l'annexe 5

<sup>49</sup> Cf. infra

<sup>50</sup> Les rapports exposés dans cette partie prennent en compte des montants de recettes hors taxes.

Dans un deuxième temps, il faut déterminer quelle est la part, parmi les activités soumises à TVA, de celles qui ouvrent droit à déduction. Cette analyse est nécessaire car les hôpitaux sont également des redevables partiels, certaines de leurs activités assujetties étant en effet exonérées. Ainsi, en reprenant l'exemple de la restauration, les prestations fournies aux accompagnants et aux étudiants sont exonérées, celles délivrées au personnel sont soumises, sous certaines conditions, au taux de 5,5%. Cette deuxième quote-part est donc un prorata.

Ce prorata est obtenu en effectuant un rapport, dont le numérateur est le montant total des recettes ouvrant droit à déduction, le dénominateur étant quant à lui constitué de l'ensemble des recettes afférentes aux opérations situées dans le champ d'application de la taxe.

Une fois la clef de répartition et le prorata obtenu, la multiplication de ces deux taux donne le pourcentage général de déduction de l'établissement. Dès lors, le montant de TVA récupérable sur l'achat d'immobilisations est connu en appliquant ce pourcentage général au montant de TVA payé pour l'ensemble des immobilisations de l'établissement.

L'établissement peut cependant opter pour la création de secteurs d'activité distincts, auquel cas le raisonnement exposé ci-dessus est à réitérer pour chacun des secteurs constitués. Toutefois, il peut s'avérer que certaines immobilisations sont utilisées concurremment par plusieurs secteurs d'activités. Les services fiscaux recommandent dans ce cas de comptabiliser distinctement chaque fraction d'immobilisation ainsi utilisée. Si cette distinction est impossible, les taux seront calculés en prenant en compte les recettes des différents secteurs concernés.

- Les biens autres que des immobilisations et les services (BAIS)

Contrairement au régime de déduction des immobilisations, fondé sur l'application d'un pourcentage général de déduction, les BAIS se conforment au principe d'affectation. L'application de ce principe conduit à trois situations distinctes<sup>51</sup> :

1. le BAIS concourt exclusivement à la réalisation d'opérations effectivement assujetties à la TVA<sup>52</sup> : la récupération de la TVA ayant grevé le prix d'achat est totale.

---

<sup>51</sup> Article 219 CGI Annexe II.

<sup>52</sup> Par exemple l'achat d'équipement de reprographie utilisé uniquement dans le cadre d'opérations d'éditions destinées à la vente

2. le BAIS concourt exclusivement à la réalisation d'opérations dans le champ d'application de la TVA mais exonérées<sup>53</sup> : la récupération de la TVA ayant grevé le prix d'achat est nulle.

3. le BAIS concourt simultanément à la réalisation d'opérations imposées et exonérées<sup>54</sup> : la récupération de la TVA ayant grevé le prix d'achat est partielle, déterminée en fonction du pourcentage général de déduction de l'établissement<sup>55</sup>.

L'existence de secteurs d'activité distincts (la dotation non affectée par exemple) ne fait pas obstacle à l'application de ces principes. Les BAIS affectés concurremment à différents secteurs suivent les mêmes règles que celles exposées pour les immobilisations.

Ce principe général d'application de l'affectation de la dépense pour la récupération de la TVA ayant grevé le prix d'achat des BAIS peut toutefois être écarté au profit d'un régime dérogatoire, conformément à l'article 220 CGI Annexe II. Les établissements publics de santé peuvent en effet éprouver des difficultés à affecter précisément chaque BAIS. L'administration fiscale peut donc autoriser<sup>56</sup>, à la demande de l'établissement, l'application du pourcentage général de déduction pour l'ensemble des BAIS entrant dans le champ d'application de la TVA.

#### 1.2.2.2. Réduction de la dotation aux amortissements

L'article 38 quinquies de l'Annexe III du CGI prévoit que les immobilisations acquises à titre onéreux sont inscrites au bilan à leur coût d'acquisition. Ainsi, dans la comptabilité hospitalière, l'amortissement est calculé à partir de la valeur comptable inscrite à l'actif. Il convient dès lors de distinguer deux hypothèses :

- pour les biens n'ouvrant pas droit à déduction de TVA : la valeur comptable est égale au prix d'achat TTC

---

<sup>53</sup> Par exemple l'achat d'équipement de laboratoire exclusivement destiné aux analyses effectuées au profit d'établissements extérieurs.

<sup>54</sup> Par exemple l'achat de produits alimentaires destinés à la préparation des repas au profit du personnel d'un établissement hospitalier ainsi qu'aux étudiants.

<sup>55</sup> Ce pourcentage général de déduction, qu'il soit sectorisé ou généralisé à l'ensemble de l'établissement, suit les mêmes modalités de calcul que celles exposées pour la récupération de la TVA ayant grevé le prix d'achat des immobilisations.

<sup>56</sup> Cette autorisation s'applique obligatoirement pendant une année civile entière. Elle est renouvelée par tacite reconduction, sauf dénonciation par l'établissement ou par les services fiscaux avant le 31 décembre de l'année considérée (article 220 CGI Annexe II).

- pour les biens ouvrant droit à déduction de TVA : la valeur comptable est égale à la différence entre le prix d'achat TTC et la TVA récupérée. Ainsi, la déductibilité de la TVA permet de réduire le montant de la dotation aux amortissements, et donc de limiter les charges d'exploitation<sup>57</sup>.

L'article 229 de l'Annexe II du CGI résume ainsi cette opportunité : « *les biens d'investissement ouvrant droit à déduction sont inscrits dans la comptabilité de l'entreprise pour leur prix d'achat ou de revient diminué de la déduction à laquelle ils donnent droit...* ».

### 1.2.2.3. Exonération de la taxe sur les salaires

La taxe sur la valeur ajoutée et la taxe sur les salaires sont, dans l'esprit de leurs fondateurs, deux taxes qui se substituent l'une à l'autre. Ainsi que le prévoit l'article 231-1 CGI : « *Les sommes payées à titre de rémunérations sont soumises à une taxe sur les salaires (...) pour les employeurs (...) qui paient ces rémunérations lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée ou ne l'ont pas été sur 90% au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement desdites rémunérations* ». La circulaire DH/AF3/2000 n°280 du 25 mai 2000 précise l'application de cette exonération partielle de la taxe sur les salaires : pour les établissements de santé passibles de la TVA sur moins de 90% de leur chiffre d'affaires (ce qui se vérifie systématiquement dans la pratique), 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<sup>58</sup>. Le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires d'un établissement public de santé est donc égal au complément à 100 du rapport permettant de déterminer le pourcentage général de déduction de la TVA<sup>59</sup>.

---

<sup>57</sup> Si un EPS acquiert une IRM pour une valeur de 100 € HT, et que cet appareil est destiné exclusivement aux activités de soins des patients de l'hôpital, la dotation aux amortissements se fera sur sa valeur TTC, et donc de  $100 \times 19,6\% = 119,6$  €. Par contre, si l'IRM est utilisée pour moitié par des praticiens libéraux, le CHV peut récupérer 50% de la TVA qui grève le prix d'achat de l'IRM, soit 9,8 € de 19,6 €. Par conséquent, la valeur à amortir de l'IRM sera de  $119,6 - 9,8 = 109,8$  €. La dotation aux amortissements est donc réduite de 9,8 €.

<sup>58</sup> Cette circulaire fournit un exemple chiffré : soit un EPS 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.

<sup>59</sup> Toutefois, il faut préciser que le numérateur et le dénominateur sont corrigés, afin d'intégrer les recettes qui en étaient exclues.

Ce principe général est valable lorsque l'établissement public de santé n' a pas opté pour une sectorisation de son activité. D'après une jurisprudence constante, encore confirmée par un arrêt du Conseil d'Etat en date du 28 juillet 1999, lorsqu'un établissement doit constituer des secteurs d'activité distincts pour l'exercice de ses droits à déduction, le montant de taxe sur les salaires à payer doit être déterminé à l'intérieur de chaque secteur, et non pas d'après le rapport d'assujettissement de l'établissement, tous secteurs confondus<sup>60</sup>.

Les différents mécanismes exposés précédemment démontrent que l'assujettissement des activités à la TVA peut donc être facteur de réduction des charges d'exploitation. Deux autres mécanismes doivent également être évoqués, afin d'analyser l'ensemble des aspects positifs de la fiscalisation des activités subsidiaires : la franchise en base et le crédit de départ.

#### 1.2.2.4. Franchise en base

L'hôpital, intervenant sur des secteurs concurrentiels qui ne sont pas directement liées à sa mission de soins, est soumis au droit fiscal commun, et à ce titre au paiement de la TVA. Néanmoins, la seule existence d'activités subsidiaires n'a pas pour conséquence nécessaire l'assujettissement. En effet, les articles 293 B et suivants du CGI détaillent le mécanisme de la franchise en base, qui permet aux établissements de santé dont les activités dites *dans le champ* sont faibles, d'échapper à la taxation.

Ce mécanisme repose sur le chiffre d'affaires de l'établissement public de santé. Il doit être inférieur à 76.300 € si l'EPS réalise des livraisons de biens, de la restauration et des prestations d'hébergement et 27.000 € pour les autres prestations de services. Ces seuils s'apprécient distinctement et ne prennent en compte que les activités potentiellement soumises à la TVA : les activités hors champ, dépendantes de la dotation globale pour l'essentiel, ne sont pas intégrées au calcul.

---

<sup>60</sup> Ainsi, les rémunérations versées aux personnels affectés de manière permanente et exclusive à un secteur d'activité sont soumises à la taxe sur les salaires à raison du rapport d'assujettissement propre à ce secteur. Par contre, les rémunérations versées aux personnels non affectés de manière permanente et exclusive à un secteur déterminé sont soumises à la taxe sur les salaires à raison du rapport d'assujettissement général établi par l'établissement dans son ensemble, tous secteurs confondus.

Si le montant des activités subsidiaires concernées excède ces seuils<sup>61</sup>, l'imposition est de droit. Inversement, si les seuils sont respectés, l'établissement peut choisir d'appliquer le mécanisme de la franchise en base, et donc ne pas être assujéti à la TVA<sup>62</sup>. Conformément à l'article 293 E CGI, l'application de ce mécanisme n'ouvre pas droit aux aspects positifs de l'assujéttissement à la TVA, et notamment à sa déduction.

#### 1.2.2.5. Crédit de départ

Le crédit de départ est un mécanisme permettant aux personnes exonérées de TVA qui se soumettent à l'assujéttissement de pouvoir récupérer une partie de la TVA ayant grevé leurs investissements passés. Concrètement, cette problématique se pose en cas de changement de législation, d'exercice de l'option (pour les locations de locaux nus non destinés à l'usage d'habitation par exemple) ou bien encore d'élargissement de l'activité à des opérations imposables. Ce mécanisme, en raison de ses hypothèses de départ, n'est donc que très rarement appliqué aux hôpitaux.

Si l'on excepte le cas, très peu fréquent, des immobilisations nouvelles non encore utilisées, le crédit de départ concerne principalement les stocks et les immobilisations en cours d'utilisation.

- Stocks

Le nouveau redevable peut récupérer une partie de la taxe qui a grevé l'achat des stocks, en fonction de leur affectation. En outre, seuls les biens qu'il détient effectivement à la date à laquelle il s'est assujétti sont à prendre en compte. De ces règles découlent donc les deux principes suivants :

- conformément au principe d'affectation des biens, le crédit de départ ne peut être octroyé qu'en proportion de l'affectation du bien à une opération entrant dans le champ d'application de la taxe. S'il s'agit d'une opération entièrement située hors du champ d'application, la taxe n'est pas récupérable, alors qu'elle l'est entièrement si le bien concourt à une activité intégralement assujéttie. Dans le cas des biens concourant à des opérations mixtes, le crédit de départ accordé sera fonction du pourcentage de déduction calculé pour l'établissement.

---

<sup>61</sup> L'article 293 B-II-1 prévoit une tolérance de 10% : le régime de la franchise en base cesse de s'appliquer si le chiffre d'affaires de l'année en cours de l'EPS dépasse le montant de 84.000 € s'il réalise des livraisons de biens, des ventes à consommer sur place et des prestations d'hébergement, ou 30.500 € s'il réalise d'autres prestations de service.

- un inventaire des stocks doit être fait à la date à laquelle l'établissement est assujetti

- Immobilisations en cours d'utilisation

Conformément au principe applicable aux stocks, une immobilisation affectée à une activité partiellement taxée ne permettra une récupération de la TVA payée qu'en proportion du pourcentage de déduction de l'établissement.

Le régime du crédit de départ des immobilisations diffère cependant de celui des stocks car seule une fraction de la taxe ayant grevé le prix d'achat du bien est récupérable. Cet abattement au crédit de départ prend ainsi en compte l'utilisation du bien, et donc son obsolescence. L'abattement appliqué aux immobilisations varie selon qu'il s'agit d'un bien immobilier ou non :

- bien immeuble : l'abattement est d'un vingtième par année écoulée depuis la date à laquelle la taxe est devenue exigible (un dixième si l'immeuble a été achevé ou acquis avant le 01/01/1996)
- bien non immeuble : un cinquième par année depuis la date à laquelle la taxe est devenue exigible

Au-delà de ces divergences d'application du crédit de départ entre les stocks (récupération intégrale de la taxe) et les immobilisations en cours d'utilisation (récupération d'une fraction de la taxe), un principe fondamental doit être souligné : la première affectation du bien. En effet, lorsqu'une immobilisation est, lors de son acquisition, exclusivement affectée à des opérations hors champ, ce bien ne peut plus donner lieu à l'octroi d'un crédit de départ, ni même permettre de faire varier le pourcentage général de déduction qui pourrait lui être affecté. Ainsi, un hôpital qui acquiert un tunnel de lavage et l'affecte uniquement aux prestations de blanchisserie de ses patients, et qui, par la suite, obtient des marchés et réalise le quart de son activité pour des personnes extérieures, ne pourra ni bénéficier d'un crédit de départ, ni régulariser sa déduction.

\*\*\*\*\*

Au regard de ces évolutions, les établissements de santé ne peuvent faire l'économie d'une analyse de leur qualité de redevables partiels de la TVA. Le Centre Hospitalier de Valenciennes a donc initié une réflexion portant sur l'ensemble de ses activités et sur les conséquences financières d'un assujettissement global. Or la TVA soulève des enjeux

---

<sup>62</sup> Il s'agit bien d'une simple faculté pour l'établissement, comme le souligne l'article 293 F-I CGI.

stratégiques majeurs car elle rend nécessaire une analyse de la situation financière de l'hôpital ainsi que des liens économiques qu'il a pu nouer avec d'autres établissements.

\*\*\*\*\*

## **2. LA MISE EN ŒUVRE DE L' ASSUJETTISSEMENT DU CENTRE HOSPITALIER DE VALENCIENNES A LA TVA SOULEVE DES ENJEUX STRATEGIQUES MAJEURS**

L'évolution juridique et économique analysée dans la première partie a donc rendu incontournable l'assujettissement des établissements publics de santé à la taxe sur la valeur ajoutée. Néanmoins, ce respect du droit fiscal commun n'est pas aisé à mettre en œuvre.

Le système hospitalier français se caractérise par un contrôle budgétaire très prégnant, les budgets étant soumis à un taux directeur qui fixe annuellement leur évolution. Parallèlement à ce mécanisme rigide, le législateur a voulu donner une certaine souplesse de gestion aux directeurs d'établissement, en autorisant le développement d'activités subsidiaires. Or ce type d'opérations a rapidement revêtu une importance budgétaire stratégique. Dès lors, l'assujettissement à la TVA de ces opérations ne peut se faire sans une analyse préalable de la situation financière de l'établissement.

Après avoir précisé le contexte budgétaire dans lequel intervient l'assujettissement, il faut essayer d'en déterminer les modalités, afin de minorer la diminution de recettes qui en découle.

### 2.1. En raison de leur importance financière, l'assujettissement des activités subsidiaires nécessite une réflexion stratégique

#### *2.1.1. Le poids financier des activités subsidiaires dans un contexte budgétaire fortement contraint*

##### 2.1.1.1. Une situation budgétaire difficile qui confère aux activités subsidiaires une importance financière stratégique

Le Centre Hospitalier de Valenciennes dispose, en recettes nettes constatées au compte administratif, d'une section d'investissement de plus de 23 millions d'euros, et une section d'exploitation du budget général de 182 millions d'euros.

Pour l'exercice 2001, les recettes d'exploitation du groupe III du budget général représentent près de 20 millions d'euros, soit 11%. Le groupe III est donc moins important que la dotation globale de fonctionnement (82% du budget général) mais prédominant par rapport aux produits issus de l'activité hospitalière (7%).

Dès lors, dans un contexte budgétaire très restreint, l'évolution des recettes subsidiaires revêt une importance stratégique. Les recettes participent en effet au financement d'un dixième de l'activité du Centre Hospitalier de Valenciennes.

Les établissements de santé ont donc développé de véritables politiques d'expansion de leurs activités subsidiaires, afin d'optimiser leur investissement et de se procurer de nouvelles recettes. Le CHU de Rouen a ainsi investi 3,6 millions de francs dans un nouveau tunnel de lavage, ce qui permet à sa blanchisserie de traiter 5.500 tonnes par an avec un budget de 39 millions de francs. De même, le centre hospitalier de Compiègne a équipé sa blanchisserie de matériel neuf en 1995, ce qui lui a permis d'accroître sa productivité de 25%, récupérant ainsi durant l'année 1996 le linge de l'hôpital de Noyon et de plusieurs maisons de retraite. Dernier exemple, l'hôpital de Saint-Dié traite le linge d'une vingtaine d'établissements avec ses 25 salariés, pour un volume de 4,6 tonnes par jour<sup>63</sup>.

Parmi les recettes du groupe III du Centre Hospitalier de Valenciennes, les principales sont la rétrocession de médicaments (plus de 2,3 millions d'euros), l'utilisation du plateau technique au titre de l'activité libérale (1,1 million d'euros), les analyses de laboratoire (525.000 euros), les prestations de restauration (420.000 euros), les redevances versées par les praticiens au titre de leur activité libérale (255.000 euros) et la blanchisserie (145.000 euros). Conformément au Code de la Santé Publique, l'éventuel déficit qui résulterait de ces activités n'est pas opposable à l'assurance-maladie. Or ces produits, dans un budget qui peine à être équilibré, financent bien souvent des activités de soins. Selon une estimation de la direction des affaires financières, le déficit structurel serait de 3,8 millions d'euros pour l'exercice 2001, engendré par les dépenses de personnel non médical (groupe I) et les dépenses médicales et pharmaceutiques (groupe II). Un rebasage budgétaire avait ainsi été obtenu de l'ARH, ainsi qu'une enveloppe ponctuelle de 1,4 million d'euros pour la clôture de l'exercice 2001. Toute remise en cause de ces recettes entraînerait donc une réduction de l'activité du Centre Hospitalier de Valenciennes, d'où l'enjeu stratégique constitué par l'assujettissement à la TVA des activités subsidiaires.

