



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

PARIS, LE 29 SEP. 2016

DIRECTION DE LA LEGISLATION FISCALE

Sous-Direction D - Bureau D1

139, RUE DE BERCY
TELEDOC 644
75572 PARIS CEDEX 12

Affaire suivie par Carole DORE

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

Téléphone : 01.53.18.89.93

Télocopie : 01.53.18.36.02

Réf : D1A\1600008209A.DOC



Monsieur le Président,

Vous avez appelé l'attention sur les règles de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicables aux mises à disposition de personnels et de moyens réalisées entre des organismes de droit public et privé, et exerçant leurs activités dans les domaines sanitaire, social et médico-social en vue notamment d'améliorer la coordination et la qualité des interventions dans le cadre de parcours de soins, de mutualiser les compétences rares et de consolider l'offre de soins.

En effet, à la suite de la suppression de la tolérance d'interprétation de l'article 261 B du code général des impôts (CGI) qui permettait, sous certaines conditions, l'exonération de TVA des mises à disposition de personnels facturées à prix coûtant consenties pour des motifs d'intérêt public ou social, vous souhaitez connaître les conditions dans lesquelles ces mises à disposition peuvent continuer à ne pas être soumises à la TVA.

Vous indiquez que les mises à disposition se réalisent dans le cadre de la coopération et de la mutualisation de moyens des établissements hospitaliers et concernent des personnels de droit public ou privé.

Les éléments de réponses suivants peuvent vous être apportés.

S'il apparaît difficile au regard de la diversité des situations rencontrées de fixer des critères communs permettant de déterminer leur régime au regard de la TVA, certains principes ont néanmoins pu être dégagés.

Monsieur Dominique COLAS
Président de l'Association Nationale
des Centres Hospitaliers Locaux (ANCHL)
Centre hospitalier de Lamballe
13 rue du jeu de paume
BP 90527
22405 LAMBALLE

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

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

A cet égard, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE)¹ a jugé qu'une mise à disposition de fonctionnaires consentie par une personne morale de droit public au profit d'un autre organisme peut être considérée comme effectuée en tant qu'autorité publique dès lors qu'il est démontré que celle-ci constitue un moyen pour les collectivités participantes de collaborer et de contribuer au développement de leurs missions publiques.

Ainsi, les mises à disposition de personnels régis par le statut de la fonction publique hospitalière et consenties par une personne morale de droit public agissant en tant qu'autorité publique, ne sont donc pas assujetties à la TVA en application de l'article 256 B du CGI, sous réserve qu'elles soient réalisées à prix coûtant et que leur non-assujettissement ne conduise pas à des distorsions dans les conditions de la concurrence.

De même, les mises à disposition fonctionnelles d'agents régis par un statut de droit public effectuées en vertu d'une obligation légale ou réglementaire par un opérateur public dans le cadre d'une mutualisation de fonctions ou de transferts de compétences ou d'activités interviennent également dans un régime juridique exorbitant du droit commun. Elles sont donc hors du champ de la TVA en application de l'article 256 B du CGI.

Dans le secteur sanitaire, ces mises à disposition fonctionnelles peuvent avoir lieu en cas de transferts ou de regroupement d'activités impliquant plusieurs établissements à un groupement de coopération.

S'agissant des mises à disposition de personnels de droit privé, tels que certains agents non titulaires (auxiliaires, contractuels et vacataires), réalisées par les établissements de soins, elles ne peuvent bénéficier des dispositions de l'article 256 B, car le contexte juridique régissant ces opérations ne permet pas de les considérer comme accomplies en tant qu'autorité publique par l'organisme prêteur.

Cependant, elles sont susceptibles d'être exonérées de TVA lorsqu'elles constituent des prestations étroitement liées à la fourniture de prestations elles-mêmes exonérées de TVA, tels que les soins, l'enseignement, l'aide et la sécurité sociale, mentionnées au 4 et au b du 1° du 7 de l'article 261 du CGI.

Enfin, les mises à disposition continuent de pouvoir être exonérées lorsqu'elles remplissent l'ensemble des conditions posées à l'article 261 B du CGI. En effet, la suppression de la tolérance d'interprétation de l'article 261 B du CGI n'a pas remis en cause l'exonération de TVA des mises à disposition de moyens imposables à la TVA lorsqu'elles sont effectuées par un groupement de moyens au sens de cet article.

Ainsi, l'article 261 B du CGI exonère de TVA les services rendus à leurs membres par les groupements constitués par des personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti à la condition qu'ils concourent directement et exclusivement à la réalisation de ces opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la TVA, et que les sommes réclamées aux adhérents correspondent exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes.

L'exonération reste applicable lorsque des membres du groupement sont redevables de la TVA, dès lors que le pourcentage des recettes donnant lieu au paiement de la taxe est inférieur, pour chacun des membres pris individuellement, à 20 % de leurs recettes totales.

Enfin, le groupement ne perd pas le bénéfice de cette exonération lorsqu'il réalise des opérations soumises à la TVA au profit de tiers au groupement pour autant que ces opérations ne représentent pas plus de 50 % des recettes réalisées par ce groupement au titre du service concerné.

S'agissant de la condition tenant au mode de rémunération retenu, les services fournis aux membres du groupement doivent faire l'objet d'un remboursement correspondant à l'exacte quote-part des frais qui peut leur être imputée à raison de leur utilisation des services communs et ne doit pas présenter un caractère forfaitaire.

Cette condition est remplie lorsque les sommes réclamées n'excèdent pas les charges supportées par le groupement, qui peuvent comprendre des frais de gestion strictement proportionnés aux dépenses afférentes aux services.

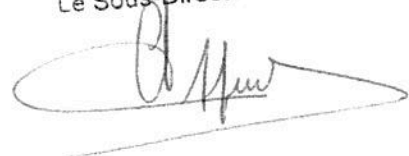
L'exonération concerne aussi bien les groupements dotés de la personnalité morale que de simples groupements de fait à condition que ces derniers soient formalisés dans une convention écrite.

Ainsi, lorsque les conditions énumérées ci-dessus sont respectées, les mises à disposition de personnels ou de biens consenties par des groupements de droit ou de fait au profit de leurs membres sont exonérées de TVA en vertu de l'article 261 B du CGI.

Le cas particulier des mises à disposition de moyens dans le cadre des groupements hospitaliers de territoire (GHT), qui nécessite une analyse approfondie de cette forme particulière de coopération, est en cours d'examen et donnera lieu à des précisions ultérieures.

Souhaitant que ces éléments répondent à vos interrogations, je vous prie de croire, Monsieur le Président, à l'assurance de ma considération distinguée.

Le Sous-Directeur



Guillaume APPÉRÉ