

Fiche n°9

La TVA dans les établissements publics de santé

Présentation de la fiche	3
OBJET DE LA PRESENTE FICHE	3
ROLES RESPECTIFS DE L'ORDONNATEUR ET DU COMPTABLE	3
ORGANISATION DES SERVICES DE LA DGFIP INTERLOCUTEURS DES EPS	3
Règles relatives à l'assujettissement à la TVA des EPS.....	5
L'HOSPITALISATION ET LES SOINS MEDICAUX DELIVRES DANS LES EPS AINSI QUE LES OPERATIONS QUI LEUR SONT ETROITEMENT LIEES NE SONT PAS IMPOSABLES A LA TVA.	5
LES AUTRES OPERATIONS REALISEES PAR LES HOPITAUX.....	5
La comptabilisation de la TVA appliquée à certaines opérations	6
ACTIVITE LIBERALE	6
CONTRAT D'EXERCICE LIBERAL	7
PRODUCTION D'ENERGIE.....	7
RETROCESSION DE MEDICAMENTS	8
<i>Règles d'assujettissement.....</i>	<i>8</i>
<i>Le taux de TVA applicable aux médicaments rétrocédés</i>	<i>9</i>
<i>Les constats effectués sur l'utilisation des comptes 7071 et 4471</i>	<i>9</i>
LES LIVRAISONS A SOI-MEME.....	9
<i>Les LASM d'immeubles neufs</i>	<i>9</i>
<i>Les livraisons à soi-même de « conversion de taux »</i>	<i>10</i>
Livraisons à soi-même de locaux d'établissements accueillant des personnes handicapées ou des personnes âgées..	10
Etablissements concernés	10
Dispositif de la LASM et objectif du dispositif	11
Schémas d'écritures	11
Taux applicable aux travaux de rénovation sur des maisons de retraite, établissements psychiatriques, établissements de soins de suite, de réadaptation et de rééducation :	11
Livraisons à soi-même de travaux dans des établissements accueillant des personnes handicapées ou des personnes âgées	12
MODALITES D'EXONERATION DES SERVICES FOURNIS PAR UN GROUPEMENT (ARTICLE 261 B DU CGI)	12
REGLES DE TERRITORIALITE	13
<i>Acquisitions de biens meubles corporels en provenance d'autres Etats</i>	<i>14</i>
- Les importations	14
- Acquisitions intraUE de biens meubles corporels.....	15
Régime dérogatoire :	16
<i>Prestations de services.....</i>	<i>17</i>
Principes généraux :	17
Lorsque le preneur est un assujetti au sens de l'article 259-0 du CGI	17
Lorsque le preneur n'est pas un assujetti au sens de l'article 259-0 du CGI.....	18
Dérogations :	18
Dérogations communes aux relations B to B et B to C.....	18
Dérogations spécifiques aux relations B to C	19
Les prestations réalisées par l'EPS	19
<i>Obligations du fournisseur/prestataire en matière de facturation des opérations intracommunautaires lorsque l'EPS est le redevable de la TVA.....</i>	<i>20</i>
Schémas comptables applicables aux prestations de services délivrées par un prestataire non établi en France, ne relevant pas d'une règle dérogatoire, et dont un EPS établi en France est le preneur	22
Schémas comptables	23
L'exercice par l'établissement du droit à déduction de la TVA	26
CHOIX DE LA METHODE D'ETABLISSEMENT DU DROIT A DEDUCTION :	26
<i>Le suivi par secteurs d'activité (ou sectorisation)</i>	<i>26</i>
L'article 209 de l'annexe II au CGI prévoit ainsi que certaines activités doivent obligatoirement être érigées en secteurs distincts. Pour les EPS, deux domaines d'activités sont concernés :	26