---

<sup>63</sup> Chiffres cités dans Les blanchisseries, entre investissement et rentabilité, *Décision santé*, mai 1997, n°113, pp. 31-33.

### 2.1.1.2. L'assujettissement du Centre Hospitalier de Valenciennes rend nécessaire une réflexion sur la politique des prix

La TVA offre une alternative aux producteurs de biens et services : la marge peut être inchangée, auquel cas le consommateur final supporte entièrement la taxe, ou la marge peut être réduite à due concurrence de la taxe, afin de préserver l'avantage concurrentiel. Cependant, cette possibilité théorique n'en demeure pas moins fortement restreinte dans la pratique : la marge est bien souvent réduite, en droit ou en fait.

L'activité libérale des praticiens donne lieu au versement d'une redevance par les praticiens, au titre de la mise à disposition par l'hôpital des équipements et locaux nécessaires à cette activité. Ces redevances sont calculées en proportion de lettres-clés (K, C, CS), dont la valeur est fixée par la nomenclature générale des actes professionnels. Ce taux varie ainsi de 15% à 60%<sup>64</sup> (respectivement actes en C et actes en Z). Afin de respecter l'équilibre économique de cette activité et les tarifs édictés, la jurisprudence impose de considérer la redevance versée par les praticiens comme un montant TTC. Dès lors, les établissements de santé se voient contraints d'appliquer la TVA «en-dedans », donc de réduire leur marge en proportion du taux de TVA correspondant (19,6%). Ainsi, le CHV se trouve dans l'impossibilité de reporter la charge de la taxe sur le consommateur : l'assujettissement engendre donc une minoration des recettes. Cette conséquence est d'autant plus importante que le CHV a développé un important travail en partenariat avec les libéraux (dont les redevances doivent également considérées comme étant TTC), notamment en cardiologie interventionnelle<sup>65</sup>.

De fait, d'autres prestations induisent également une minoration de la marge. En effet, le Centre Hospitalier de Valenciennes a noué des liens étroits avec la Clinique Teissier, établissement privé participant au service public hospitalier, rattaché au régime de sécurité sociale des mines. Ces liens devraient déboucher sur un rapprochement géographique de services de la Clinique sur le site du CHV. Dès lors, le CHV réalise certaines prestations au profit de cet établissement : des analyses de laboratoire (525.000 euros) et des prestations de blanchisserie notamment (120.000 euros). La problématique de la TVA ne saurait donc être abordée de façon dogmatique, en majorant le tarif des prestations de 19,6%. Le choix est en effet autant politique qu'économique : un établissement en cours de négociation avec une clinique privée peut-il majorer les prestations qu'il réalise au profit de celle-ci de près

---

<sup>64</sup> Cette redevance est prévue par l'article L. 6154-3 al. 2 CSP, selon des pourcentages définis par décret (voir notamment article 2 du décret n°87-945 du 25 novembre 1987).

<sup>65</sup> MASURELLE F. *Un partenariat novateur pour la cardiologie interventionnelle dans le valenciennois*. Ecole Nationale de la Santé Publique, Mémoire de Directeur d'Hôpital, 1999, pp. 80-81.

d'un cinquième ? Si cette alternative ne prévaut que pour la blanchisserie, les analyses de laboratoire étant exonérées, elle démontre que le principe selon lequel la TVA est en pratique neutre pour la marge des établissements assujettis doit être nuancé. Plus généralement, l'assujettissement à la TVA doit être mené de pair avec une réflexion sur la politique des prix. Majorer systématiquement les prix peut entraîner la perte de marchés, l'avantage concurrentiel étant mis à mal par un tel renchérissement du prix des prestations.

L'application de la TVA rendra également nécessaire une adaptation des conventions conclues entre le Centre Hospitalier de Valenciennes et les établissements clients. En effet, si certaines conventions précisent que les prix s'entendent hors taxes et que s'y ajoutera la TVA en vigueur<sup>66</sup>, d'autres fixent un prix, qui sera revu annuellement en fonction de l'indice INSEE des prix à la consommation, sans mentionner s'il s'agit d'un prix TTC ou HT. Par conséquent, toute majoration du prix de ces prestations doit se faire selon un avenant que le CHV négociera avec le client. Il est donc à craindre que cet avenant soit rejeté par l'établissement, au motif que la revalorisation de la prestation est excessive. D'autres conventions font mention d'un prix, explicitement qualifié comme étant TTC. Dans un tel cas, et sauf nouvel avenant, le CHV est juridiquement obligé d'appliquer la TVA en dedans, minorant d'autant ses recettes.

*In fine*, il apparaît que le CHV ne peut majorer son prix du taux de TVA que pour quelques activités subsidiaires. Tel a été le cas pour les prestations de restauration effectuées pour le personnel de l'établissement : le prix a été majoré de 5,5%, répercutant totalement l'assujettissement. Néanmoins, cette répercussion n'est que partielle, le montant facturé au personnel se limitant au coût des denrées<sup>67</sup>. En droit ou en fait, l'assujettissement à la TVA entraîne ainsi souvent une réduction de la marge pour l'établissement prestataire.

### *2.1.2. L'assujettissement des activités du Centre Hospitalier de Valenciennes*

En raison de l'évolution jurisprudentielle, et pour se mettre en conformité avec le droit fiscal, le Centre Hospitalier de Valenciennes mène donc une réflexion sur les modalités de son assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée. Cette analyse, qui a pour but de tendre vers la neutralité budgétaire, a été précédée par la mise en œuvre effective de la TVA sur certaines activités.

---

<sup>66</sup> Convention conclue entre le CHV et une association hospitalière à but non lucratif, dont l'objet est la prestation de blanchisserie

<sup>67</sup> Cf. 3.2.1.1.

### 2.1.2.1. Le Centre Hospitalier de Valenciennes s'est assujetti à la TVA pour ses prestations de restauration et l'activité libérale de ses praticiens

L'analyse de la TVA ne porte ici que sur les recettes du Centre Hospitalier de Valenciennes. En effet, comme tout opérateur économique, il paie la TVA facturée sur ses achats. S'agissant de ses recettes, l'hôpital n'est pas resté inactif. Ainsi, il déclare la TVA collectée à la Direction Générale des Impôts pour les redevances issues de l'activité libérale des praticiens, pour ses prestations de restauration au personnel et pour les mises à disposition de personnel à l'Etablissement Français du Sang.

En effet, dans un avis motivé du 11 juin 1996, la Commission européenne a sanctionné la République Française au motif que les établissements de santé bénéficiaient d'une exonération de TVA pour leurs recettes provenant de l'activité libérale des praticiens et pour la fourniture de repas au personnel. Ces exonérations, fondées sur une instruction fiscale du 8 février 1988, sont considérées comme étant en violation avec la sixième directive européenne.

á. L'assujettissement des redevances versées par les praticiens au titre de leur activité libérale se traduit par une perte nette de recettes, d'autant plus que la récupération de la TVA est problématique.

Une circulaire de la Direction des Hôpitaux du 25 mai 2000<sup>68</sup> rappelle aux directeurs d'établissement de santé que depuis mars 1999, les règles de TVA applicables aux redevances versées par les praticiens au titre de leur activité libérale avaient évolué. Elle précise ensuite selon quelles modalités l'assujettissement de ces redevances doit être appliqué. En tant que contreparties de prestations de services effectuées à titre onéreux, ces redevances sont en effet désormais considérées comme faisant partie du champ d'application de la TVA. L'instruction fiscale du 5 mars 1999<sup>69</sup> a ainsi eu pour objet de mettre en conformité le droit interne avec le droit communautaire, et notamment la sixième directive.

Au regard de ces nouvelles dispositions fiscales, le Centre Hospitalier de Valenciennes a donc assujetti ses recettes liées aux retenues et versements sur honoraires médicaux (compte 75821). Cette application n'est pas neutre budgétairement, les recettes issues des redevances représentant plus de 250.000 euros.

---

<sup>68</sup> 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.

<sup>69</sup> Instruction fiscale n°48 du 5 mars 1999, publiée au Bulletin officiel des impôts 3A-I-99 du 12 mars 1999.

Cet assujettissement est d'autant moins neutre que les redevances doivent être considérées comme étant TTC. Au total, le Centre Hospitalier de Valenciennes minore donc ses recettes en proportion du taux applicable (19,6%).

L'assujettissement de l'activité libérale des praticiens est également problématique car la récupération de la TVA est difficile à évaluer. En effet, selon le principe d'affectation, seule la TVA payée sur les biens affectés à une activité assujettie non exonérée peut être récupérée. Or par nature, cette activité est difficile à isoler. Cet inconvénient est identique pour l'exonération de la taxe sur les salaires. Il est en effet très peu aisé de définir pour quelle quotité de travail les secrétaires médicales ou les infirmières participent à l'activité libérale des praticiens. Qu'il s'agisse des personnes ou des biens, il est donc très difficile de déterminer une clé de répartition. Aucun critère technique (temps de travail, nombre d'actes) ne permet en effet de déterminer avec une précision satisfaisante l'activité libérale.

Au regard de ces difficultés d'application, le Centre Hospitalier de Valenciennes verse donc aux services fiscaux la TVA collectée sur la redevance, sans toutefois faire valoir son droit à récupération ou l'exonération de taxe sur les salaires.

#### â. La restauration collective a perdu son statut fiscal dérogatoire

Les repas servis au personnel ont longtemps été considérées comme étant hors du champ d'application de la TVA. Cette exonération se fondait en effet sur des décisions ministérielles du 23 mars 1942 et du 19 mars 1943. Or ces décisions ont été déclarées illégales par le Conseil d'Etat dans un arrêt du 27 mars 2000<sup>70</sup>. Prenant acte de cette jurisprudence, un décret<sup>71</sup> a fixé les modalités d'application du taux réduit de la TVA aux recettes provenant de la fourniture des repas dans les cantines collectives.

Le Centre Hospitalier de Valenciennes s'est mis en conformité avec la réglementation. Ainsi, par une délibération du Conseil d'Administration du 15 octobre 2001, la décision fut prise d'assujettir les recettes provenant de la fourniture de repas aux personnels et aux organismes extérieurs, au taux de 5,5%, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002.

Socialement, une telle mesure ne peut qu'être durement ressentie. En effet, la taxe sur la valeur ajoutée a été intégralement répercutée sur le prix des denrées fournies au personnel. Une telle décision, indispensable pour l'équilibre économique de l'établissement, se heurte cependant à d'indéniables résistances.

Contrairement à l'activité libérale des praticiens, dont le périmètre est difficilement identifiable, l'assujettissement des prestations de restauration ne soulève pas les mêmes

---

<sup>70</sup> CE, 27 mars 2000, Fédération nationale de l'industrie hôtelière et Syndicat national de la restauration publique organisée

<sup>71</sup> Décret n°2001-237 du 20 mars 2001, publié au JO du 21 mars 2001.

difficultés techniques. En effet, la mise en œuvre de la TVA a été concomitante avec le lancement d'un nouvel outil informatique au sein du self. Désormais, chaque agent de l'établissement dispose d'une carte personnelle. Le procédé de lecture de code barres permet d'identifier à quelle catégorie appartient la personne, ce qui facilite l'assujettissement. Ainsi, selon que la personne est étudiante ou non, le taux de TVA applicable est automatiquement déterminé (respectivement exonération et 5,5%). En outre, la Direction de la logistique et la Direction des affaires financières disposent désormais d'un outil statistique précis.

Malgré ces facilités techniques, le CHV ne récupère pas à ce jour la TVA payée sur l'achat des biens concourant à la réalisation de cette activité. Il bénéficie toutefois de l'exonération de taxe sur les salaires d'une partie des salariés de la cuisine, en vertu d'une disposition spécifique.

#### 2.1.2.2. L'évolution du droit fiscal actuel rend nécessaire une réflexion concernant un assujettissement plus global

Le Centre Hospitalier de Valenciennes est donc assujetti, à ce jour, pour ses activités de restauration et pour les redevances versées par les praticiens au titre de leur activité libérale. Mais cet assujettissement n'est compensé ni par la récupération de TVA payée sur les achats ni par la réduction de la dotation aux amortissements. Le lancement d'une réflexion globale sur la taxe était donc devenu indispensable : pour l'année 2001, le CHV a ainsi reversé plus de 122.000 euros aux services fiscaux, sans bénéficier des avantages auquel l'assujettissement ouvre droit.

Cette analyse est d'autant plus nécessaire que le champ d'application de la TVA, dans le cas valenciennois, ne se limite pas aux seules opérations actuellement assujetties. En effet, les prestations de blanchisserie et la mise à disposition de personnes et de moyens sont également incluses dans le périmètre d'assujettissement. Au regard du droit fiscal, le Centre Hospitalier de Valenciennes devait donc s'insérer dans une démarche de mise en conformité. Celle-ci, telle qu'elle a été conçue, se divise donc en deux temps :

- Analyser, en interne, les modalités d'assujettissement qui soient les plus satisfaisantes au regard de deux critères : simplicité de mise en œuvre et optimisation financière
- Solliciter la direction générale des impôts afin de valider les modalités proposées

Dans le cadre de ce mémoire, seule la première étape du processus sera analysée, puisque les services fiscaux n'ont pas encore été officiellement contactés.

## 2.2. Le choix des modalités d'assujettissement à la TVA doit être fondé sur des critères financiers et opérationnels<sup>72</sup>

Conformément à la méthodologie définie au début de l'année 2002, la réflexion sur les modalités d'assujettissement du Centre Hospitalier de Valenciennes se base sur les données de l'exercice budgétaire 2001, lesquelles sont acquises et validées. A terme, et au regard des différentes simulations effectuées sur cet exercice, la solution retenue sera soumise aux services fiscaux pour approbation afin d'être mis en œuvre durant l'année 2003.

Au regard de la taille de l'établissement et de sa nature de redevable partiel, le principe d'affectation des biens et services ne pouvait pas être appliqué. Il est en effet impossible de déterminer si tel achat de nourriture sera utilisé pour la préparation du repas des malades, ni si tel autre servira exclusivement au personnel. Dès lors, seule l'utilisation de clef de répartition était viable. Cette analyse préalable étant faite, la Direction des affaires financières se heurtait à deux choix stratégiques, intimement liés.

Le premier est de déterminer le périmètre de l'assujettissement. Cela revient à choisir entre la création de secteurs d'activités distincts et l'application d'un pourcentage aux seules recettes mixtes, voire à l'ensemble du budget hospitalier.

Le deuxième, interdépendant avec le précédent, est de définir la nature de la clef de répartition. Il existe en effet des clefs physiques, fondées sur des critères d'activité (kg de linge lavé, kilowatt / heure, nombre de plats servis...), et des clefs économiques, basées sur des prorata de recettes (les recettes issues d'activités ouvrant au droit à déduction par rapport aux recettes totales de l'établissement ou du secteur).

Ce double choix doit être fait en mettant en relief deux exigences. La plus immédiate est financière : l'objectif de tout gestionnaire, lorsqu'il assujettit son activité à la TVA, doit être de tendre vers la neutralité budgétaire. Le choix d'une éventuelle sectorisation et de la nature de la clef de répartition doit être fondé sur les incidences financières de chacune de ces options. Néanmoins, une deuxième exigence, la simplicité de mise en œuvre, se fait rapidement jour. Or la récupération de la TVA rend nécessaire une connaissance fine de son activité et une grande rigueur comptable, pouvant ainsi engendrer des coûts d'opportunités

importants. Ainsi, une modalité d'assujettissement qui, de prime abord, semble être la plus opportune financièrement, peut engendrer de telles lourdeurs du système d'informations qu'elle en devient contre-productive.

L'étude, qui porte sur l'assujettissement du Centre Hospitalier de Valenciennes à la taxe sur la valeur ajoutée, mettra donc en exergue ce double choix et cette double exigence. La modalité d'assujettissement, choisie par l'hôpital au regard des critères précités, devra cependant être approuvée par les services fiscaux du département du Nord.

*2.2.1. La mise en œuvre de la TVA déductible : si la sectorisation de l'activité et l'utilisation de clefs de répartition physiques pouvaient apparaître comme une alternative intéressante de prime abord...*

La difficulté de l'assujettissement des établissements publics de santé à la TVA s'explique par leur double qualité d'assujettis et de redevables partiels. Dès lors, l'exercice du droit à déduction est soumis au principe d'affectation des dépenses en fonction de leur utilisation. Ainsi, dès l'acquisition, l'établissement doit affecter la dépense afférente à un bien ou à un service à une activité entrant ou non dans le champ d'application de la TVA. Dans le premier cas, la TVA payée pourra être récupérée, dans l'autre non.

Néanmoins, de nombreuses dépenses hospitalières sont mixtes : les achats de produits lessiviels permettent de laver le linge des patients de l'hôpital ainsi que ceux des partenaires extérieurs. De même, les achats de nourriture sont destinés aussi bien aux patients (activité hors champ), aux étudiants de l'IFSI de l'hôpital de Valenciennes (activité dans le champ mais exonérée), aux membres du personnel (activité dans le champ imposée au taux de 5,5%) qu'à des tiers (activité dans le champ imposée à 19,6%). Dès lors, il apparaît aussi illusoire qu'impossible de déterminer précisément l'affectation des dépenses.

Le Code général des impôts prévoit donc la possibilité d'utiliser des clefs de répartition, qui peuvent être physiques ou économiques. Cette possibilité peut être utilisée pour chaque secteur distinct (blanchisserie, restauration) ou sur l'ensemble du budget de l'hôpital.

---

<sup>72</sup> L'étude chiffrée, issue d'un document de travail du CHV, figure en annexe 5

### 2.2.1.1. L'arbitrage entre clefs de répartition physique et économique

á. La clef de répartition physique permet de définir très précisément les activités soumises à TVA

Toute clef de répartition, qu'elle soit physique ou économique, doit respecter deux exigences : elle doit être adaptée à la nature de l'opération considérée et elle doit refléter correctement la proportion d'utilisation des équipements pour les activités dans le champ et hors champ.

Certaines activités ne peuvent donner lieu au choix que d'une seule clef de répartition économique : le kilowatt-heure en est l'illustration en matière de cogénération. Pour les prestations de blanchisserie, le critère physique, exprimé en kg de linge lavé, s'avère souvent plus intéressant que le critère économique : dans la blanchisserie du CHU de Rouen, la clef physique s'élève à 46% alors que la clef économique est de 35%<sup>73</sup>. Un tel critère physique revêt donc deux aspects positifs : il est conforme à la réglementation, les services fiscaux estimant que le poids est une donnée objective de l'activité d'une blanchisserie ; il permet de maximiser la récupération de TVA de près de 11 points. S'agissant de la restauration, plusieurs critères peuvent être avancés, le plus usité étant le nombre de repas.

Ainsi, s'agissant du Centre Hospitalier de Valenciennes, plus de 1.857 tonnes de linge ont été lavées en 2001, dont 98 pour d'autres établissements. L'application de la clef de répartition physique donnerait donc un prorata de 5,27%. Ainsi, 5,27% de la TVA payée sur les achats de la blanchisserie (produits lessiviels, eau, électricité...) pourraient être récupérés, et l'exonération de taxe sur les salaires suivrait les mêmes proportions. L'application d'une clef de répartition économique, calculée en fonction des recettes soumises à TVA par rapport à l'ensemble des recettes de l'établissement, donnerait un prorata de 0,88%. L'avantage de la clef de répartition physique est donc de garantir une délimitation très précise des activités situées dans le champ d'application de la taxe, afin d'en optimiser la récupération. Le CHU de Rouen a ainsi choisi d'appliquer des clefs de répartition physique pour ses activités de blanchisserie (kg de linge lavé), de restauration (nombre de plats produits), et de cogénération (kilowatt-heure).

La restauration est également un champ d'application classique des clefs de répartition physiques. L'activité de la cuisine du CHV pour l'année 2001 a ainsi représenté

---

<sup>73</sup> Yves Bloch (Directeur des affaires financières du CHU de Rouen), La fiscalité des activités subsidiaires, Gestions Hospitalières, juin/juillet 2001, supplément au n°407, p. 522.

près de 1,6 million de repas, dont 172.000 au profit du personnel, soit un ratio de 10,82%, alors que le pourcentage général de déduction est de 0,88%.

Néanmoins, l'utilisation de clef de répartition physique n'est pas aisément transposable pour toutes les activités d'un établissement de santé. L'activité libérale d'un praticien est ainsi difficilement quantifiable en termes « physiques ». Le temps peut être une réponse, qui révèle néanmoins vite ses lacunes : comptabilisée par certains hôpitaux en demi-journée, le temps médical est-il significatif de l'activité d'un praticien ? Le nombre d'actes est en effet une autre variable à prendre en compte, qui peut être fortement différer de la variable temporelle : l'article L. 6154-2 CSP dispose ainsi que la durée de l'activité libérale n'excède pas 20% de la durée de service hospitalier hebdomadaire à laquelle sont astreint les praticiens, tout en précisant que le nombre d'actes ou de consultations effectués au titre de l'activité libérale doit être inférieur au nombre de consultations et d'actes effectués au titre de l'activité publique. Dans un cas extrême, la clef de répartition physique peut donc varier entre 20% (clef fondée sur le temps de travail) et 50% (clef fondée sur le nombre d'actes). La recherche de clef de répartition peut dès lors très vite se révéler ubuesque, en fonction de l'organisation de chaque hôpital. Véronique Prosper<sup>74</sup> cite un exemple qui souligne combien la recherche de l'exactitude peut être contre productive : un ordinateur, destiné à alimenter les fichiers des malades, est utilisé à la fois par les infirmières de l'hôpital et les médecins libéraux intervenant ponctuellement dans l'établissement. La gestion effectuée par les infirmières est donc une activité hors champ, alors que l'utilisation faite par les médecins libéraux doit être considérée comme dans le champ, ceux-ci versant une redevance à l'établissement au titre de leur activité. L'achat de cet ordinateur correspond donc à une dépense mixte. Si l'on considère, en estimant les temps de travail relatif de chacun, que l'ordinateur est utilisé à 70% par les infirmières et à 30% par les médecins libéraux, la TVA payée pour cet équipement pourra être récupérée à hauteur de 30%.

Cet exemple souligne trois enjeux fondamentaux de la récupération de TVA dans les établissements publics de santé : l'affectation des biens n'est pas possible dans un hôpital de la dimension du Centre Hospitalier de Valenciennes ; par conséquent, l'utilisation de clefs de répartition est une solution qui permet d'obtenir plus rapidement et à moindre coût les informations nécessaires à la récupération ; enfin, si la clef de répartition physique est parfois avantageuse, elle n'est pas universellement transposable et elle rend nécessaire la constitution de secteurs d'activités distincts.

---

<sup>74</sup> Véronique Prosper, Responsable des affaires fiscales de Dexia Crédit Local, cf. supra

â. La clef de répartition économique permet une plus grande simplicité de mise en œuvre

Contrairement à une clef physique, qui, par définition, ne peut s'appliquer qu'à un seul type d'activités, la clef économique peut être transversale. Elle peut ainsi être utilisée dans le cadre d'un secteur d'activité ou pour l'ensemble du budget d'un établissement de santé. Cette clef se calcule en effet selon le montant des recettes hors taxes issues d'activités situées dans le champ d'application de la TVA. Un hôpital qui dispose de recettes annuelles équivalentes à 100 millions d'euros, dont 1 million proviennent de prestations de blanchisserie ou de restauration produites au profit de tiers, aura donc un pourcentage général de déduction égal à 1%. Par conséquent, il pourra déduire 1% de l'ensemble de la TVA ayant grevé ses achats, et ne sera plus imposé à la taxe sur les salaires qu'à hauteur de 99% des rémunérations versées.

L'utilisation de cette catégorie de clef de répartition offre donc deux avantages. Le premier est celui de la simplicité, les calculs étant effectués à partir des recettes, et non de quantités physiques parfois difficilement appréciables (comment valoriser un goûter servi aux patients par rapport à un repas normal ?). Mais l'avantage majeur est que cette clef est applicable quelle que soit la nature de l'activité considérée. Ainsi, l'activité libérale des praticiens, qui ne peut être déterminée par des critères physiques, peut faire l'objet d'une estimation par le biais des recettes. Le montant des redevances versées par le praticien est connu (plus de 45.000 euros par trimestre pour le CHV), ce qui autorise une valorisation de l'activité, par rapport aux recettes globales de l'activité. Une telle démarche permet ainsi de s'affranchir des débats techniques de l'arbitrage entre comptabilisation des demie journées ou des actes. Le critère de recettes est en effet aisément identifiable, les honoraires étant perçus par le CHV.

2.2.1.2. Le choix de sectoriser l'activité se heurte à plusieurs obstacles, notamment techniques et juridiques

La volonté d'utiliser des clefs de répartition physiques ou le souhait de circonscrire la récupération aux seules dépenses mixtes a pu conduire certains hôpitaux à définir des secteurs distincts d'activité. En matière de droit à déduction, deux sortes de sectorisation doivent être identifiées :

- Celle qui résulte du principe général énoncé à l'article 213 de l'Annexe II du CGI :  
« *Lorsqu'un assujetti a des secteurs d'activités qui ne sont pas soumis à des*

*dispositions identiques au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, ces secteurs font l'objet de comptes distincts pour l'application du droit à déduction »*

- Celle qui résulte de dispositions spécifiques prévoyant expressément que, compte tenu de leur nature, certaines activités doivent être érigées en un secteur distinct d'activité<sup>75</sup>

La sectorisation des activités<sup>76</sup> a pour objet d'éviter que l'application du pourcentage général n'aboutisse à des déductions excessives ou insuffisantes. Néanmoins, s'agissant des établissements publics de santé, et plus particulièrement du CHV, deux arguments, techniques et juridiques, incitent à ne pas retenir cette modalité d'assujettissement.

á. La sectorisation rend nécessaire le développement d'une comptabilité très précise

Au plan fiscal, la sectorisation impose que la comptabilité du redevable concerné suive distinctement, pour chaque secteur d'activité, les acquisitions de biens et de services, les cessions de biens constituant des immobilisations ainsi que le montant des opérations imposées et non imposées. Néanmoins, le pragmatisme et la souplesse prévalent dans l'application de ce principe. Ainsi, la tenue de deux ou plusieurs comptabilités séparées n'est pas indispensable dès lors que la comptabilité du redevable, complétée le cas échéant par des documents annexes, fait apparaître distinctement les données propres à chaque secteur, de manière à justifier les mentions portées sur les déclarations de chiffres d'affaires.

La sectorisation exige donc une grande précision comptable, rendant nécessaire la mise en œuvre d'une véritable comptabilité analytique. Or tous les hôpitaux ne disposent pas d'un tel outil comptable. Ainsi, s'agissant du CHV, il est très difficile de comptabiliser les charges indirectes. Faute de compteurs d'eau ou d'électricité disponibles pour chaque type d'activité, il devient nécessaire de répartir ces frais en fonction d'unités d'œuvre. Là encore, le CHV se heurte aux limites de son propre système d'information comptable : dans l'attente de la construction de la prochaine « unité centrale de préparation culinaire », qui disposera d'un compteur propre, les charges indirectes d'eau, de chauffage et d'électricité ne peuvent pas être connues avec précision.

De plus, la sectorisation rend beaucoup plus complexe la délimitation de chaque secteur : des biens, des services ou des immobilisations peuvent être acquis ou utilisés par plusieurs secteurs à la fois. De même, certains agents ne sont pas affectés intégralement à

---

<sup>75</sup> Ces activités sont notamment les logements sociaux à usage locatif (article 213 al. 2 Annexe II CGI) et les manifestations de bienfaisance organisées par des organismes sans but lucratif (article 242 B al. 3, Annexe II CGI)

<sup>76</sup> Les principes régissant la sectorisation sont énoncés dans la documentation de base du Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie DB 3 D 1722.

une même activité. Dès lors, le redevable devra répertorier minutieusement chaque utilisation des biens, au risque de créer une véritable « usine à gaz ». Ainsi, pour un bien, un service ou une immobilisation utilisé par plus d'un secteur, et lorsque la ventilation dans chaque secteur est impossible, la taxe déductible est déterminée en proportion du chiffre d'affaires HT de chaque secteur. Si ces biens sont utilisés concurremment par l'ensemble des secteurs constitués, c'est le pourcentage de déduction général de l'établissement qui s'applique. A l'inverse, si ces biens sont utilisés par plusieurs secteurs, mais non par tous, il faut appliquer le pourcentage spécifique à ces secteurs, en prenant en compte leurs recettes. En outre, tout transfert de biens ou d'immobilisations d'un secteur à un autre nécessite un suivi comptable. La constitution de secteurs distincts d'activité n'est donc pas sans lourdeurs comptables.

En définitive, la sectorisation implique d'importants coûts d'information, chaque secteur devant être scrupuleusement répertorié. De même, tout transfert entre secteur doit être pris en compte. Mais à lui seul, un tel argument ne saurait écarter définitivement cette modalité d'assujettissement, s'il s'avère que le gain financier est important. Il faut donc également souligner combien la constitution de secteurs distincts d'activité dans le domaine hospitalier peut être juridiquement contestée.

â. Juridiquement, la sectorisation ne semble pas véritablement adaptée au contexte hospitalier

En vertu du principe général, des secteurs d'activité distincts ne peuvent être constitués que si l'assujetti exerce plusieurs activités, qui ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA (par exemple une activité exonérée et une activité imposée). L'existence de plusieurs activités s'apprécie au regard de leur nature économique mais surtout de l'utilisation de moyens différents d'exploitation (personnels distincts, investissements propres à chaque activité...).

C'est précisément cette condition qui rend juridiquement difficile la mise en œuvre de la sectorisation, malgré une pratique développée dans certains établissements. En effet, dans un hôpital, il n'est pas toujours possible de considérer que chaque activité est réalisée avec du personnel et des biens spécifiquement affectés. L'exemple le plus typique de cette difficulté est l'activité libérale des praticiens. Par nature, il est en effet très difficile de sectoriser cette activité : une secrétaire, des lits d'hospitalisation et le plateau technique concourent indifféremment à l'activité classique d'hospitalisation publique et à l'activité libérale des praticiens. A ce titre, la redevance versée par les praticiens se justifie par la mise à disposition de personnels et de moyens à leur profit par l'hôpital. S'agissant de cette

activité, il est donc impossible de la considérer comme utilisant des moyens d'exploitation différents de l'établissement de santé. Ainsi que le note Robert Chevalier, « *les établissements de santé sont rarement en situation de constituer des secteurs distincts dès lors que l'ensemble de leurs opérations est indistinctement réalisé à partir des mêmes investissements et du même personnel* »<sup>77</sup>.

De plus, il est difficile de considérer que la blanchisserie et l'activité libérale des praticiens soient divisés en autant de secteurs, dans la mesure où ces activités sont soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA : elles sont toutes imposées, ne peuvent faire l'objet d'aucune exonération (dès lors que ces prestations sont effectuées au profit de tiers) et ont le même taux (19,6% en l'espèce). Pour déterminer le droit de récupération et l'exonération de taxe sur les salaires, un centre hospitalier a ainsi créé des unités fonctionnelles (UF) pour chaque type de consultation, chacune des UF constituant un secteur distinct d'activité. Une clef de répartition est donc calculée pour chaque UF, en faisant le rapport entre le nombre de consultants privés et le nombre total de consultants. Or juridiquement, une telle sectorisation est fragile, au regard de l'exigence de différence de nature économique entre les secteurs.

Enfin, s'agissant des collectivités publiques, l'administration fiscale a tenu à préciser que « *la coexistence au sein d'une même activité d'opérations imposables et non imposables ne justifie pas à elle seule la constitution de secteurs d'activité* » (instruction 3D-1722). Par conséquent, la constitution d'un secteur distinct d'activités pour la blanchisserie ou la restauration ne peut avoir pour seul argument la spécificité de la nature de l'opération.

### *2.2.2. ...au final, l'utilisation d'un pourcentage général de déduction est la modalité la plus adaptée au Centre Hospitalier de Valenciennes*

Le choix de la modalité d'assujettissement s'est donc porté sur l'application d'un pourcentage général de déduction à l'ensemble du budget du Centre Hospitalier de Valenciennes.

---

<sup>77</sup> CHEVALIER R. *Guide pratique de la fiscalité des établissements et associations du secteur sanitaire et social*, Les Etudes Hospitalières, 2002, feuillet 1212-1.

### 2.2.2.1. Une triple argumentation justifie le recours à la méthode du pourcentage général de déduction

Le choix du Centre Hospitalier de Valenciennes de mettre en œuvre un pourcentage général de déduction peut se justifier triplement.

Un des arguments majeurs est la solidité juridique d'une telle option. En effet, il est admis dans la pratique que les établissements de santé ne peuvent respecter le principe d'affectation, qui régit la récupération de la TVA. Dès lors, le choix se réduit à une alternative entre la sectorisation, qui permet l'utilisation de clefs de répartition physiques, et l'application du pourcentage général de déduction, à l'aide d'une clef de répartition économique. Néanmoins, il apparaît que la sectorisation ne peut être utilisée que dans des conditions limitativement énumérées par le Code général des impôts. Dès lors, juridiquement, la solution la plus stable semble être l'utilisation du pourcentage général de déduction. En outre, sa mise en œuvre administrative est relativement aisée<sup>78</sup>.

Ce choix permet également une mise en œuvre plus aisée, en raison de la simplicité du principe. Il convient en effet d'estimer la part des recettes de l'établissement issues d'activités situées dans le champ d'application de la TVA par rapport aux recettes totales de l'établissement. Il faut ensuite déterminer quelle part de ces activités ouvre droit à déduction. Une fois ce pourcentage obtenu, il s'applique aux biens et services ainsi qu'aux immobilisations, quelle que soit leur affectation. L'exonération de taxe sur les salaires est obtenue d'après le complément à 100 du pourcentage obtenu : un établissement dont le prorata est de 1% a un rapport d'assujettissement de 99%. La taxe sur les salaires portera donc sur 99% des rémunérations versées par l'hôpital.

Un des arguments avancés pour mettre en avant la sectorisation est que l'utilisation de clef de répartition physique est plus avantageuse financièrement. Une telle assertion doit cependant être relativisée. En effet, si l'utilisation de la sectorisation permet d'augmenter la récupération du secteur considéré, l'assiette s'en trouve réduite : dans le cadre du pourcentage général de déduction, le prorata est certes plus faible, mais l'assiette est très large puisqu'elle porte sur l'ensemble des acquisitions de l'établissement, et non pas sur le seul secteur considéré. L'argument économique ne doit donc pas être systématisé : au total, l'écart entre la sectorisation et le pourcentage général de déduction n'est pas majeur. Ainsi, dans le cas du CHV, l'écart financier entre sectorisation et pourcentage général de déduction

---

<sup>78</sup> Cf. 2.3.2.2.

ne varie pas de plus de 10%<sup>79</sup>. Néanmoins, la sectorisation pourra éventuellement être envisagée en fonction du développement éventuel d'autres activités subsidiaires, l'autorisation d'utiliser un pourcentage général étant annuelle.

#### 2.2.2.2. L'application au Centre Hospitalier de Valenciennes du pourcentage général de déduction

La mise en œuvre de la TVA au sein du Centre Hospitalier de Valenciennes rendait nécessaire le calcul du pourcentage général de déduction de cet établissement. Conformément à la méthodologie explicitée pour les immobilisations (cf. 1.2.2.1.), ce calcul se fait en deux temps :

- Calcul de la part des recettes issues d'activités situées dans le champ d'application de la TVA par rapport aux recettes totales de l'établissement (l'hôpital a la qualité d'assujetti partiel)
- Calcul de la part des dépenses ouvrant droit à déduction par rapport aux recettes situées dans le champ d'assujettissement (l'hôpital a la qualité de redevable partiel)

Les différents calculs effectués<sup>80</sup> ont permis de définir le périmètre de l'assujettissement : les recettes issues d'opérations situées dans le champ de la TVA représentent 2,73% des recettes totales de l'établissement, budgets annexes confondus<sup>81</sup>. Parmi ces recettes, 32,36% ouvrent droit à déduction. Au total, le pourcentage général de déduction du Centre Hospitalier de Valenciennes est donc de 0,88%. Le CHV peut donc récupérer 0,88% de la TVA payée sur l'ensemble des acquisitions de l'établissement. Ainsi, pour le groupe II de la section d'investissement (immobilisations), les dépenses nettes constatées au compte administratif sont de plus de 12,2 millions d'euros. De même, le CHV a versé, au titre de cette même année, plus de 7,6 millions d'euros en taxe sur les salaires. L'application du pourcentage général de déduction à ces deux dépenses permet de récupérer 18.000 euros sur la TVA ayant grevé les immobilisations et 68.000 euros au titre

---

<sup>79</sup> Selon une première estimation, un pourcentage général de déduction de 0,88%, appliqué sur l'ensemble du budget du CHV permet de récupérer 280.000 francs au titre de la TVA déductible, et engendre une exonération de taxe sur les salaires de 448.500 francs. La constitution théorique de secteurs distincts d'activité pour la restauration et la blanchisserie et d'un autre englobant l'ensemble du budget restant permettrait de récupérer 383.000 francs au titre de la TVA déductible et 307.000 francs au titre de la taxe sur les salaires.