L'APPLICATION D'UN COEFFICIENT DE DEDUCTION A CHAQUE BIEN IMMOBILISE, AUTRES BIENS ET SERVICES	27
<i>Schémas comptables liés à la régularisation du coefficient de déduction</i>	27
Rappel : La règle de calcul du coefficient de déduction.....	27
Le recours à un prestataire extérieur	28
La variation du coefficient de déduction	28
À la baisse.....	28
Coefficient définitif <coefficient provisoire.....	29
Coefficient de déduction >coefficient de référence.....	30
LA CLE DE REPARTITION ECONOMIQUE	33
<i>Formule de calcul</i>	33
Principes et conditions d'utilisation	33
LE RESPECT DES OBLIGATIONS DECLARATIVES ET DE PAIEMENT	34
<i>Les redevables de la TVA sont soumis à des obligations déclaratives différentes selon le CA annuel réalisé :</i>	34
.....	34
<i>Cas particuliers des redevables exerçant plusieurs activités (cf. également ci après point « L'exercice par l'établissement du droit à déduction de la TVA »).....</i>	35
Les problématiques comptables liées à l'utilisation des comptes de TVA	36
LES COMPTES DE TVA DEDUCTIBLE (44562 ET 44566) ET CREDIT DE TVA (44567)	36
<i>Règles de prescription de la TVA déductible</i>	36
<i>TVA déductible indûment comptabilisée</i>	36
LES COMPTES DE TVA COLLECTEE (44571), DE TVA A DECAISSER (44551) ET DE TVA INTRACOMMUNAUTAIRE (4452).....	37
LES DEMANDES DE REMBOURSEMENT DES CREDITS DE TVA (44583 ET 445888)	37
TABLEAU RECAPITULATIF DES REGULARISATIONS APORTEES AUX COMPTES DE TVA	38
La régularisation des opérations de TVA comptabilisées au cours des années précédentes.....	38
<i>Tableau récapitulatif des régularisations sur exercices antérieurs</i>	39
Le dispositif de traçabilité en matière de TVA	40
AU SEIN DU DOSSIER DE REVISION	40
AU SEIN DU DOSSIER PERMANENT	40
Liste des annexes	41
ANNEXE 1 : CAS PRATIQUES DE REGULARISATIONS DU COEFFICIENT DE DEDUCTION	41
ANNEXE 2 : PRINCIPALES DISPOSITIONS DE L'ANNEXE II DU CGI ET L'INSTRUCTION SUR LES MODALITES DU DROIT A DEDUCTION	44
ANNEXE 3 : LIEN VERS L'INSTRUCTION N°12-016-M0 DU 09 JUILLET 2012 SUR LA REFONTE DES REGLES DE DROIT A DEDUCTION EN MATIERE DE TVA :	46
ANNEXE 4 : LES PRINCIPAUX RESCRITS NATIONAUX TVA EN MATIERE DE DROIT A DEDUCTION	46
ANNEXE 5 : TEXTES ET PRINCIPAUX LIENS UTILES SUR LA VENTE DE MEDICAMENTS RETROCEDES	46
<i>Articles du code de la Sécurité sociale</i>	46
<i>Articles du Code de la Santé publique</i>	47
<i>Articles du Code général des impôts</i>	47
<i>Fiche DGOS</i>	47
ANNEXE 6 : ARTICLES DU CGI RELATIFS A LA TERRITORIALITE DES PRESTATIONS DE SERVICES EFFECTUEES DANS UN CADRE INTRACOMMUNAUTAIRE.....	47
<i>Article 259 du CGI</i>	47
<i>Article 259 A du CGI</i>	48

Présentation de la fiche

Objet de la présente fiche

La fiabilisation des comptes et la préparation à la certification sont l'occasion pour le directeur d'établissement de s'interroger sur la conformité à la réglementation du dispositif mis en place au sein de ses services pour assurer un suivi conforme et cohérent vis-à-vis des obligations de l'établissement en matière de TVA en tant qu'assujetti partiel et redevable partiel.

La présente fiche a pour objet de permettre conjointement à l'ordonnateur et au comptable de s'assurer de :

- la régularité de la situation fiscale au regard des règles d'assujettissement à la TVA des établissements publics de santé (EPS) et des conditions d'exercice du droit à déduction ;
- la comptabilisation effective et conforme de la TVA pour certaines opérations spécifiques aux EPS (activité libérale, rétrocession de médicaments ...) et du respect des schémas d'écritures liés à ces opérations ;
- plus généralement, de la bonne utilisation et de la régularité des comptes de liquidation de la TVA.

Rôles respectifs de l'ordonnateur et du comptable

En matière de TVA, le directeur d'établissement, en sa qualité d'ordonnateur, est le seul interlocuteur de l'administration fiscale en matière déclarative. A ce titre, il est le seul compétent pour :

- veiller au respect des obligations déclaratives et de paiement de l'établissement ;
- choisir les méthodes d'évaluation et de suivi du droit à déduction ;
- assujettir ou non les activités pouvant l'être sur option ;
- décider de l'affectation d'un bien, pour tout ou partie, à une activité imposable et ouvrant droit à déduction et de son changement d'affectation éventuel ;
- établir les demandes de remboursement de crédit de TVA.