<sup>80</sup> Cf. annexe 6

de l'exonération de taxe sur les salaires. Ces effets positifs, auxquels s'ajouteront la récupération de la TVA ayant grevé les biens et services autres que les immobilisations et la réduction de la dotation aux amortissements, ne permettent cependant pas de considérer l'assujettissement à la TVA comme une opération neutre budgétairement, au regard des 213.000 euros de TVA théoriquement collectée au titre de l'année 2001. Néanmoins, une répercussion totale de la taxe dans le prix de vente permettrait d'alléger le surcoût.

Préalablement à la réflexion globale sur l'assujettissement, le Centre Hospitalier de Valenciennes versait la TVA collectée pour ses activités de restauration du personnel et l'activité libérale de ses praticiens, ce qui représente près de 61.000 euros. Néanmoins, l'assujettissement des recettes tirées des repas du personnel n'entraîne aucune perte de recettes, le prix des repas ayant été majoré à due concurrence. Le seul impact financier relevait donc de l'activité libérale des praticiens, soit une perte de recettes de plus de 41.000 euros. En définitive, si l'établissement s'assujettit totalement à la TVA<sup>82</sup>, le montant de TVA collectée représenterait plus de 213.000 euros. L'impact financier est donc réel : ce montant souligne la nécessaire réflexion que doit mener un hôpital sur sa politique des prix : faut-il préserver la marge en répercutant entièrement la TVA sur les prix, au risque de perdre l'avantage concurrentiel et donc des marchés, ou faut-il réduire la marge afin de laisser le prix inchangé, minorant ainsi les recettes issues des activités subsidiaires ?

Plus qu'une simple arithmétique, l'assujettissement à la TVA soulève donc des enjeux stratégiques majeurs. En outre, la mise en œuvre effective de cet assujettissement pose également plusieurs problèmes pratiques, qu'il ne faut pas négliger.

\*\*\*\*\*

En comparant les avantages et les inconvénients de chaque méthode d'assujettissement, le choix du Centre Hospitalier de Valenciennes s'est donc porté sur l'utilisation du pourcentage général de déduction sur l'ensemble des dépenses de l'hôpital. Comme la sous-partie précédente l'a montré, la décision de s'assujettir n'est pas neutre financièrement. Elle n'est pas neutre également sur le fonctionnement des services : la mise en œuvre de l'assujettissement à la TVA se trouve en effet confrontée à des contraintes fortes.

---

<sup>81</sup> Il faut toutefois mentionner une exception : la dotation non affectée fait l'objet d'un secteur d'activité distinct, en raison de sa spécificité (domaine privé, activité dépourvue de tout lien avec les soins).

<sup>82</sup> Deux exceptions seront cependant développées dans la troisième partie (forfait technique et subvention au prix des repas). En outre, les montants estimés correspondent à une hypothèse où la TVA est appliquée « en dedans », ce qui majore les effets négatifs de l'assujettissement.

\*\*\*\*\*

### 2.3. L'assujettissement à la TVA, quelle que soit la méthode retenue, se heurte à de nombreuses difficultés dans sa mise en œuvre

Bien que le concept fondateur de la TVA (taxation, à chaque stade de la production, de la valeur ajoutée conférée au produit ou au service), ainsi que la modalité d'assujettissement choisie par le CHV (utilisation du pourcentage général de déduction) soient relativement simples dans les concepts qui les fondent, la mise en œuvre pratique se heurte à de nombreuses difficultés.

La première est directement liée à la nature même de la TVA : comme tous les prélèvements obligatoires, cette taxe se caractérise par ses nombreuses exceptions et sa grande technicité.

La seconde découle plus de la nature des établissements de santé : les systèmes d'informations des hôpitaux doivent évoluer pour s'adapter à la TVA.

#### *2.3.1. La complexité des normes qui régissent l'assujettissement à la TVA et le manque d'expertise en la matière sont des écueils majeurs à sa mise en œuvre*

Si Georges EGRET a écrit que « *la TVA porte en elle le germe des évolutions fiscales futures* », il aurait pu être ajouté qu'elle porte également en elle le symbole de la complexité et du foisonnement des règles fiscales, qui ne facilitent pas sa mise en œuvre.

##### 2.3.1.1. Une connaissance fine des activités subsidiaires développées par l'hôpital est un préalable indispensable avant toute décision d'assujettissement

L'assujettissement à la TVA des établissements de santé souligne que ces derniers sont désormais perçus comme des agents économiques à part entière. A cet égard, ils sont soumis non seulement au droit fiscal commun, mais plus largement au respect du libre jeu de la concurrence. Or parmi les principes cardinaux de la concurrence figure la proscription

des pratiques abusives, et notamment les prix prédateurs<sup>83</sup>. La mise en œuvre de l'assujettissement à la TVA des hôpitaux ne peut donc faire l'économie d'une analyse des prix pratiqués pour les activités subsidiaires. Or force est de constater qu'il est difficile de parvenir au calcul de prix de revient reflétant l'ensemble des coûts de production. Seule une comptabilité analytique précise permet de prendre en compte les charges indirectes de toute activité.

La TVA est indissociable d'une réflexion sur la politique des prix développée par un établissement, qui constitue un enjeu stratégique majeur<sup>84</sup> dans le cadre concurrentiel des activités subsidiaires. Ainsi, une étude des coûts de production de la blanchisserie du CHV fait apparaître une marge bénéficiaire globale de près de 31.000 euros. Néanmoins, la marge est inférieure à 150 euros pour quatre clients occasionnels. Cette analyse effectuée hors taxes, est un bon indicateur pour s'assurer de la pertinence des prix pratiqués, cette problématique étant renforcée par la TVA. En effet, la décision d'appliquer la TVA « en dehors » ou « en dedans » doit se fonder sur trois éléments majeurs : la marge existante, le caractère concurrentiel du marché et les liens noués avec l'établissement client.

#### 2.3.1.2. Les établissements de santé souffrent d'un manque d'expertise dans le domaine de la TVA, d'autant plus problématique que les règles qui régissent l'assujettissement sont complexes

La complexité des normes et la technicité du droit fiscal sont deux obstacles majeurs à la mise en œuvre de l'assujettissement, d'autant qu'ils ont pour corollaire un manque d'expertise. Ce manque est à la fois interne et externe aux hôpitaux.

Si les établissements de santé ont développé une véritable expertise dans certains domaines très techniques tels que les marchés publics, la fiscalité ne bénéficie que rarement des mêmes connaissances. L'application tardive des règles régissant la TVA et celle, encore plus aléatoire, de la fiscalité commerciale, n'a pas incité les établissements de santé à développer leur expertise dans ce domaine. Dès lors, tout gestionnaire qui souhaite assujettir ses activités à la TVA se heurte à une difficulté majeure, qui est celle de déterminer précisément les activités situées dans le champ d'application de la taxe, ainsi que les modalités de récupération. Il s'agit d'un obstacle important : le montant des recettes assujetties influence directement le pourcentage général de déduction, et donc les montants de TVA récupérable ainsi que l'exonération de taxe sur les salaires. Dans le cas du CHV,

---

<sup>83</sup> Cf. 1.2.1.1.

<sup>84</sup> Cf. 2.1.1.2.

l'intégralité des comptes budgétaires a dû être analysée pour savoir s'ils regroupaient des activités dites dans le champ.

Le manque d'expertise est également externe aux hôpitaux. Les services fiscaux départementaux, qui ont une connaissance très précise du droit applicable aux entreprises, n'ont pas développé une analyse spécifique aux établissements de santé. Le secteur sanitaire n'est pas, par nature, un champ d'application « naturel » des taxes sur le chiffre d'affaires. Dès lors, l'expertise fiscale s'est davantage centrée sur les entreprises.

La complexité des normes qui régissent la TVA ne facilite pas non plus la mise en œuvre de l'assujettissement : « *juridiquement, la détermination par un redevable de l'étendue exacte de son droit à déduction peut devenir un exercice d'une complexité peu commune, d'ailleurs étroitement lié à la délicate question des frontières du champ d'application de la taxe* »<sup>85</sup>. Cette difficulté technique est double : les normes fiscales sont complexes et instables.

Le droit fiscal est en effet un domaine d'étude qui requiert une technicité peu commune. La maxime de François de La Rochefoucauld, « *pour bien savoir les choses, il en faut savoir le détail, et comme il est presque infini, nos connaissances sont toujours superficielles et imparfaites* »<sup>86</sup> illustre parfaitement les règles régissant l'application de la TVA. Une des premières difficultés que rencontre en effet tout gestionnaire d'hôpital désireux d'assujettir ses activités à la TVA est de définir précisément le champ d'application de la taxe. Ainsi, pour le Centre Hospitalier de Valenciennes, cette tâche est rendue d'autant plus ardue que les comptes budgétaires ne recouvrent pas systématiquement des opérations de même nature. Peuvent être cités en exemple les comptes 758.3160 (remboursement personnel non médical mis à disposition<sup>87</sup>), 758.3828 (conventions diverses) ou encore 758.3824 (conventions cliniques extérieures). La nomenclature budgétaire n'est donc pas nécessairement adaptée à l'assujettissement. Un des préalables est donc d'analyser finement les composantes de chaque compte pour vérifier leur position au regard de la TVA. Mais même une fois ce préalable effectué, les règles fiscales demeurent complexes. Ainsi, s'agissant des éléments inscrits au tarif interministériel des prestations sanitaires (TIPS), tous sont assujettis à la TVA, mais selon des taux différents. L'article 278 quinquies du CGI établit ainsi une liste des appareillages soumis au taux réduit de 5,5%, dont la précision et le

---

<sup>85</sup> CONSEIL DES IMPOTS, *la Taxe sur la Valeur Ajoutée*, XIX<sup>e</sup> Rapport au Président de la République, juin 2001, p. 145.

<sup>86</sup> LA ROCHEFOUCAULD F. (DE). *Réflexions ou sentences et maximes morales*, 1678, n°106.

<sup>87</sup> Les mises à disposition de personnels ou de biens, effectuées au profit de personnes morales de droit public ou d'organismes privés sans but lucratif peuvent être exonérées si deux conditions sont cumulativement remplies : la mise à disposition doit être facturée à un prix qui n'excède pas le montant exact des frais engagés et réalisée pour des motifs d'intérêt public ou social. Par conséquent, les mises à disposition au profit de cliniques privées ou de l'établissement français du sang doivent être assujetties au taux normal (en raison respectivement du caractère lucratif des cliniques et de l'assujettissement de l'activité de l'EFS).

souci du détail sont symboliques de la complexité fiscale<sup>88</sup>. Après avoir listé les activités situées dans le champ de la TVA et cherché le taux qui leur était applicable, une autre problématique est la réalisation effective de l'assujettissement<sup>89</sup>. L'extrême diversité des activités assujetties et la complexité des normes fiscales est donc un des écueils majeurs à toute fiscalisation des activités subsidiaires.

L'instabilité est un facteur aggravant de la complexité des normes fiscales. La TVA est ainsi devenue un outil de politique économique, d'où une variabilité de la base d'imposition et des taux applicables. Depuis le début des années 1970, le taux normal a ainsi fluctué entre 23% et 17,6%. Malgré l'harmonisation européenne, les Etats membres conservent encore une marge de manœuvre dans la fixation des taux : la directive « taux » n°92/77 du 19 octobre 1992 a en effet organisé un dispositif assez souple :

- Outre le taux normal, les Etats peuvent appliquer un à deux taux réduits
- Le taux normal est au minimum de 15% et les taux réduits de 5,5%
- Les taux réduits ne peuvent s'appliquer qu'aux biens et services listés dans l'annexe H de la directive<sup>90</sup>
- Pendant la période d'application du régime transitoire (soit la période actuelle), un mécanisme de gel permet le maintien des taux réduits appliqués au 1<sup>er</sup> janvier 1991, mêmes inférieurs à 5,5%
- Il existe un accord politique pour que le taux normal n'excède pas 25%

La TVA est ainsi devenue un levier de relance économique pour les Etats, qui est d'autant plus sensible en France que l'écart entre le taux normal et le taux réduit (14,1 points) est le plus important d'Europe, après celui de la Belgique. Tout passage du taux normal au taux réduit emporte donc d'importantes conséquences financières. Les établissements de santé, et parmi eux le Centre Hospitalier de Valenciennes, ont ainsi été concernés par le passage au taux réduit des travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien des locaux à usage d'habitation, achevés depuis plus de deux ans. L'application de ce taux réduit résulte de la directive européenne n°99-95 du 22 octobre 1999 : la Commission européenne a proposé à l'ensemble des Etats membres de choisir

---

<sup>88</sup> « les appareillages de recueil pour incontinents et stomisés digestifs ou urinaires, les appareillages d'irrigation pour colostomisés, les sondes d'urétérostomie cutanée pour stomisés urinaires, les solutions d'irrigation vésicale et les sondes vésicales pour incontinents urinaires » article 278 quinquies b du deuxième alinéa.

<sup>89</sup> Cf. 3.2.1.1.

<sup>90</sup> Si les marges de manœuvre sont encore relativement importantes pour la fixation du taux normal, le passage du taux normal à un taux réduit est beaucoup plus contraint. C'est cette condition de figurer dans une liste limitative d'opérations susceptibles de bénéficier d'un taux réduit qui rend juridiquement impossible l'assujettissement du secteur de la restauration traditionnelle à 5,5% et non 19,6%, contrairement à la vente à emporter ou à la restauration collective. Seule une décision prise à l'unanimité des Etats membres pourrait permettre d'aller à l'encontre de cette disposition.

trois activités à forte intensité de main d'œuvre parmi six proposées. A l'issue de la période d'essai, qui s'étend du 15 septembre 1999 au 31 décembre 2002<sup>91</sup>, la Commission européenne établira un rapport sur l'application du taux réduit et jugera de l'opportunité de reconduire ou non le dispositif. Les établissements hébergeant des personnes âgées, les établissements psychiatriques et les logements de fonction vont donc bénéficier d'un allègement de la fiscalité qui les frappe<sup>92</sup>. Si l'exemple présent a des conséquences financières positives pour les hôpitaux, il illustre toutefois l'instabilité des normes : les taux applicables peuvent être modifiés, même rétroactivement, et pour des durées parfois limitées. En outre, cette mesure est également source de confusion. L'instruction fiscale n°163 du 5 septembre 2000, qui met en œuvre le passage au taux réduit, prévoit dans son article 24 que cette disposition est étendue aux établissements assimilés à des maisons de retraite ainsi qu'aux unités de moyen séjour et aux établissements psychiatriques. Néanmoins, l'article 25 de cette même instruction conditionne l'octroi du taux réduit de TVA au caractère accessoire de l'assistance médicale apportée par ces structures, celles-ci devant être destinées principalement à l'hébergement durable des patients. Ces deux articles aboutissent à des divergences d'interprétation entre les chefs d'établissement et les services fiscaux : les établissements psychiatriques peuvent bénéficier de l'exonération (article 24), alors que leur mission principale de dispenser des soins semble les écarter (article 25). La Fédération Hospitalière de France a sollicité la DHOS<sup>93</sup> afin d'éclaircir le droit applicable et mettre fin aux divergences d'interprétation.

### *2.3.2. Les enjeux techniques de l'assujettissement ne doivent pas être sous-estimés*

La mise en application concrète de l'assujettissement d'un établissement de santé à la TVA requiert donc une délimitation précise des activités situées dans le champ, que le manque d'expertise et la complexité des normes rendent difficile. Une fois le pourcentage général de déduction déterminé, les hôpitaux doivent également modifier leur organisation, afin de mettre en œuvre la récupération de TVA. Cette étape peut également se heurter à quelques résistances.

---

<sup>91</sup> Cette période pourrait être prolongée au delà de la date limite initialement prévue

<sup>92</sup> Cf. CHALET-MARILL C, Application du taux réduit de TVA à certains travaux, *Revue Hospitalière de France*, janvier-février 2002, n° 484, pp. 58-60.

<sup>93</sup> Lettre de la Fédération Hospitalière de France adressée au Directeur de l'Hospitalisation et de l'Organisation des Soins, datée du 10 septembre 2001.

### 2.3.2.1. Récupération de la TVA et système informatique<sup>94</sup>

La récupération de la TVA a des conséquences sur la comptabilisation des produits et des charges de l'établissement. En effet, les montants de TVA peuvent être connus par l'intermédiaire de comptes de tiers : les compte 4456 « Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles » et 4457 « Taxes sur le chiffre d'affaires collectées » sont soldés au compte 4455 « Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser ». Le compte 515 « Compte au Trésor » sera donc crédité du montant du compte 4455.

La mise en œuvre effective de l'assujettissement à la TVA, qui aboutit *in fine* au solde du compte 4455, peut se faire par deux méthodes mettant à contribution le système informatique, qui ont chacune des inconvénients pratiques.

La première est de saisir, lors de chaque liquidation, le montant HT et le montant de TVA. A ce dernier montant sera appliqué le pourcentage général de déduction de l'établissement (0,88% pour le CHV) afin d'obtenir montant de TVA récupérable (compte 4456). Le montant HT, auquel sera ajoutée la part de TVA non récupérable (99,22% pour le CHV), sera comptabilisé parmi les immobilisations ou les charges d'exploitation de l'exercice (comptes de classe 2 ou 6). Cette méthode implique deux saisies pour les agents chargés de la liquidation, au lieu d'une actuellement (le montant TTC). Or le logiciel dont dispose le CHV (« GEF ») ne permet pas, pour l'instant, de rendre obligatoire la saisie du montant de TVA payée<sup>95</sup>. Le gestionnaire se heurte donc à un problème de pure pratique : une récupération optimale de la TVA ayant grevé le prix des achats implique qu'elle soit systématiquement saisie lors de la liquidation. Or la modification envisagée du logiciel est une évolution majeure, qui ne peut se faire sans l'intervention de l'entreprise concernée (Mc Kesson)<sup>96</sup>. En attendant celle-ci, il est donc indispensable de convaincre les agents en charge de la liquidation de l'intérêt de saisir tous les montants de TVA. Toute omission pénaliserait en effet financièrement le CHV, qui ne récupérerait pas de la TVA sur les montants concernés.

Une deuxième solution consisterait à subdiviser chaque compte existant en fonction des différentes règles d'assujettissement qui régissent les activités concernées. Le compte 602.130 « médicaments radio pharmaceutiques » comprend ainsi des produits supportant des taux de TVA différents. Il serait ainsi créé un compte 602.1301, rassemblant l'ensemble des produits soumis à un taux de 5,5% et un compte 602.1302 pour le taux de 2,1%. Dès

---

<sup>94</sup> Cf. annexe 7

<sup>95</sup> Cf. annexe 7

<sup>96</sup> L'hôpital Sainte-Anne, utilisateur du même outil informatique que le Centre Hospitalier de Valenciennes, a bénéficié de cette intervention.

lors, une seule saisie supplémentaire suffirait lors de la liquidation : l'agent note le prix TTC et le numéro de compte auquel la dépense doit être imputée : en fonction de ce compte, le taux de TVA est connu, ce qui permet de déterminer le montant de TVA récupérable. Une telle méthode présente l'avantage de limiter les risques d'erreur, puisqu'une seule saisie est nécessaire, et de recenser automatiquement l'ensemble de la TVA brute payée. Cependant, elle induit une importante charge de travail informatique et comptable, puisque chaque compte doit agréger des activités soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA. Une telle solution exigerait une importante charge de travail pour le service informatique du CHV, les comptes budgétaires existant n'étant pas homogènes du point de vue de la TVA.

En outre, quelle que soit la solution informatique et comptable retenue, l'assujettissement du CHV à la TVA rend nécessaire une collaboration avec la Trésorerie de l'établissement. En effet, la récupération de la TVA fait intervenir des comptes de classe 4, dits « de tiers », qui ne sont pas gérés directement par l'ordonnateur. Seul le comptable public est en effet habilité à intervenir sur ces comptes. Par conséquent, la mise en place de la récupération ne pourra s'effectuer sans une étroite coopération entre ordonnateur et comptable.

#### 2.3.2.2. Obligations administratives

Le CHV ayant opté pour la méthode du pourcentage général de déduction, les obligations administratives auxquelles l'établissement est soumis sont relativement souples.

Une fois le pourcentage général de déduction du CHV définitivement calculé et les modalités pratiques de récupération de la TVA définies, la direction de l'établissement devra demander l'autorisation aux services fiscaux de procéder à la récupération, selon la méthode du prorata général. Cette demande, qui peut être sollicitée sur simple papier libre, s'applique pendant une année civile entière et est renouvelée par tacite reconduction, sauf dénonciation par le contribuable ou par l'administration avant le 31 décembre de l'année considérée.

La clef de répartition choisie par le Centre Hospitalier de Valenciennes est, par nature, soumise à variation puisqu'elle dépend directement des recettes. Dès lors, l'établissement devra procéder en deux temps. La première étape est de déterminer le prorata provisoire, en fonction des éléments de l'année en cours ou de l'année civile précédente (ce qui est le cas du CHV puisque l'analyse se fonde sur l'année 2001). La déduction définitive de l'année 2002 sera arrêtée avant le 25 avril 2003, en fonction du pourcentage définitif. Par conséquent, l'écart engendré par l'application d'un prorata

provisoire et d'un prorata définitif donnera lieu à des déductions ou à des versements complémentaires.

### **3. QUELLES PERSPECTIVES D'AVENIR POUR LE COUPLE ETABLISSEMENT PUBLIC DE SANTE / TVA ?**

L'analyse de la mise en œuvre de l'assujettissement à la TVA des activités hospitalières, au regard des enjeux identifiés, doit mettre en évidence les autres problématiques qui lui sont liées. L'exemple du Centre Hospitalier de Valenciennes permet de souligner deux perspectives. La première est celle du devenir même des activités subsidiaires, en raison des contraintes juridiques et fiscales auxquelles elles sont soumises. La seconde est celle de l'amélioration de l'application de la TVA au sein des établissements publics de santé.

#### 3.1. Vers un hôpital recentré sur sa mission de soins ?

Le développement des activités subsidiaires répondait à deux logiques<sup>97</sup> :

- l'autofinancement de la croissance : l'objectif de maîtriser l'évolution des dépenses de santé par l'instauration d'une dotation globale dont l'évolution était strictement encadrée avait pour corollaire l'encouragement à la recherche de recettes accessoires pour financer les activités de soins nouvelles.
- optimiser les investissements de productivité : la circulaire DH/AF3/92 n°34 du 27 août 1992 souligne en effet le fait que « *ces activités [cession à des tiers de prestations produites en priorité pour les usagers ou les besoins de gestion interne] permettent notamment de rentabiliser les infrastructures logistiques et techniques en place, par la production de prestations complémentaires* ».

---

<sup>97</sup> BEY M. et BOSSIS C. Les activités subsidiaires et leur assujettissement à la TVA, *Gestions hospitalières*, décembre 1996, supplément au n°361, p. 811.

Néanmoins, conformément à leur dénomination même, ces activités ne peuvent revêtir qu'un caractère accessoire par rapport aux missions dévolues aux établissements de santé. Or plusieurs éléments pourraient renouveler l'approche de ces activités par les directeurs d'hôpitaux. L'affirmation de leur subsidiarité et leur régime fiscal pourraient en effet mettre un frein à la volonté des établissements de santé de développer les activités subsidiaires.

*3.1.1. La définition d'un quota maximum, une jurisprudence récente et la soustraction peuvent, à terme, poser des limites fortes au développement des activités subsidiaires*

L'assujettissement à la TVA des établissements publics de santé pour leurs activités subsidiaires s'inscrit dans le principe général de respect de l'égalité concurrence. Néanmoins, conformément au principe de spécialité de tout établissement public, satisfaire cet axiome ne donner pas le droit aux hôpitaux de développer de manière trop extensive leurs produits accessoires : « *il ne paraît pas possible de considérer qu'est légal et donc légitime tout ce qui respecte une égale concurrence* »<sup>98</sup>.

3.1.1.1. Une circulaire propose de limiter à 20% le montant des dépenses afférentes aux activités subsidiaires

La circulaire DH/AF3/SI5 n° 99-225 du 14 avril 1999 relative aux modalités d'intervention des structures régionales d'informatique hospitalière (SRIH) est riche d'enseignements pour le régime juridique des produits accessoires. En effet, cette circulaire de la Direction des Hôpitaux avait pour objet de fournir aux établissements publics de santé et aux SRIH des indications précises sur leurs modalités d'intervention. Elle traite ainsi plus particulièrement de quatre thèmes :

- les limites résultant du code de la santé publique à la réalisation d'activités subsidiaires
- la fiscalité des activités subsidiaires
- les conditions de mise en œuvre d'activités subsidiaires lorsqu'elles sont menées en concurrence avec une offre privée

---

<sup>98</sup> CONSEIL D'ETAT, *Collectivités publiques et concurrence*, Rapport Public, La Documentation française, 2002, p. 265.

- activités subsidiaires et procédures de marché

Tout en rappelant les dispositions de l'article R. 714-3-48 du Code de la Santé Publique<sup>99</sup>, la circulaire introduit une notion nouvelle. Soulignant que l'activité subsidiaire doit rester un accessoire de l'activité principale, la direction des hôpitaux indique que « *les ressources qu'elles mobilisent doivent demeurer dans une proportion réduite de celles consommées par l'activité principale. Cette proportion ne peut être déterminée de manière certaine, mais il est prudent de considérer qu'elle ne doit pas excéder 20% de l'ensemble de l'activité* ». Cette préconisation, bien qu'elle ne concerne directement que les SRIH, reflète les difficultés que soulève le développement des recettes subsidiaires. Le développement de ces activités présente en effet plusieurs risques : il peut fausser le libre jeu de la concurrence d'une part, et éloigner l'établissement public de santé de ses missions statutaires d'autre part. L'assujettissement des hôpitaux à la TVA et la proposition de limiter à 20% le montant des dépenses relatives aux activités subsidiaires participent de ce premier objectif. Le deuxième élément a été récemment rappelé par le juge administratif, qui a souligné la nécessité, pour les établissements publics de santé, de respecter le principe de spécialité.

3.1.1.2. Une jurisprudence récente limite le droit des hôpitaux à répondre à des appels d'offres en réaffirmant le principe de spécialité

Si le principe de la liberté du commerce et de l'industrie est d'application ancienne (proclamation par la loi du 2 et 17 mars 1791, dite « *loi d'Allarde* »), celui-ci ne concerne que la seule initiative privée. Les collectivités publiques, et notamment leurs établissements, doivent en effet respecter le principe de spécialité, qui peut être fonctionnel ou territorial. Ce principe, couplé avec la liberté d'entreprendre, a longtemps limité le champ économique d'intervention de la sphère publique.

L'arrêt du Conseil d'Etat du 30 mai 1930, Chambre syndicale du commerce en détail de Nevers, constitue cependant une date essentielle pour les personnes morales de droit public. Il marque en effet l'abandon de l'interdiction quasi-absolue faite aux collectivités publiques d'intervenir dans le champ des entreprises industrielles et commerciales. Depuis cet arrêt, l'intervention publique est licite lorsqu'« *en raison des circonstances particulières de temps et de lieu, un intérêt public la justifie* ».

---

<sup>99</sup> Notamment « *les prestations de services que les établissements publics de santé peuvent assurer à titre subsidiaire (...) sont développées dans la limite des moyens matériels et humains indispensables à l'exécution des missions* » définies par le CSP.

Bien que le juge ait toujours exclu que l'intervention projetée soit uniquement motivée par la recherche de ressources financières supplémentaires<sup>100</sup>, le Conseil d'Etat, dans son rapport public 2001, souligne que « *c'est dans les possibilités reconnues aux services publics déjà créés (...) de se développer dans la sphère industrielle et commerciale, traditionnellement réservée à l'initiative privée, que le changement a été le plus important et le plus significatif* »<sup>101</sup>. Graduellement, le champ d'intervention économique s'est donc notablement étendu : « *les activités accessoires ont d'abord été justifiées par le souci d'améliorer les prestations fournies, mais progressivement des considérations relatives à la rentabilité financière des services publics ont été prises en compte* »<sup>102</sup>.

Les directeurs d'hôpitaux ont donc recherché à augmenter les recettes de groupe III, principalement en matière de restauration et de blanchisserie. A cet effet, les investissements réalisés dans ces domaines étaient fréquemment surdimensionnés par rapport aux propres besoins des établissements, afin que l'outil de production puisse répondre aux demandes d'autres institutions. Le Centre Hospitalier d'Angoulême a ainsi fortement investi dans sa blanchisserie, ce qui lui permet de dégager plus de 760.000 euros de recettes subsidiaires pour cette activité. Cette pratique était d'autant plus affirmée que dans l'avis contentieux *Société Jean-Louis Bernard Consultants* du 8 novembre 2000, le Conseil d'Etat précise qu'« *aucun texte ni aucun principe n'interdit, en raison de sa nature, à une personne publique, de se porter candidate à l'attribution d'un marché public* ». Dès lors, certains juristes pouvaient penser que le juge administratif avait opéré un glissement du principe de non-concurrence vers celui de libre et égale concurrence. L'assujettissement des hôpitaux à la TVA relève en effet de ce dernier principe : la sphère publique intervenant dans le secteur économique concurrentiel, elle se doit d'en respecter les règles, notamment fiscales. Ce glissement a toutefois contribué à occulter l'exigence de respect du principe de spécialité, qu'une jurisprudence récente a toutefois rappelé avec force.

Le principe de spécialité est un des principes fondamentaux qui guident l'action publique. Les hôpitaux sont donc tenus de le respecter. Ainsi que le rappelle le Conseil d'Etat dans son rapport public de 2001, « *les établissements voient (...) leur spécialité interprétée strictement. La référence au principe de spécialité apparaît au demeurant dans la jurisprudence préalablement à toute autre recherche de la part du juge, lorsqu'un établissement public est en cause. Si le principe de spécialité a été violé, le juge administratif*

---

<sup>100</sup> CE, 19 mai 1933, Blanc et CE, 12 juillet 1939, Chambre syndicale des maîtres-buandiers de Saint-Etienne

<sup>101</sup> CONSEIL D'ETAT, *Collectivités publiques et concurrence*, Rapport Public, La Documentation française, 2002, p. 257

<sup>102</sup> Ibid

*n'a pas à s'interroger sur l'atteinte éventuelle que l'établissement a pu porter à l'initiative privée »<sup>103</sup>.*

Ainsi, la Cour administrative d'appel de Nantes, dans un contentieux qui opposait la société Abers-Linge au Centre hospitalier de Morlaix, a jugé que *« la prestation de traitement du linge ainsi assurée par le centre hospitalier de Morlaix ne peut être regardée comme relevant de prestations de services qui peuvent être assurées à titre subsidiaire, dans le respect de leurs missions, par les établissements publics de santé, dès lors que le marché litigieux confié à cet établissement public administratif une activité qui est sans rapport avec ses missions principales ; que, par suite, la décision par laquelle le Centre hospitalier de Morlaix a décidé de conclure ce marché avec le Centre hélio-marin de Roscoff est intervenue en méconnaissance des dispositions précitées de l'article L. 714-14 du Code de la Santé Publique et est entachée d'illégalité »<sup>104</sup>.*

Les conséquences de cet arrêt, confirmant le jugement du tribunal administratif de Rennes<sup>105</sup>, sont de première importance pour l'équilibre économique des hôpitaux qui ont mené une politique active de développement de leurs activités subsidiaires. Ainsi que le soulignent Dominique Larose et Laurent Houdart, *« on peut en déduire (provisoirement), qu'un EPS ne peut plus fournir, à d'autres établissements de santé (et, a fortiori, à toutes autres personnes), des prestations dans le domaine logistique qui était jusqu'alors privilégié, mais uniquement dans le domaine médical et médico-technique. Ceci réduit singulièrement les volumes d'activités possibles et le montant des recettes potentielles. En cas de contentieux, les établissements publics de santé qui ont surdimensionné leurs équipements risquent de connaître des difficultés budgétaires et financières insurmontables, les textes en vigueur excluant toute possibilité de couvrir les déficits des activités subsidiaires par des recettes provenant de l'assurance maladie »<sup>106</sup>.*

Cet arrêt de la Cour administrative d'appel de Nantes est en effet susceptible de modifier profondément l'équilibre financier des hôpitaux. Le Centre hospitalier de Valenciennes, pour sa seule activité de blanchisserie, fait ainsi apparaître un montant de recettes au compte administratif 2001 d'environ 145.000 euros.

Néanmoins, la portée de cet arrêt doit être doublement relativisée. Il s'agit en effet d'une décision qui s'applique à un cas d'espèce, donc dépourvue de portée jurisprudentielle générale. Mais surtout, il s'agit d'un arrêt rendu par une CAA., le jugement n'est donc pas

---

<sup>103</sup> Conseil d'Etat, Collectivités publiques et concurrence, Rapport public, 2002, p. 254.

<sup>104</sup> CAA Nantes, 29 mars 2000, Centre Hospitalier de Morlaix, affaire n°97NT00451

<sup>105</sup> TA Rennes, 18 décembre 1996, affaire n°94-1049 et 96-54

<sup>106</sup> LAROSE D et HOUDART L, Vers une remise en cause des activités subsidiaires des établissements publics de santé ?, *Bulletin juridique de la santé publique*, septembre 2000, n°32, p. 18

définitif. Seul le Conseil d'Etat, statuant en dernier ressort, pourra conférer à cette décision la qualité de jurisprudence.

### 3.1.1.3. Activités subsidiaires et sous-traitance

Traditionnellement, les prestations de restauration, l'activité libérale des praticiens et les opérations de blanchisserie sont les trois activités subsidiaires majeures d'un établissement de santé. Le Centre Hospitalier de Valenciennes ne déroge pas à cette règle, puisque leurs montants respectifs s'élèvent à 390.000, 260.000<sup>107</sup> et 150.000 euros. Néanmoins, s'agissant de la restauration collective et surtout de la blanchisserie, tout directeur d'hôpital peut opter pour l'externalisation. Ce choix n'est pas celui du Centre Hospitalier de Valenciennes, qui a inauguré officiellement sa nouvelle unité de traitement du linge en 2001.

Ce débat peut cependant se poser à nouveau, au regard des nouvelles normes fiscales applicables aux recettes issues des activités subsidiaires. Le choix n'est cependant pas uniquement guidé par des considérations financières. La dimension sociale et la « perte de contrôle immédiat » sur l'activité sont également des facteurs déterminants de ce choix.

Les fortes contraintes réglementaires qui régissent désormais la plupart des activités et leur coût d'exploitation important au regard de leur volume traité, relancent donc le thème de l'externalisation, ou à tout le moins du regroupement de moyens. Le CHU de Toulouse étudie ainsi actuellement le projet de regrouper sur un même site la stérilisation de l'ensemble de ses sites, mais aussi celles d'autres hôpitaux publics (Saint-Gaudens et Joseph Ducuing) et privés (Pont du Charme, Les Cèdres, Saint-Jean-du-Languedoc, Ambroise Paré et la Clinique Pasteur)<sup>108</sup>. La structure serait constituée sous la forme d'un GIE. Ce projet, présenté aux instances du CHU de Toulouse, permet un partage des risques financiers et juridiques. En outre, l'important volume d'activité que représente les différents établissements de santé partenaires de ce projet permet de faire notablement baisser le coût d'exploitation : l'économie réalisée serait comprise entre un et deux millions d'euros.

Ce projet, qui concerne une activité par nature très sensible, pourrait tout aussi bien s'appliquer à des prestations de service plus traditionnelles, telles que la restauration ou la blanchisserie. Ainsi, 900 hôpitaux publics emploient 170.000 personnes dans leurs

---

<sup>107</sup> Ce montant peut atteindre 3.700.000 euros si l'on fait la somme des recettes issues de la redevance des médecins au titre de leur activité libérale, de la co-utilisation d'équipements lourds et des forfaits techniques.

<sup>108</sup> Dépêches APM-Reuters du 14 août et 6 septembre 2002.

blanchisseries, traitant 350.000 tonnes de linge par an<sup>109</sup>. S'agissant du Centre Hospitalier de Valenciennes, 1.847 tonnes de linge ont été lavées en 2001. Les volumes traités sont désormais proches d'une exploitation industrielle<sup>110</sup>. Dès lors, deux axes stratégiques coexistent : optimiser l'outil de production en élargissant l'activité à des partenaires extérieurs, afin de générer des recettes supplémentaires, ou confier la gestion de ces opérations à une entreprise privée ou à un groupement de coopération, mutualisant ainsi les moyens et les risques.

La fiscalisation des activités subsidiaires, dont la mise en œuvre est rendue nécessaire par le respect du droit et le souci de favoriser un libre jeu de la concurrence, engendre, pour les établissements de santé, une diminution de leurs recettes si les tarifs ne sont pas augmentés à due concurrence de la taxe. Dès lors, une réflexion doit être menée sur l'intérêt de poursuivre en interne une activité dont le fonctionnement, de plus en plus industriel, s'éloigne du domaine d'intervention historique des hôpitaux<sup>111</sup>. Néanmoins, il convient de ne pas adopter une attitude dogmatique en faveur de la sous-traitance. Les prestations de restauration et de blanchisserie concourent en effet à la prise en charge du patient. Par conséquent, il peut être préférable de garder en interne un savoir-faire acquis dans ces domaines, tout en garantissant une qualité et une continuité des prestations. Seule une analyse au cas par cas permet donc de définir la stratégie à suivre.