Le comptable est, en revanche, seul compétent pour :

- enregistrer les opérations courantes de liquidation de la TVA à l'issue de la période concernée (mois, trimestre, semestre ou année) ;
- présenter et faire appliquer les schémas comptables réglementaires en cas de régularisation des opérations de TVA aux services concernés au sein de l'établissement.

Le comptable accompagnera, avec le soutien éventuel des services de la direction départementale ou régionale des finances publiques, l'établissement dans toutes ses démarches, qu'elles concernent les conditions d'assujettissement ou la comptabilisation des opérations, pour assurer la qualité comptable des régularisations comptables pouvant être issues de la mise en conformité de la situation de l'établissement avec la réglementation applicable.

Organisation des services de la DGFIP interlocuteurs des EPS

Les modifications que pourraient induire les précisions de la présente fiche sur la détermination de la TVA due par les établissements (modification du champ des activités soumises à la taxe, modification de la méthode d'évaluation du droit à déduction) doivent être signalées au service gestionnaire (Service des impôts des entreprises (SIE)) dont relève l'établissement et au correspondant TVA départemental des directions locales concernées.

A cet égard, il conviendra que le comptable de l'établissement informe l'établissement de l'existence de cette dualité d'interlocuteurs issue de la nouvelle organisation des services de la DGFIP.

Il est rappelé que le comptable hospitalier constitue l'interlocuteur privilégié de l'EPS ; le cas échéant, celui-ci sollicitera les services des DDFiP.

Rappel :

Le traitement comptable de la TVA est effectué à partir d'opérations non budgétaires, sauf opérations particulières (amendes ou pénalités diverses pouvant résulter, par exemple, de contrôles fiscaux, rappels d'impôt, traitement des livraisons à soi-même (LASM)).

Règles relatives à l'assujettissement à la TVA des EPS

Si un EPS n'est pas assujéti à la TVA pour l'exercice de son activité principale de soins, il est néanmoins amené à réaliser des opérations qui lui confèrent cette qualité. De plus, parmi celles de ses opérations entrant dans le champ d'application de la TVA, certaines sont susceptibles de bénéficier d'exonérations.

C'est la raison pour laquelle, les EPS ont généralement la double qualité d'assujéti partiel (certaines de leurs opérations étant imposables alors que d'autres ne le sont pas) et de redevable partiel (certaines de leurs opérations imposables étant taxées, alors que d'autres sont exonérées).

L'hospitalisation et les soins médicaux délivrés dans les EPS ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées ne sont pas imposables à la TVA.

En application de l'article 256 B du CGI¹, les établissements publics hospitaliers ne sont pas imposables à la TVA pour l'hospitalisation et les soins médicaux qu'ils délivrent.

Ces opérations font en effet l'objet d'une exonération prévue par le droit communautaire² et la France a utilisé la faculté prévue par la directive TVA³ de ne pas imposer à la TVA cette activité lorsqu'elle est réalisée par les personnes morales de droit public, sans qu'il soit nécessaire pour cela de rechercher si elle entre en concurrence avec les activités similaires des personnes privées (BOI-TVA-CHAMP-30-10-20 §1). En effet, dès lors que les opérations que les personnes privées réalisent dans le cadre de cette activité sont exonérées (CGI, art.261-4-1°bis) aucune distorsion de concurrence ne peut être identifiée à leur détriment du fait du non-assujettissement des personnes publiques.

Les frais d'hospitalisation⁴ qui couvrent à la fois l'hébergement (dont la nourriture aux patients) et les soins dispensés au patient à l'occasion de l'hospitalisation ne sont donc pas imposables.

Les prestations de soins concernées sont celles qui ont une finalité thérapeutique, entendue comme visant à prévenir, soigner et si possible guérir des maladies ou des anomalies de santé. Toutefois, cette dernière notion ne doit pas être comprise dans une acception trop étroite. Ainsi, des analyses qui ont pour objet l'observation et l'examen des patients à titre préventif constituent des prestations de soins.

Sont également concernées les opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins. Sur ce fondement, ne sont pas imposables les frais d'hébergement ou de nourriture d'un tiers accompagnant si sa présence s'inscrit dans la démarche de soins et revêt un caractère indispensable pour atteindre les buts thérapeutiques visés par l'hospitalisation et les soins médicaux qui sont dispensés au patient à cette occasion⁵.

Les autres opérations réalisées par les hôpitaux

En revanche, ne sont pas considérées comme étroitement liées à l'hospitalisation les prestations qui sont essentiellement destinées à procurer des recettes supplémentaires à l'établissement telles que la mise à disposition d'une ligne téléphonique ou de téléviseurs, les services de coiffure ou de tous autres services que l'hôpital offre contre rémunération à ses patients.

¹ Il prévoit, en effet, que « les personnes morales de droit public ne sont pas assujétiées à la TVA pour l'activité de leurs services [...] sociaux [...] lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence ». Il n'y a pas de distorsion de concurrence puisque, parallèlement, l'article 261-4-1° bis du CGI exonère de TVA 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'article L6122-1 du code de la santé publique.

² Article 132 §1 sous b) de la directive 2006/112/CE relative au système commun de TVA du 28 novembre 2006.

³ §2 de l'article 13 de la directive TVA.

⁴ Ils correspondent à la somme des frais de séjour, du ticket modérateur et du forfait journalier lorsqu'il est perçu.

⁵ CJUE Aff. C-394/04 et C-395/04 Diagnostico & Thérapeftiko Kentro Athinon.

De la même manière, la vente par les pharmacies à usage intérieur de médicaments qui sont également fournis par les pharmacies de ville et qui sont délivrés hors du cadre du traitement des patients hospitalisés ne peut être considérée comme étroitement liée à l'hospitalisation et doit par conséquent être soumise à la TVA.

Outre les services fournis à leurs patients qui ne sont pas étroitement liés à l'hospitalisation, les hôpitaux sont susceptibles de réaliser une multitude d'autres opérations pour lesquelles ils ont la qualité d'assujetti.

Sans que cette liste soit exhaustive, les hôpitaux sont soumis à la TVA pour les opérations suivantes :

- Les prestations fournies aux patients et qui ne peuvent être considérées comme étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins (cf ci dessus)
- La vente de biens à des tiers (notamment ventes d'électricité à EDF ou ventes de chaleur à des collectivités territoriales).
- La mise à disposition de plates-formes techniques à des médecins libéraux ou auxiliaires médicaux (scanners, blocs opératoires, salle de consultation) : redevances dans le cadre d'un contrat de « clinique ouverte », d'exercice libéral, d'activité libérale des praticiens hospitaliers.
- La rétrocession de médicaments.
- Les locations d'espaces aménagés pour l'exploitation de commerces dans l'enceinte de l'établissement (cafétéria, kiosque à journaux, salon de coiffure...).
- Les locations d'emplacements pour le stationnement des véhicules.
- Les locations de salles aménagées (la location de salles nues est exonérée avec possibilité d'option pour la TVA).
- Les prestations de blanchisserie pour des tiers.
- La restauration collective du personnel.
- La livraisons à soi même d'immeubles.

Important :

Le directeur d'établissement comme le comptable doivent être en mesure de justifier auprès du certificateur du régime de TVA applicable à chaque activité de l'établissement.

Ces informations ont vocation à renseigner aussi bien le dossier permanent que le dossier de révision établis par ce dernier (cf. infra chapitre « traçabilité »). C'est pourquoi la documentation comptable de l'établissement pourra intégrer utilement un tableau qui recense :

- les activités non imposables ;
- les activités imposables, en distinguant :
 - les activités taxées de plein droit ou sur option ;
 - les activités exonérées (ouvrant ou non droit à déduction)
- les taux pratiqués.

La comptabilisation de la TVA appliquée à certaines opérations

Activité libérale

Les praticiens qui exercent une activité libérale au sein de l'hôpital sont redevables auprès de ce dernier d'une redevance dite « d'activité libérale » assujettie à la TVA (taux de 19,6 %) ⁶. Cette redevance, que l'établissement calcule et que le praticien acquitte, est établie sur la base d'un état récapitulatif mensuel des consultations et actes médicaux délivrés par ce dernier dans le cadre libéral. Elle correspond à un pourcentage appliqué aux honoraires et aux éventuels dépassements perçus par le praticien. Ce pourcentage varie en fonction de la nature de l'acte médical accompli par ce dernier. ⁷

⁶ BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-70 § 210 et 220.