### *3.1.2. La fiscalité des activités subsidiaires ne saurait se résumer à la taxe sur la valeur ajoutée*

Si la taxe sur la valeur ajoutée ainsi que la taxe sur les salaires représentent la plus grande part des impôts auxquels sont soumis les hôpitaux, la fiscalité des établissements publics de santé ne se limite pas à cette dualité : « *les établissements publics (...) doivent acquitter, sous réserve des dispositions des articles 133, 207, 208, 1040, 1382, 1394 et 1449 à 1463, dans les conditions de droit commun, les impôts et taxes de toute nature auxquels seraient assujetties des entreprises privées effectuant les mêmes opérations* » (article 1654 CGI). Il convient donc de souligner les autres taxes dont sont redevables les hôpitaux, et notamment l'impôt sur les sociétés et la taxe professionnelle. La nature publique des établissements de santé, en tant qu'elle avait pour conséquence le vote du budget en équilibre, semblait devoir être suffisante pour ne pas s'interroger sur l'éventuelle imposition

---

<sup>109</sup> Chiffres cités par BANGA B, Fonction linge : la nouvelle donne, *Stratégie santé*, mars 1996, n°80, p. 29.

<sup>110</sup> Cf. ETOURNEAU C, Le linge à l'ère des blanchisseries industrielles, *Décision santé Stratégie santé*, 1999, n°140, p. 14.

<sup>111</sup> A tout le moins l'hôpital issu de la loi du 31 décembre 1970 et non de l'édit royal du 27 avril 1656.

des activités hospitalières. Mais cet examen de la qualité juridique de la personne morale doit être complété par deux critères : la nature même des opérations et leur éventuel caractère lucratif. Dès lors, le développement des activités subsidiaires, vecteur de ressources supplémentaires, faisait entrer les hôpitaux dans le champ d'application de la fiscalité.

L'analyse de la fiscalité autre que basée sur le chiffre d'affaires se scindera en deux étapes : la fiscalité commerciale (dont surtout l'impôt sur les sociétés et la taxe professionnelle) et la fiscalité foncière.

### 3.1.3.1. Les impôts commerciaux

La taxe professionnelle est due, chaque année, par les personnes morales ou physiques qui exercent à titre habituel une activité non salariée<sup>112</sup>.

L'article 1449 1° CGI dispose que sont exonérés de taxe professionnelle « *les collectivités locales, les établissements publics et les organismes de l'Etat, pour leurs activités de caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique, quelle que soit leur situation à l'égard de la taxe sur la valeur ajoutée* ». Néanmoins, il convient de distinguer, tout comme en matière de TVA, les missions principales des établissements publics de santé de leurs recettes subsidiaires. Les hôpitaux sont ainsi redevables de la taxe professionnelle au titre de la valeur locative des immobilisations mises à disposition pour l'activité libérale des praticiens hospitaliers<sup>113</sup>.

Cet assujettissement à la taxe professionnelle est lié à la nature de l'activité : si elle est lucrative, elle sera soumise à l'impôt.

Cette notion d'activité lucrative est également utilisée pour déterminer l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Ainsi, selon l'article 206-1 CGI, « *sont passibles de l'impôt sur les sociétés (...) sous réserve des dispositions de l'article 207-1-6° et 6° bis les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière (...) et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif* ». Par conséquent, les établissements publics de santé sont redevables de l'impôt sur les sociétés (IS) pour leurs activités lucratives (blanchisserie notamment). Un

---

<sup>112</sup> Article 1447 CGI

<sup>113</sup> Instruction fiscale NOR : BUD F 93 20640 J du service de législation fiscale du 2 novembre 1993

compte de résultat doit donc être établi annuellement, afin de déterminer si l'établissement doit effectivement s'acquitter de l'IS ou de l'impôt forfaitaire annuel (IFA).

Une lettre datée du 22 août 1996, émanant de la Direction des Hôpitaux et en réponse à une question posée par la Fédération Hospitalière de France, précise le régime fiscal applicable aux activités de cogénération. Ces précisions éclairent le droit fiscal des activités subsidiaires : dès lors que des établissements publics de santé vendent leur production d'électricité excédentaire, ils se livrent à des opérations industrielles et commerciales. Le résultat de cette activité, calculé uniquement à partir des produits et des charges se rapportant à l'activité imposable, est donc soumis à l'impôt sur les sociétés. De même, puisqu'il s'agit d'une activité exercée à titre habituel dans un but lucratif, elle est soumise à la taxe professionnelle. La valeur locative des immobilisations et les salaires sont inclus dans la base d'imposition en proportion de leur utilisation effective pour les besoins d'une activité taxée.

#### 3.1.3.2. La fiscalité foncière

L'exonération permanente de taxe foncière sur les propriétés bâties prévue à l'article 1382 du Code général des impôts n'est pas applicable « *aux immeubles qui appartiennent à des établissements publics autres que les établissements publics de coopération intercommunale, les syndicats mixtes, les ententes interdépartementales, les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ni aux organismes de l'Etat, des départements ou des communes ayant un caractère industriel ou commercial* ». Les établissements publics de santé, n'ayant pas la qualité d'EPIC, semblent remplir les conditions d'exonération. Toutefois, celle-ci est soumise à une double exigence : les immeubles doivent être affectés au service public et être non productifs de revenus. Dès lors, il apparaît que les immeubles gérés par le biais de la dotation non affectée (DNA) doivent être soumis aux taxes foncières. La DNA, qui rassemble pour une large part le domaine privé de l'hôpital, fait également l'objet d'un secteur distinct d'activité pour l'assujettissement à la TVA.

\*\*\*\*\*

Afin de rentabiliser les investissements effectués au profit des patients et dans un souci d'accroître les recettes, les directeurs d'établissements publics de santé ont cherché à développer leurs activités subsidiaires. Néanmoins, le nécessaire respect des règles fiscales, notamment en matière de taxe sur la valeur ajoutée et d'impôt sur les sociétés, peuvent contribuer à s'interroger sur le bien-fondé économique de tels développements

d'activités lucratives. De plus, ces activités sont par définition « subsidiaires » à la mission de soins de l'établissement. Le principe de spécialité, réaffirmé avec force, peut être un frein juridique.

Dès lors, la perspective d'un hôpital recentré sur sa mission de soins ne peut être totalement écartée. Toutefois, au regard de l'importance financière qu'ont prise les recettes subsidiaires dans le fonctionnement des établissements de santé, la question majeure posée par la fiscalisation des activités subsidiaires n'est pas tant leur disparition que leur aménagement et le nécessaire respect du droit fiscal commun. Il convient donc de s'interroger sur les perspectives de la conciliation entre l'activité hospitalière et l'assujettissement à la TVA.

\*\*\*\*\*

### 3.2. La difficile conciliation entre l'activité hospitalière et l'assujettissement à la TVA

La deuxième partie a souligné les enjeux auxquels se trouve confronté tout établissement dans la mise en œuvre de l'assujettissement à la TVA. Deux perspectives doivent également être soulignées : la fiscalité des groupements dont le CHV peut être membre et l'imparfaite correspondance entre la théorie fiscale et la pratique hospitalière.

#### *3.2.1. Les groupements : une échappatoire ?*

Les groupements, qu'ils soient d'intérêt public (GIP), d'intérêt économique (GIE), de coopération sanitaire (GCS) ou des syndicats interhospitaliers (SIH), peuvent correspondre à une échappatoire concernant les activités subsidiaires et leur fiscalité. Ces groupements présentent en effet la double caractéristique d'être exonérés de TVA, sous certaines conditions et de pouvoir soumissionner à des appels d'offres.

### 3.2.1.1. Sous certaines conditions, les groupements échappent à l'assujettissement à la TVA

Si la législation fiscale<sup>114</sup> prévoit une exonération fiscale des groupements de coopération, cette exonération n'est ni générale, ni automatique. La fourniture de prestations à des personnes morales autres que les membres du groupement est ainsi assujettie à la TVA. L'exonération éventuelle ne concerne donc que les membres du groupement. Mais celle-ci est cependant subordonnée à quatre conditions, qui doivent être cumulativement remplies :

- Les membres du groupement ne doivent pas être assujettis à la TVA pour plus de 20% du montant total de leurs recettes hors taxes. Si un seul des membres du groupement ne respecte pas cette condition, l'ensemble des membres perd le bénéfice de l'exonération. Si cette condition est facilement remplie par les établissements publics de santé, la participation d'une personne morale de droit privé à un groupement doit faire l'objet d'une étude préalable, afin de respecter cette condition.
- Les services rendus aux non-adhérents doivent représenter moins de 50% des recettes de l'activité. Ce seuil s'analyse par type de prestation : à la différence de la première condition où le dépassement engendrait la perte du bénéfice de l'exonération pour tous les membres, le critère s'apprécie séparément selon les prestations<sup>115</sup>. Son non respect implique l'assujettissement des prestations effectuées au bénéfice des tiers (ce qui est le droit commun), mais également celles réalisées au profit des membres (le critère n'étant pas respecté).
- Le service doit essentiellement être destiné à la réalisation d'opérations non soumises à TVA. Les statuts de la plupart des groupements conclus entre hôpitaux publics ayant pour objet des prestations de blanchisserie ou des mises à disposition de moyens et/ou de matériels, cette condition est le plus souvent remplie.

---

<sup>114</sup> Article 261 B CGI

<sup>115</sup> Par exemple, un groupement conclu entre établissements publics de santé, qui réaliserait des prestations de blanchisserie (pour plus de 50% à des tiers) et de mises à disposition de matériels (pour moins de 50% à des tiers), serait assujetti dans tous les cas pour les prestations effectuées aux non-membres (droit commun), mais également pour les prestations de blanchisserie effectuée aux membres du groupement. Les prestations de mise à disposition de matériel, réalisées au profit des membres du groupement conserveraient quant à elle le bénéfice de l'exonération de TVA.

- Les sommes réclamées aux membres doivent correspondre exactement à la part leur incombant dans les dépenses de fonctionnement. Cette condition est particulièrement restrictive car elle implique un suivi régulier des prix et la mise en œuvre d'une comptabilité rigoureuse. En outre, cette règle exclut tout remboursement forfaitaire (par exemple en fonction du droit de vote ou de la part de capital respective), sous peine de perdre le bénéfice de l'exonération.

Au total, il apparaît donc que la création de groupements ne doit donc pas être guidée par leur spécificité en matière fiscale. La précision des conditions exigée, et la limitation du non-assujettissement aux seules opérations réalisées entre les membres d'un groupement ne permettent pas de les qualifier de « paradis fiscaux », voire de « niches fiscales ». Cette analyse est confortée par le fait que le bénéfice de l'exonération sur les salaires est perdu. Dès lors, au regard de ces éléments, la constitution d'un groupement ne constitue nullement une échappatoire à la fiscalité des activités subsidiaires, elle doit être avant tout guidée par une politique de développement de la coopération entre plusieurs personnes morales.

Si le bénéfice de l'exonération fiscale est donc limité et restrictif, la constitution d'un groupement semble être avantageuse pour leur participation aux marchés publics.

### 3.2.1.2. Les groupements pourraient-ils permettre aux établissements publics de soumissionner à des marchés publics pour la fourniture de prestations de services ?

L'arrêt de la CAA de Nantes du 29 mars 2000 a jugé illégal le marché conclu entre le Centre hospitalier de Morlaix et le Centre hélio-marin de Roscoff (établissement PSPH), qui portait sur des prestations de blanchisserie. Cette annulation se fondait sur le non respect de l'article L 714-14 CSP<sup>116</sup> : ce jugement fait donc une interprétation stricte du principe de spécialité des établissements publics de santé.

Juridiquement, rien ne s'oppose à ce que des personnes morales de coopération participent à des activités subsidiaires. Ainsi le syndicat interhospitalier, qui est un établissement public, peut exercer, pour ses membres, toute activité intéressant le fonctionnement et le développement du service public hospitalier (article L 6132-1 CSP). Si l'intérêt majeur d'un tel instrument de coopération est de pouvoir gérer des activités de soins,

---

<sup>116</sup> L'article L 714-14 est devenu L 6145-7 CSP

ses missions peuvent également être d'ordre logistique. Ces prestations de service peuvent être destinées à des non membres, ainsi que le soulignait le Conseil d'Etat dans un avis de sa section sociale du 1<sup>er</sup> août 1995 : « à condition que cette activité complémentaire conserve un caractère subsidiaire et accessoire par rapport à la mission principale dévolue à cet établissement public et ne soit pas de nature en en compromettre la mise en œuvre »<sup>117</sup>. Plus généralement, et conformément aux dispositions de l'article L 6134-1, les établissements publics de santé, dans le cadre des missions qui leur sont imparties, peuvent participer à des organismes de coopération tels que les syndicats interhospitaliers, les groupements d'intérêt public, les groupements d'intérêt économique ou des groupements de coopération sanitaire.

En outre, la jurisprudence française ne s'oppose pas à ce que des personnes morales soumissionnent à des marchés publics (avis du Conseil d'Etat du 8 novembre 2000, Société Jean-Louis Bernard Consultants précité), dès lors que le principe de spécialité est respecté (arrêt de la CAA Nantes, Centre Hospitalier de Morlaix précité).

Précisément, la constitution d'une personne juridique tierce, dont l'objet peut être d'effectuer des prestations de blanchisserie, permettrait-elle de contourner l'interprétation restrictive de la CAA de Nantes ? Dominique Larose et Laurent Houdart posent le problème, en soulevant que, sur le plan formel, rien n'interdit actuellement une telle pratique. Mais ils mettent également en évidence qu'« admettre une telle possibilité pour les structures de coopération ne serait-ce pas admettre que ce qu'un établissement public de santé ne peut faire seul, il puisse le faire indirectement dès lors qu'il s'allie à une autre personne morale, soumise elle aussi au respect du principe de spécialité ? N'y a-t-il pas là comme un parfum de détournement de procédures ? »<sup>118</sup>.

### *3.2.1. La mise en œuvre de l'assujettissement à la TVA met en évidence les difficultés auxquelles sont confrontés les hôpitaux pour respecter strictement le droit fiscal commun*

L'analyse de la mise en œuvre de l'assujettissement à la TVA d'un établissement public de santé met en évidence deux difficultés majeures : le droit fiscal n'est que rarement

---

<sup>117</sup> cité dans HOUDART L, LAROSE D et BARRÉ S, *Traité de la coopération hospitalière*, Editions F. Houdart, 2000, volume 1, p. 100

<sup>118</sup> HOUDART L et LAROSE D, Vers une remise en cause des activités subsidiaires des établissements publics de santé ?, *Bulletin juridique de la santé publique*, n°32, septembre 2000, p. 18

respecté à la lettre par les établissements de santé, d'autant que les normes qui régissent l'assujettissement sont extrêmement complexes.

### 3.2.1.1. La restauration et l'activité libérale des praticiens : l'exemple du Centre Hospitalier de Valenciennes

Les écarts entre la théorie du droit fiscal et son application concrète sont particulièrement prégnants dans deux domaines : la restauration et l'activité libérale des praticiens. En matière de TVA, il apparaît que chaque hôpital applique des méthodes diverses sur une base d'imposition différente, en raison des enjeux financiers et sociaux soulevés par la TVA.

#### á. L'assujettissement des subventions influençant directement le prix des repas

Dans le cadre de la politique sociale menée par l'établissement, le CHV ne facture au personnel que le coût des denrées ayant servi à la confection des repas. En moyenne, un repas donne ainsi lieu au versement d'une somme variant entre 12 et 15 francs. Cette somme constitue actuellement la base d'imposition de la TVA reversée aux services fiscaux. Ce prix est cependant fort éloigné du prix de revient, puisque les coûts de main d'œuvre, d'énergie et d'amortissements des équipements ne sont pas inclus dans la facture. Une étude de la cellule d'analyse et de gestion effectuée en 2000 a montré que le coût de production d'un repas était de 32 francs. En moyenne, les agents fréquentant le self bénéficie donc d'une subvention de 20 francs sur le prix de leur repas. Or l'article 266-1 CGI cite expressément ce type de subventions dans la base d'imposition de la TVA. Dès lors, pour respecter strictement le droit fiscal, le CHV devrait faire supporter la TVA à cette subvention de 20 francs, au taux de 5,5%. Cet assujettissement supplémentaire représenterait une moins-value de recettes proche de 190.000 francs. Or il s'agit d'une perte nette de recettes, ce versement ne pouvant s'accompagner de récupération supplémentaire, ni d'exonération de taxe sur les salaires.

La seule alternative offerte à l'établissement de s'affranchir de cette moins-value serait de reporter intégralement la TVA sur le consommateur final, donc les agents, en fixant le prix facturé non plus selon le coût des denrées, mais selon le coût de production, majoré de la TVA afférente. Si une telle solution est satisfaisante du seul point de vue financier, elle

semble très difficile à faire accepter par le personnel, puisque cela reviendrait à augmenter les tarifs de 167%.

#### â. Forfaits techniques et TVA

L'activité libérale des praticiens est fréquemment abordé selon le prisme des redevances versées aux établissements de santé. Elle peut également être envisagé par le biais des forfaits techniques. En effet, dans le cadre d'une co-utilisation des équipements, le procédé largement usité est que les honoraires sont la propriété du praticien, puisqu'ils rémunèrent une prestation intellectuelle, tandis que les forfaits techniques sont la propriété de l'établissement, qui exploite le plateau technique. Juridiquement, l'utilisation d'une IRM au profit de patients étrangers au CHV se situe dans le champ de la TVA : cette activité, qui s'apparente à une mise à disposition de moyens à un cabinet privé, est une opération concurrentielle. En toute logique, les forfaits techniques devraient donc donner lieu au versement de TVA. Le Centre Hospitalier du Mans a ainsi subi un contrôle fiscal portant sur ces activités. Les établissements de santé se heurtent toutefois à deux obstacles majeurs dans la mise en œuvre de cet assujettissement. Le premier est l'importance financière des sommes considérées : les forfaits techniques IRM représentent plus de 4,5 millions de francs pour le CHV. Le deuxième enjeu est la récupération : les tarifs des forfaits techniques sont en effet déterminés selon une nomenclature générale des actes professionnels, qui n'inclut pas la notion de TVA. Par similitude avec les modalités d'assujettissement des redevances versées par les praticiens au titre de leur activité libérale, les forfaits techniques devraient donc être considérés comme TTC. La TVA devrait donc s'entendre « en dedans », d'où une perte nette de recettes pour l'établissement. Appliquée aux seuls forfaits techniques de l'IRM, la TVA collectée serait de plus de 800.000 francs.

Au regard des enjeux financiers colossaux de l'assujettissement des forfaits techniques, une grande majorité des établissements hospitaliers a fait le choix de ne pas appliquer la TVA sur cette activité. Si cette politique peut être défendue, notamment par l'argument selon lequel assujettir un remboursement de frais revient à faire fonctionner à perte le plateau technique, il n'en demeure pas moins qu'il s'agit d'une entorse faite aux règles fiscales.