⁷ Le principe d'une redevance associée à l'activité libérale est prévu par les dispositions de l'article L.6154-3 du code de la santé publique. Les articles D.1654-10-1 et suivants fixent le barème des pourcentages applicables en fonction de l'acte effectué.

La redevance est comptabilisée au moyen d'un titre de recettes imputé aux comptes 7531 (« retenues et versements sur activité libérale ») pour le montant HT et 44571 (« TVA collectée ») pour la part TVA.

Contrat d'exercice libéral

L'article L.6146-2 du CSP prévoit le principe d'une redevance prélevée, le cas échéant, sur le montant des honoraires versés par l'établissement aux praticiens extérieurs. Comme dans le cas de l'activité libérale, cette redevance est assujettie à la TVA.

Enfin, la TVA s'applique aux redevances perçues par l'établissement dans le cadre des contrats de clinique ouverte⁸.

Production d'énergie

Les établissements hospitaliers peuvent mettre à profit les bâtiments dont ils disposent pour produire de l'électricité au moyen de panneaux photovoltaïques ou encore exploiter des installations de cogénération pour réduire leurs coûts et sécuriser leurs approvisionnements énergétiques.

Une partie de l'énergie ainsi produite peut être revendue à des tiers, une partie peut être auto-consommée.

Exemple : une installation de cogénération qui permet à la fois de produire, à partir d'une turbine à gaz, de la chaleur utilisée par l'hôpital pour la production d'eau chaude et l'alimentation de son système de chauffage et de l'électricité revendue à EDF.

Règles applicables à la vente d'énergie à des tiers :

La production d'énergie pour la revente est une des activités pour lesquelles les personnes publiques sont obligatoirement assujetties à la TVA (CGI, art. 256 B 2^{ème} alinéa). Dès lors, la vente à EDF d'électricité produite est imposable à la TVA de plein droit tout comme le serait celle de la chaleur produite au moyen d'une installation de cogénération.

A noter que, depuis le 1^{er} avril 2012, l'article 283-2 quinquies du CGI prévoit que l'acquéreur d'électricité, de gaz identifié en France est redevable de la TVA. Par conséquent, l'établissement qui produit de l'électricité rachetée par EDF n'est pas redevable de la TVA sur ses livraisons, la TVA devant être autoliquidée par EDF⁹. Dans cette hypothèse, l'établissement peut néanmoins déduire la TVA grevant les dépenses engagées pour la production d'électricité.

Règles applicables à l'autoconsommation :

Si l'établissement prélève pour sa propre consommation une partie de l'électricité produite à partir de moyens de production qui ont intégralement ouvert droit à déduction, il y a lieu pour l'établissement de taxer une livraison à soi-même (LASM) sur le fondement de l'article 257-II du CGI qui vise l'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise de biens produits dans le cadre de son entreprise lorsque l'acquisition de tels biens ne lui ouvrirait pas droit à déduction complète s'il en faisait l'acquisition auprès d'un tiers.

Aussi, dès lors que l'établissement hospitalier réalise essentiellement des opérations qui ne lui ouvrent pas droit à déduction (hospitalisation et soins médicaux), l'utilisation d'énergie produite à partir d'installations pour lesquelles la TVA a été déduite doit donner lieu à la taxation d'une LASM à proportion de l'utilisation pour les besoins de ces opérations. A défaut en effet, l'établissement consommerait l'énergie produite en franchise de taxe.

Si en revanche, au moment de la réalisation des installations, la TVA avait été déduite à hauteur seulement de la proportion de l'énergie dont la revente à des tiers était envisagée, la proportion relative à l'autoconsommation estimée n'ayant pas fait l'objet de déduction, il n'y a pas de LASM à constater mais, le cas échéant, des

⁸ Ces contrats dits "de cliniques ouverte" ont été supprimés par la loi Hôpital Patient Santé Territoire (HPST) du 21 juillet 2009, avec maintien jusqu'à leur terme des contrats existants à cette date.

⁹ Dans cette hypothèse le titre de recettes émis ne comprend pas de TVA mais doit indiquer que l'acquéreur en est le redevable, la mention de l'article 283-2 quinquies du CGI doit y être portée.

régularisations positives ou négatives peuvent être dues au titre de chaque année en fonction de la variation de la proportion de l'utilisation respective de l'énergie produite.