### 3.2.1.2. Réformer la TVA en simplifiant les règles qui régissent son assujettissement

Le Conseil des Impôts, dans son rapport dédié à la TVA paru en juin 2001, a mis l'accent sur la complexité des règles d'assujettissement : « *lorsqu'un assujetti réalise à la fois des opérations taxables et non taxables (assujetti partiel ou redevable partiel), le droit à déduction n'est que partiel et la détermination de son étendue exacte est un réel facteur de complexité* »<sup>119</sup>. L'existence d'activités exonérées engendre en effet, pour les centres hospitaliers, d'importants coûts de gestion ; ils doivent identifier leurs ventes taxées et non taxées, et déterminer l'étendue de leur droit à déduction. En outre, le Conseil des Impôts souligne que l'exonération de certaines activités entraîne des distorsions dans les choix de production, incitant à l'autoproduction. En effet, les agents économiques exonérés peuvent avoir intérêt à produire eux-mêmes certains biens ou services (la TVA ne portant que sur les intrants nécessaires à la production : par exemple les aliments) plutôt qu'à recourir à l'externalisation (fourniture des repas par une entreprise privée).

La difficile évaluation des activités soumises à TVA et l'existence d'exonérations, génératrices de distorsions dans les choix économiques, pourraient être contournées par un procédé inspiré des antipodes : la Nouvelle-Zélande a assujetti les collectivités publiques sur l'ensemble de leurs activités. Cette solution avait ainsi été proposée par AUJEAN, JENKINS et PODDAR (1999) pour l'Union Européenne. L'application d'un taux réduit, voire d'un taux zéro, permettrait de maintenir un avantage de prix pour certains services publics si cela s'avérait nécessaire. Cette méthode ne générerait aucun surcoût pour les collectivités publiques, et rendrait possible la récupération, ce que l'exonération ne permet pas.

Les modalités de remboursement des crédits de TVA pourraient également s'inspirer des procédures en vigueur dans les autres pays. Le système français se caractérise en effet par sa complexité et sa lourdeur. La taxe déductible, qui n'a pas pu faire l'objet d'une imputation est susceptible de faire l'objet d'un remboursement, sous une triple condition : le remboursement ne peut intervenir que sur demande du redevable ; il est en principe annuel, mais peut être trimestriel si chacune des déclarations mensuelles du trimestre fait apparaître un crédit de TVA et si le remboursement porte au minimum sur 762 euros ; le

---

<sup>119</sup> CONSEIL DES IMPÔTS, *la Taxe sur la Valeur Ajoutée*, XIX<sup>e</sup> Rapport au Président de la République, Direction des Journaux officiels, 2001, p. 122.

remboursement trimestriel ne peut intervenir qu'au terme d'un trimestre civil et non d'une période quelconque de trois mois.

Cette procédure est beaucoup plus complexe que celle appliquée dans d'autres Etats membres de l'Union Européenne, qui font preuve d'un plus grand pragmatisme. Ainsi le Royaume-Uni permet le remboursement de crédit de TVA dès la présentation d'une déclaration mensuelle faisant apparaître un crédit. Si le remboursement n'intervient pas au bout de 23 jours, des intérêts de retard sont versés. Aux Pays-Bas, le remboursement est immédiat et intervient directement à la recette des impôts sur présentation de la déclaration créditrice. Le Conseil des Impôts propose donc d'abandonner la règle du trimestre civil créditeur ainsi que celle des trois mois consécutifs créditeurs.

## CONCLUSION

Les hôpitaux, en tant qu'établissements publics de santé, exercent des missions qui semblent fort éloignées de la sphère marchande. Néanmoins, la recherche de nouvelles recettes a fait émerger la notion d'activités subsidiaires, consacrée par le Code de la Santé Publique. Les hôpitaux se voyaient ainsi reconnaître la possibilité, assortie de conditions strictes, de développer des activités lucratives. Dès lors, agissant comme tout entrepreneur privé, ils ne pouvaient plus bénéficier des dérogations au droit commun, liées à leur fonction d'autorité publique. Soumis au respect du droit fiscal pour leurs activités subsidiaires, les établissements publics de santé ne s'y conformaient qu'imparfaitement. L'important développement des produits accessoires et l'évolution jurisprudentielle, notamment communautaire, ont cependant réaffirmé le nécessaire respect des règles de libre concurrence. L'assujettissement des hôpitaux à la TVA procède donc de cette démarche, qui a pour objet de mettre un terme aux avantages concurrentiels indus dont ils profitaient. Depuis un arrêt fondateur du Conseil d'Etat, rendu en 1997<sup>120</sup>, les actes administratifs sont en effet soumis au respect du droit interne de la concurrence : « *ainsi, après une période où le droit de la concurrence n'était en aucun cas une source de légalité administrative, le juge administratif, en s'appuyant sur les articles 81 et 82 CE et L. 420-1 et L. 420-2 du Code de commerce, fait aujourd'hui de la liberté de la concurrence, un principe régulateur de l'action des collectivités publiques, quel que soit leur mode d'action* »<sup>121</sup>.

Le Centre Hospitalier de Valenciennes s'est donc inscrit dans un processus de régularisation de sa situation au regard du droit fiscal, initié par l'assujettissement de ses recettes de restauration et des redevances versées par les praticiens au titre de leur activité libérale. Néanmoins, la fiscalisation de l'ensemble des activités subsidiaires exige une réflexion d'ensemble, afin de déterminer les modalités d'assujettissement les plus adaptées. Le choix s'est donc porté sur l'application d'un pourcentage général de déduction sur l'ensemble du budget de l'établissement.

Toutefois, cet assujettissement soulève de nombreux enjeux, notamment économiques. Telle qu'elle a été conçue, la taxe peut être reportée sur le consommateur final, par le biais d'une hausse du prix de vente. L'utilisation de ce procédé ne peut cependant pas être systématique. Le CHV cherche en effet à accroître la coopération avec

---

<sup>120</sup> CE, 3 novembre 1997, *Société Million et Marais*, Rec. P. 406.

<sup>121</sup> CONSEIL D'ETAT, *Collectivités publiques et concurrence*, Rapport public, La Documentation française, 2002, p. 248.

certaines établissements, par ailleurs acheteurs de ses prestations. Une hausse des prix d'un cinquième peut donc apparaître inopportune dans ce contexte. En outre, les activités subsidiaires sont une source de recettes importantes dans le fonctionnement hospitalier. Toute minoration de recettes engendrée par la TVA, non compensée intégralement par les effets positifs de l'assujettissement (principalement l'exonération de taxe sur les salaires et la récupération de la TVA payée en amont), imposera une réduction d'activité ou une remise en cause des activités subsidiaires. Il apparaît en effet que l'assujettissement du Centre Hospitalier de Valenciennes, quelle que soit la méthodologie de récupération choisie, pénalise financièrement l'établissement.

Au-delà des enjeux stratégiques soulevés par la TVA, la mise en œuvre même de l'assujettissement est problématique. Les agents du CHV se sont en effet heurtés à la complexité des normes fiscales dans la détermination des opérations taxables et non taxables, ainsi que dans celle du droit à déduction. A cet égard, la circulaire du 25 mai 2000 présente un vœu pieux : « *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 [déclaration de la TVA], 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* ». Or force est de constater que ce dispositif, dont l'extrême complexité a été soulignée par le Conseil des Impôts, est loin d'être acquis par l'ensemble des établissements publics de santé.

Par ses conséquences financières ambivalentes, par sa relative simplicité théorique de conception (assujettissement des activités concurrentielles) mais aussi par ses difficultés techniques d'application (systèmes informatiques, profusion des textes et exceptions), la taxe sur la valeur ajoutée est assurément une terre de contraste pour tout gestionnaire qui l'aborde. Sigmund Freud écrivait que « *nos dispositifs sont tels que nous ne pouvons jouir intensément que de ce qui est contraste* »<sup>122</sup>. Tel est peut-être, par delà le nécessaire respect du droit fiscal, l'argument ultime pour inciter les directeurs d'hôpitaux à assujettir leur établissement à la TVA.

---

<sup>122</sup> FREUD S, *Le malaise dans la culture*, Paris, Quadrige PUF, 1985, p.18.

---

# Bibliographie

---

## Ouvrages, rapports et mémoires

- ABBAL E. *L'hôpital public et la fiscalité*. Ecole Nationale de la Santé Publique, Travaux de recherche de fin d'assistantat, 1986
- BARRE S., HOUDART L., LAROSE D. *Traité de la coopération hospitalière*. Editions F. Houdart, 2000, 2 volumes
- CHEVALIER R. *Guide pratique de la fiscalité des établissements et associations du secteur sanitaire et social*, Les Etudes Hospitalières, 2002
- CONSEIL D'ETAT. *Collectivités publiques et concurrence*. Rapport Public. La Documentation française, 2002, pp. 223-279
- CONSEIL DES IMPÔTS. *la Taxe sur la valeur ajoutée*. XIX<sup>e</sup> Rapport au Président de la République, Direction des Journaux Officiels, 2001, 330 p.
- DEBBASCH C. (sous la direction de). *Administrations nationales et intégration européenne*. Editions du CNRS, 1997, 227 p.
- FEDERATION HOSPITALIERE DE FRANCE. *Note pratique concernant l'application de la TVA des établissements publics sanitaires, sociaux et médico-sociaux*, 13 décembre 2001, 6 p. Disponible sur internet : [http://www.fhf.fr/fhf/htm/fr/questions/list\\_theme.jsp](http://www.fhf.fr/fhf/htm/fr/questions/list_theme.jsp)
- FOGEL C. *Les activités et les recettes subsidiaires : défis et enjeux*. Ecole Nationale de la Santé Publique, Mémoire de Directeur d'Hôpital, 1994, 97 p.
- FOUCAULT M. *Histoire de la folie à l'âge classique*. Gallimard, 1972
- FRASLIN B. *La recherche de recettes liées aux activités subsidiaires dans le cadre d'une nouvelle approche budgétaire : enjeux, risques et intérêts*. Ecole Nationale de la Santé Publique, Mémoire de Directeur d'Hôpital, 1997, 75 p.
- FREUD S. *Le malaise dans la culture*. Paris, Quadrige PUF, 1985
- LA ROCHEFOUCAULD F. *Réflexions ou sentences et maximes morales*. Paris, 1678
- MAKAROUNI A. *L'hôpital public français et le droit communautaire*. Université d'Aix Marseille III, Centre d'Etudes et de Recherches Internationales et Communautaires, Paris, Economica, 424 p.
- MASURELLE F. *Un partenariat novateur pour la cardiologie interventionnelle dans le valenciennois*. Ecole Nationale de la Santé Publique, Mémoire de Directeur d'Hôpital, 1999, 91 p.

## Périodiques

- BANGA B. Dossier : les nouveaux atours de la blanchisserie. *Stratégie santé*, mars 1996, n°80, pp. 27-33
- BEY M., BLOCH Y., DESHAYES D. et al. La fiscalité des activités subsidiaires. *Gestions Hospitalières*, juin / juillet 2001, supplément au n°407, pp. 516-524
- BEY M., BOSSIS C. Les activités subsidiaires et leur assujettissement à la TVA. *Gestions Hospitalières*, décembre 1996, supplément au n°361, pp. 811-814
- CHALET-MARIL C. Application du taux réduit de TVA à certains travaux. *Revue hospitalière de France*, janvier / février 2002, n°484, pp. 58-60
- CHEVALIER R. L'assujettissement à la TVA des activités subsidiaires des établissements publics de santé. *Jurisanté actualités*, CNEH, avril 1995, n°9, pp. 23-25
- ETOURNEAU C. Le linge à l'ère des blanchisseries industrielles. *Décision santé Stratégie santé*, février 1999, n°140, pp.14-18
- HOUDART L, LAROSE D. Vers une remise en cause des activités subsidiaires des établissements publics de santé ? *Bulletin juridique de la santé publique*, septembre 2000, n°32, pp.16-18
- PIERRU F. L'hôpital est-il une entreprise comme une autre ? *Problèmes économiques*, 5 janvier 2000, n°2646, pp. 4-11
- THOMANN J. Les hôpitaux publics saisis par l'Europe. *Gestions Hospitalières*, mai 1998, n°376, pp.339-343
- Les blanchisseries entre investissement et rentabilité. *Décision santé*, mai 1997, n°113, pp. 31-33
- Régime fiscal applicable aux établissements de santé pour les activités de cogénération. *Revue Hospitalière de France*, septembre / octobre 1996, n°5, pp. 589-590

## Entretiens et entrevues :

- CHEVALIER Robert, Direction Générale de l'Action Sociale
- GAYERIE Corinne, Direction de la Clientèle, des Finances et du Système d'Information du CH d'Angoulême
- LEFEBVRE Stéphanie, Direction des Affaires Financières du CHU Rouen

---

# Remerciements

---

Je tiens à remercier M. JAHAN, Directeur du Centre Hospitalier de Valenciennes, et M. SIMEON, Directeur des Affaires Financières, qui m'ont proposé ce sujet de mémoire et m'en ont confié le suivi sur l'établissement.

Je suis également reconnaissant à Mme CHARLOT-ROBERT, Directrice des Affaires Médicales et de la Recherche Clinique, qui fut mon maître de stage pendant l'année 2001, pour ses conseils durant la préparation de ce mémoire.

Je souhaite remercier plus particulièrement Mme GAYERIE, du Centre Hospitalier d'Angoulême, pour son aide précieuse dans l'étude du sujet.

Enfin, ce mémoire a été le fruit d'une collaboration très étroite avec la Direction des Affaires Financières du Centre Hospitalier de Valenciennes. Je suis donc extrêmement reconnaissant envers Mme CASBAS, qui fut d'une aide très précieuse, ainsi que MM. DELPLANQUE et SEULIN.

---

## Liste des annexes

---

- **Annexe 1** : Principe général d'assujettissement et de récupération de TVA.....81
- **Annexe 2** : Régimes applicables en Corse et dans les Départements d'Outre-Mer .....83
- **Annexe 3** : Le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée .....85
- **Annexe 4** : Taux applicables en France métropolitaine.....90
- **Annexe 5** : Récupération de la TVA pour un redevable partiel – Pourcentage général de déduction.....92
- **Annexe 6** : non publiée
- **Annexe 7** : Comptabilisation de la TVA..... 147
- **Annexe 8** : TVA et système informatique..... 149
- **Annexe 9** : Exemple d'un imprimé CA 3...-...non publiée -..... 151

# ANNEXE 1

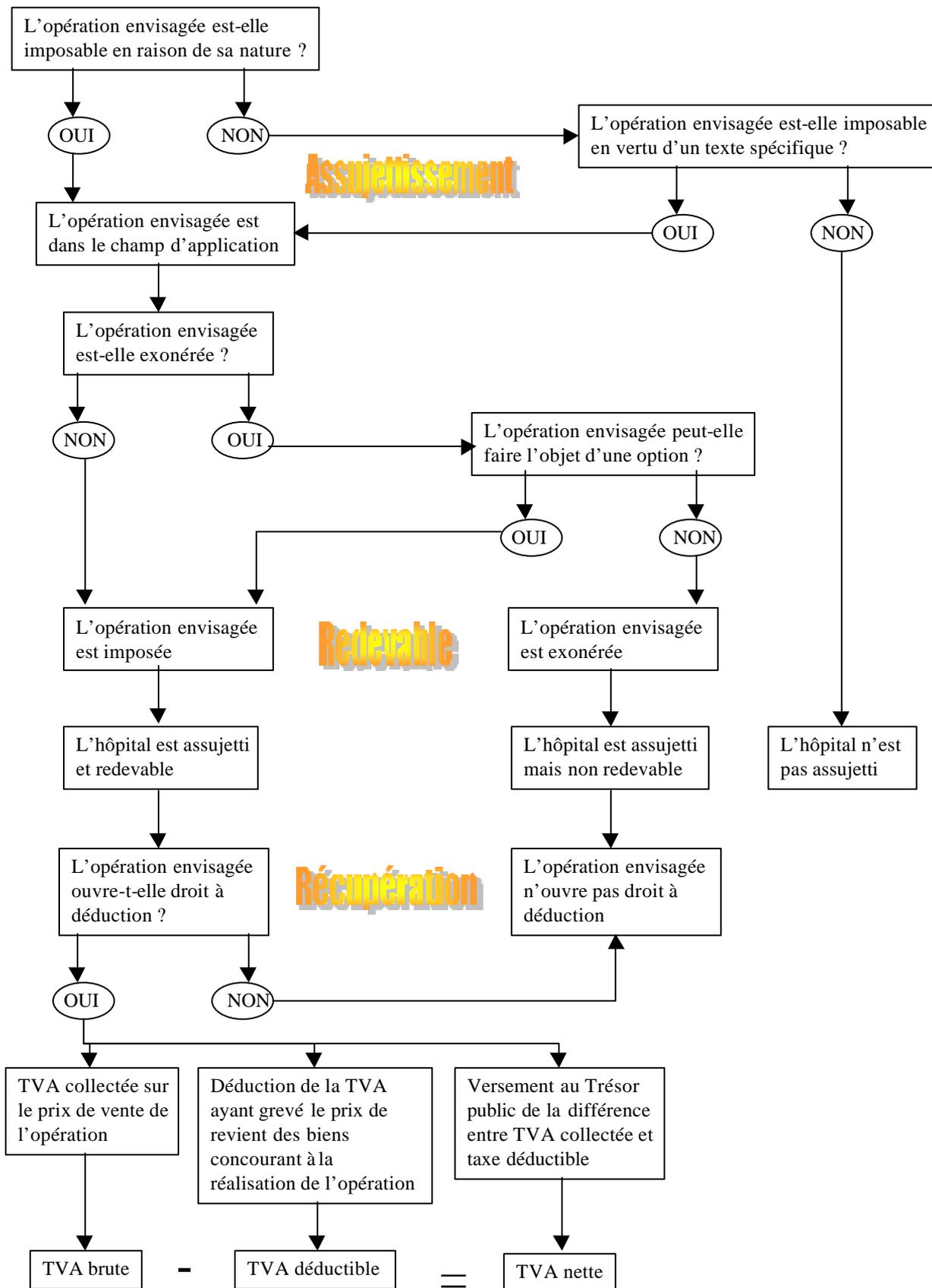
## PRINCIPE GÉNÉRAL DE L'ASSUJETTISSEMENT ET DE LA RÉCUPÉRATION DE TVA

Un **assujetti partiel** est un hôpital qui réalise à la fois des opérations situées dans le champ et hors du champ d'application de la TVA.

Un **redevable partiel** est un hôpital qui réalise à la fois des opérations imposées et exonérées de TVA.

Seules les dépenses situées dans le champ de la TVA et non exonérées ouvrent droit à la **récupération** de TVA.

La **TVA nette**, due par l'hôpital, est égale à la différence entre la **TVA collectée** (incluse dans les recettes de l'établissement) et la **TVA récupérable** (grevant le prix des biens et services achetés par l'hôpital).



## **ANNEXE 2**

# **RÉGIMES APPLICABLES EN CORSE ET DANS LES DÉPARTEMENTS D'OUTRE-MER**

Le présent mémoire a pour objet l'assujettissement du Centre Hospitalier de Valenciennes à la TVA. Par définition, seul le régime applicable en France métropolitaine est donc analysé. Il est cependant utile de décrire les spécificités fiscales de la Corse et des départements d'outre-mer (DOM) :

### **I°) La Corse**

La Corse bénéficie de taux réduits spécifique sur certaines opérations portant sur les produits livrés en Corse et des services qui y sont exécutés. Les produits alimentaires sont ainsi taxés à 2,1% et non à 5,5%, comme en France continentale.

Ces taux géographiques spécifiques appliqués à la Corse n'avaient toutefois pas été expressément prévus par la VI° directive européenne, contrairement à certaines îles de la Grèce. La Commission européenne accepte néanmoins tacitement leur application.

### **II°) Les DOM**

Les DOM (Réunion, Guadeloupe, Martinique et Guyane) se caractérisent par l'éloignement de la métropole et par l'insularité de trois d'entre eux, qui pèsent sur le coût des biens importés, et ainsi sur le niveau général des prix. Afin de ne pas aggraver cette situation par une taxation de la consommation, les DOM bénéficient d'une quadruple dérogation en matière de TVA :

- Les DOM sont exclus du territoire communautaire pour l'application de la TVA : leur régime n'est donc pas soumis au respect de la VI° directive, dépendant uniquement de la législation nationale
- Certains DOM échappent totalement à l'application de la TVA : la Guyane, Saint-Barthélemy et la partie française de Saint-Martin
- D'autres bénéficient de taux réduits : les taux sont inférieurs de plus de 50% à ceux de la France métropolitaine
- Enfin, par décision ministérielle du 2 novembre 1953, l'administration fiscale admet que des entreprises déduisent de la TVA sur des activités qui en sont

exonérées. Ce mécanisme, fortement dérogatoire puisqu'il permet de récupérer de la TVA même dans les cas où aucun versement n'est effectué, a pour but de permettre une baisse des prix à la consommation, dès lors que cette récupération est intégralement répercutée sur le prix.

# ANNEXE N°3

## LE CHAMP D'APPLICATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

S'agissant du périmètre de l'application de la TVA, trois catégories d'opérations sont habituellement distinguées :

- les opérations obligatoirement imposables
- les opérations non imposables
- les opérations imposables sur option ou autorisation

### **I°) Les opérations obligatoirement imposables**

Une opération peut être obligatoirement soumise à la TVA en raison de sa nature ou en vertu d'une disposition législative expresse.

#### En raison de leur nature :

- art. 256-I CGI: « Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée **les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel** ».

- art. 256 A al. 1: « Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des **activités économiques** mentionnées au troisième alinéa.

(...) Les activités économiques visées au premier alinéa se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer les recettes ayant un caractère de permanence ».

#### Par disposition expresse de la loi :

- art. 256 B al. 2 CGI : « Ces personnes morales [de droit public] sont assujetties, en tout état de cause, pour les opérations suivantes [liste non exhaustive] :

- \* Livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente
- \* Distribution de gaz, d'électricité et d'énergie thermique
- \* Opérations des économats et établissements similaires
- \* Transports de personnes
- \* Entreposage de biens meubles
- \* Diffusion ou redistribution de programmes de radiodiffusion ou de télévision
- \* Télécommunications ».

- par dérogation :

- \* les livraisons à soi-même de biens et services (art. 257-8° CGI) : l'affectation d'un bien par un assujetti à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à déduction, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction partielle ou complète de la TVA.
- \* certaines opérations immobilières (art. 257-7° CGI) : les ventes de terrains à bâtir et d'immeubles neufs, la première revente d'immeubles construits depuis moins de 5 ans.
- \* les ventes de biens usagés lorsqu'ils ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur achat (art. 261-3-1°a al. 2 CGI).

## II°) Les opérations non imposables

Deux catégories d'opérations non imposables doivent être différenciées :

- celles qui hors du champ d'application de la TVA
- celles qui sont dans le champ d'application mais exonérées de TVA

Car situées hors du champ d'application :

Ces opérations se définissent le plus souvent en opposition des critères des articles 256 et 256 A CGI :

**- les opérations ne relevant pas d'une activité économique**

**- les opérations non effectuées à titre onéreux :**

- \* les dons et les cadeaux
- \* les indemnités perçues en réparation d'un dommage

- \* les subventions d'équipement présentant le caractère d'une libéralité et non celui d'un complément de prix ou la contrepartie d'un service rendu
- \* les virements internes

**- les opérations réalisées par des personnes qui n'agissent pas de manière indépendante** (art. 256 A al. 2) :

- \* les salariés
- \* les travailleurs à domicile sous certaines conditions

**- les opérations réalisées par les personnes morales de droit public, sous certaines conditions** : « *les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée 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* » (art. 256 B al. 1 CGI)

Car situées dans le champ d'application mais exonérées :

**- les activités médicales et paramédicales :**

- \* les soins dispensés aux personnes par des professionnels diplômés (art. 261-4-1° CGI)
- \* les travaux d'analyse et de biologie médicale (art. 261-4-1° CGI ; voir aussi instruction de la direction générale des impôts du 3 octobre 2001)
- \* les fournitures de prothèses dentaires par les dentistes et les prothésistes (art. 261-4-1° CGI)
- \* les frais d'hospitalisation et de traitement, y compris les frais de mise à disposition d'une chambre individuelle dans les établissements de santé privés titulaires de l'autorisation mentionnée à l'art. L. 6122-1 CSP (art. 261-4-1° bis CGI)
- \* les soins dispensés par les établissements privés d'hébergement des personnes âgées (art. 261-4-1° ter CGI)
- \* les livraisons, commissions, courtages et façons portant sur les organes, le sang et le lait humains (art. 261-4-2° CGI)
- \* le transport de malades ou de blessés à l'aide de véhicules spécialement aménagés à cet effet (art. 261-4-3° CGI)

**- les activités d'enseignement** et opérations accessoires, s'agissant notamment de la formation professionnelle continue et de l'enseignement, primaire, secondaire et supérieur (art. 261-4-4° CGI)

**- les organismes d'utilité générale :**

- \* les services de caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus à leurs membres par les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif, et dont la gestion est désintéressée, hormis les opérations de restauration, d'hébergement et d'exploitation des bars et buvettes (art. 261-7-1° a CGI)
- \* les opérations faites au bénéfice de toutes personnes par des œuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique et dont la gestion est désintéressée, sous certaines conditions (art. 261-7-1° b CGI)
- \* les ventes portant sur les articles fabriqués par des groupements d'aveugles ou de travailleurs handicapés (art. 261-7-3° CGI)

**- les services rendus à leurs adhérents par les groupements :** « *Les services rendus à leurs adhérents par les groupements constitués par des personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti sont exonérés de cette taxe à la condition qu'ils concourent directement et exclusivement à la réalisation de ces opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et que les sommes réclamées aux adhérents correspondent exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes* » (art. 261 B CGI).

**- les locations immobilières :**

- \* les locations de terres et bâtiments à usage agricole (art. 261 D 1° CGI)
- \* les locations de terrains non aménagés et de locaux nus (art. 261 D 2° CGI)
- \* les locations ou concessions de droits portant sur les immeubles (des deux points précédents) dans la mesure où elles relèvent de la gestion d'un patrimoine foncier (art. 261 D 3° CGI)
- \* les locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation, sous certaines conditions (art. 261 D 4° CGI)

**- les exportations et livraisons intra-communautaires,** sous certaines conditions (art. 262 et 262 ter CGI)

### **III°) Les opérations imposables sur option**

Des opérations a priori non imposables peuvent être assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, sur demande de certaines personnes (art. 260 à 260 E CGI) :

**- les ventes portant sur les articles fabriqués par des groupements d'aveugles ou de travailleurs handicapés** (art. 261-7-3° CGI)

**- les locations immobilières :**

\* les locaux nus non destinés à l'habitation ou à un usage agricole (art. 260-2° CGI)

\* les baux à construction (art. 260-5° CGI)

\* les locations de terres et de bâtiments d'exploitation à usage agricole si le preneur est redevable de la TVA (art. 260-6° CGI)

**- les assujettis susceptibles de bénéficier de la franchise de base** (art. 293 F CGI)

# **ANNEXE 4**

## **TAUX APPLICABLES EN FRANCE METROPOLITAINE**

### **I°) Taux normal à 19,6% (art. 278 CGI, DB 3 C-3)**

Le principe général est que le taux normal s'applique à toutes les activités pour lesquelles un taux particulier n'est pas expressément spécifié. Le périmètre de ce taux est donc très étendu, et recouvre notamment :

- les redevances versées par les médecins intervenant dans les établissements publics de santé (activité libérale des praticiens hospitaliers, cliniques ouvertes...)
- les reventes d'électricité ou de chaleur produite à partir d'un système de cogénération
- les prestations de blanchisserie
- les prestations informatiques
- les prestations de restauration fournie aux membres des familles du personnel, aux salariés extérieurs ou à des tiers autres que les élèves des écoles ou les visiteurs-accompagnants des patients, ainsi qu'au personnel, sous certaines conditions

### **II°) Taux réduit à 5,5% (art. 278 bis à 279, DB 3 C-2)**

- les médicaments non remboursés par la sécurité sociale
- les gaz médicaux
- les transports en véhicules sanitaires légers
- les prothèses et les orthèses

- les appareillages et équipements spéciaux réservés aux handicapés
- les ascenseurs et matériels spéciaux spécialement conçus pour les handicapés
- les produits alimentaires et les prestations de restauration collective fournies au personnel, sous certaines conditions
- la livraison de repas à des tiers
- les travaux portant sur des locaux d'habitation

### **III°) Taux particulier à 2,1% (notamment art. 281 octies et 298 septies CGI)**

- les médicaments remboursables par la Sécurité sociale et les produits sanguins d'origine humaine
- les publications de presse

**ANNEXE 5**

**RÉCUPÉRATION DE LA TVA POUR  
UN REDEVABLE PARTIEL  
POURCENTAGE GÉNÉRAL DE DÉDUCTION**

Un EPS dispose de 80.000.000 € HT de recettes :

	Montant (en euros)	Taux de TVA
Dotation globale	76.000.000	Hors champ
Prestations de blanchisserie pour des tiers	1.500.000	19,6%
Redevances des praticiens exerçant à titre libéral	1.000.000	19,6%
Repas servis au personnel	700.000	5,5%
Prestations de formation continue	500.000	Exonérées
Prestations d'analyse par le laboratoire	300.000	Exonérées

Montant de TVA ayant grevé les dépenses :

- 4.500.000 € : TVA sur immobilisations
- 10.000.000 € : TVA sur des biens autres que des immobilisations et sur des services

Détermination de la quote-part de recettes imposables (clef de répartition) :

- Recettes dans le champ :  
1.500.000 + 1.000.000 + 700.000 + 500.000 + 300.000  
= 4.000.000 €
- Recettes totales :  
= 80.000.000 €

Clef de répartition = 4.000.000 / 80.000.000 = **5%**

Détermination de la quote-part des recettes ouvrant droit à déduction (prorata) :

- Recettes dans le champ ouvrant droit à déduction :  
1.500.000 + 1.000.000 + 700.000  
= 3.200.000 €

**TOTAL DES RECETTES D'EXPLOITATION DU CENTRE HOSPITALIER DE VALENCIENNES**

	Recettes totales HT	Recettes à exclure du dénominateur	Recettes à inclure dans le calcul	TVA	Recettes dans le champ	Recettes dans le champ exonérées	Recettes dans le champ non exonérées
<b>budget H</b>	1 201 723 563,97	62 937 033,35	1 138 786 530,62	1 389 829,34	33 222 514,66	22 487 746,89	10 734 767,77
<b>DNA</b>			0,00				
<b>long séjour</b>	38 444 414,96	0,00	38 444 414,96	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>maisons de retraite</b>	10 588 463,90	1 148,00	10 587 315,90	296,47	40 250,13	34 859,80	5 390,33
<b>hainaut</b>	43 304 108,83	3 834 481,84	39 469 626,99	6 297,93	284 684,50	170 176,60	114 507,90
<b>chartriers</b>	1 359 094,73	0,00	1 359 094,73	0,00	982,50	982,50	0,00
<b>CCAA</b>	1 499 351,04	0,00	1 499 351,04	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Total</b>	<b>1 296 918 997,43</b>	<b>66 772 663,19</b>	<b>1 230 146 334,24</b>	<b>1 396 423,74</b>	<b>33 548 431,79</b>	<b>22 693 765,79</b>	<b>10 854 666,00</b>

**Calcul de la clef de répartition économique**

Montant annuel des recettes dans le champ  
 Montant annuel de la totalité des recettes  
 TOTAL

Prorata général	Cuisine	Blanchisserie	CHV hors sect
33 548 431,79	2 963 876,15	797 907,45	29 786 648,18
1 230 146 334,24	0,00	0,00	1 230 146 334,24
<b>0,0273</b>			<b>0,0242</b>

**Détermination du prorata**

Montant annuel des recettes dans le champ non exonérées  
 Montant annuel des recettes dans le champ  
 TOTAL

10 854 666,00	2 517 605,36	797 907,45	7 539 153,18
33 548 431,79	2 963 876,15	797 907,45	29 786 648,18
<b>0,3236</b>			<b>0,2531</b>

**Calcul du pourcentage général de déduction**

Clef de répartition économique  
 Prorata  
 Pourcentage général de déduction

0,0273			0,0242
0,3236			0,2531
<b>0,0088</b>	<b>0,1082</b>	<b>0,0527</b>	<b>0,0061</b>

**Calcul du montant de TVA récupérée (hors investissements)**

Montant annuel de TVA brute	18 592 358,37	1 625 830,11	428 949,55	16 537 578,71	
Montant de la TVA ne pouvant être récupérée	81 300,25			81 300,25	
Montant annuel de TVA brute récupérable	18 511 058,11	1 625 830,11	428 949,55	16 456 278,46	
Prorata	0,0088	0,1082	0,0527	0,0061	TOTAL
TOTAL francs	<b>163 339,39</b>	<b>175 959,07</b>	<b>22 615,38</b>	<b>100 855,00</b>	<b>299 429,45</b>

**Calcul du montant de TVA récupérée sur les immobilisations**

Montant annuel de TVA brute	13 184 493,49	1 449,75	7 884,49	13 175 159,24	
Prorata	0,0088	0,1082	0,0527	0,0061	TOTAL
TOTAL francs	<b>116 338,41</b>	<b>156,90</b>	<b>415,69</b>	<b>80 746,12</b>	<b>81 318,71</b>

**Calcul du montant de taxe sur les salaires récupéré**

Pourcentage général de déduction de la TVA	0,0088	0,1082	0,0527	0,0061	
Rapport d'assujettissement	0,9912	0,8918	0,9473	0,9939	
Taxe sur les salaires versées l'année civile précédente	50 828 071,06	983 638,66	401 685,89	49 442 746,51	TOTAL
Economie francs	<b>448 500,90</b>	<b>106 456,47</b>	<b>21 177,97</b>	<b>303 017,97</b>	<b>430 652,41</b>

**Total des effets positifs de l'assujettissement**

TVA récupérable BAIS	163 339,39	175 959,07	22 615,38	100 855,00	
TVA récupérable immobilisations	116 338,41	156,90	415,69	80 746,12	
Taxe sur les salaires	448 500,90	106 456,47	21 177,97	303 017,97	TOTAL
TOTAL francs	<b>728 178,70</b>	<b>282 572,44</b>	<b>44 209,04</b>	<b>484 619,08</b>	<b>811 400,57</b>

**ANNEXE 7**  
**COMPTABILISATION DE LA TVA**

	2	6	7	40	4455	4456	4457	4672
1) Achat matériel	19971,16			20000		28,84		
2) Achat consommables		9985,58		10000		14,42		
3) Vente de produits			4180,602				819,40	5000
4) Liquidation TVA du mois N					776,13	43,26	819,40	

4455 : Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser

4457 : Taxes sur le chiffre d'affaires collectées

4456 : Taxes sur le chiffre d'affaires déductible

4672 : Débiteurs divers

### Exemple :

pour 5.000 euros TTC.

#### 1. TVA récupérable sur les achats

Le CHV achète un matériel à un prix TTC de **20.000** euros, le taux de TVA applicable étant de 19,6%.

Le prix HT est donc de  $20.000 / 1,196 = 16.722,41$  euros, le montant de TVA brute payée étant de  $16.722,41 * 0,196 = 3.277,59$  euros

Le CHV ayant un pourcentage général de déduction égal à 0,88%, il peut récupérer  $3.277,59 * 0,88\% = 28,84$  euros

Par conséquent, l'écriture comptable sera la suivante : le compte de tiers 40 sera crédité du montant TTC de la facture (soit **20.000** euros), le compte d'immobilisations 2 sera débité du montant hors TVA déductible ( $20.000 - 28,84 = 19.971,16$  euros), le compte 4456 sera débité du montant de TVA déductible (**28,84** euros)

Les calculs sont les mêmes pour l'achat de consommables à un prix TTC de 10.000 euros, le compte étant désormais de classe 6 (charges d'exploitation) et non plus de classe 2 (immobilisations).

#### 2. TVA collectée sur les ventes

Le CHV vend des prestations à un prix TTC de **5.000** euros, le taux applicable étant de 19,6%.

Le prix HT est donc de  $5.000 / 1,196 = 4.180,60$  euros, le montant de TVA collectée étant de  $4.180,60 * 0,196 = 819,40$  euros

Par conséquent, l'écriture comptable sera la suivante : le compte 4672 sera débité du montant TTC (**5.000** euros), le compte 7 sera crédité du prix HT (**4.180,60** euros) et le compte 4457 du montant de TVA collectée (**819,40** euros).

#### 3. Liquidation de TVA

En prenant l'hypothèse que le CHV n'a effectué que les opérations décrites ci-dessus au titre du mois N, la liquidation se fera selon l'écriture comptable suivante : les montants de TVA récupérable (**43,26** euros) et de TVA collectée (**819,40** euros) seront soldés afin de déterminer le montant de TVA nette qui sera effectivement versé aux services fiscaux (**776,13** euros).



Comme lors de l'écran précédent, l'item « TVA déductible » ne peut être renseigné par les agents chargés de la liquidation.

**Gestion des liquidations**

Liquidation Edition Facture Actions Outils Options Fenêtres

**Entête liquidation**

Exercice : 2002 Liquidation : DAF Date : 12/09/2002

Type : Dépense à payer En cours d'élaborati Regroupement mandat :  oui  non

Facture ou Avoir

Numéro : 2002 Référence : Reçue le : 12/09/2002

Fournisseur : S

Délai : jours -> Date de règlement : / / Escompte % :

Domiciliation : S

Compte de tiers : S Bénéficiaire :

Commentaire pour mandat : + TVA déductible :  oui  non

Montants totaux facture (avoirs non déduits)

Port du : TVA/port : Escompte :

Remise : HT : TVA/lignes : Net TTC :

Ok Ajouter ligne Nouvelle... Commande... Annuler

Démarrer Élémen... Micros... Micros... LOGO... Plan de... Gesti... Micros... 15:13