3 cas de figure peuvent donc être distingués :

- l'établissement produit de l'énergie en vue d'une autoconsommation exclusive ;
- l'établissement produit de l'énergie en vue d'une revente totale à un tiers ;
- l'établissement produit de l'énergie en vue d'une revente partielle à tiers.

<p>Autoconsommation exclusive</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Intégralement pour les besoins d'opérations n'ouvrant pas droit déduction : pas de déduction de la TVA grevant les dépenses engagées pour la réalisation de l'installation de production d'énergie. • Pour des opérations dont certaines ouvrent droit à déduction : déduction en fonction du coefficient de déduction • Pas de LASM à constater dès lors que les dépenses engagées pour les besoins de la production d'énergie auto-consommée n'ont pas été déduites.
<p>Revente totale à un tiers (EDF, réseau de chaleur)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Activité taxée de plein droit sous réserve du régime de la franchise (CGI, art.293 B). • Droit à déduction de la TVA grevant les dépenses nécessaires à l'activité (fourniture et installation des panneaux solaires ou des installations de cogénération). • Les titres sont émis à l'encontre de l'acquéreur au compte 7078 « autres ventes de marchandises » et la TVA collectée est comptabilisée au compte 44571 (sauf livraisons d'électricité entrant dans le périmètre de l'autoliquidation par l'acquéreur (CGI, art. 283-2 quinquies).
<p>Revente partielle à un tiers</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Si l'affectation des dépenses n'est pas possible a priori, déduction de la totalité de la TVA grevant les dépenses de réalisation de l'installation : <ul style="list-style-type: none"> - taxation d'une LASM (CGI, art. 257-II) pour la partie consommée de l'énergie produite : A mesure que l'établissement auto-consomme, il comptabilise de la TVA collectée (LASM) et modifie le coût d'entrée de l'installation : D/21 C/44571¹⁰ - des titres sont émis au compte 7078 du budget principal pour le montant de la part auto-consommée. Des mandats du même montant sont émis au compte 60612 de ce même budget. Les titres comme les mandats correspondant à la part autoconsommée sont HT. - taxation de livraisons d'énergie à un tiers (sauf autoliquidation par l'acquéreur). Les titres sont émis à l'encontre de l'acquéreur au compte 7078 « autres ventes de marchandises » et la TVA collectée est comptabilisée au compte 44571. • Si l'affectation des dépenses est possible a priori, déduction de la TVA en proportion des opérations ouvrant droit à déduction. <ul style="list-style-type: none"> - Pas de LASM en cas d'autoconsommation. <p>- Le cas échéant, régularisations de la TVA déduite initialement.</p>

Rétrocession de médicaments

Règles d'assujettissement

¹⁰ Cette écriture neutralise la déduction initiale de TVA, effectuée au cours des travaux, à hauteur de la part auto-consommée.

Les ventes de médicaments à des patients ambulatoires dans les pharmacies à usage intérieur des établissements sont des activités qui ne sont pas étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins. Dès lors, l'établissement public de santé qui exerce cette activité est assujéti à la TVA dans les conditions de droit commun, au même titre que les officines privées¹¹.

Le taux de TVA applicable aux médicaments rétrocedés

Les ventes de médicaments rétrocedés sont éligibles :

- au taux particulier de 2,10 % prévu à l'article 281 octies du CGI si ces médicaments sont remboursables par la sécurité sociale dans les conditions prévues par l'application combinée des articles L. 162-17 du code de la sécurité sociale (CSS) et L. 5126-4 du code de la santé publique (CSP),
- au taux réduit de 7 % prévu à l'article 278 quater du CGI si les conditions de l'article 281 octies du code général des impôts (CGI) pour l'application du taux de 2,10 % ne sont pas satisfaites.

En cas d'application des deux différents taux de TVA aux ventes de médicaments rétrocedés, le comptable devra en informer le directeur de l'établissement.

Les constats effectués sur l'utilisation des comptes 7071 et 4471

Une requête nationale effectuée en 2010 sur les opérations enregistrées au compte 7071 (« rétrocession de médicaments ») pour les EPS les plus importants a mis en évidence l'absence de comptabilisation de la TVA collectée sur les ventes de médicaments rétrocedés dans certains établissements, lesquelles sont alors comptabilisées au compte 7071 pour le montant TTC. Cette pratique contrevient aux dispositions fiscales et a un impact fort sur la sincérité du résultat.

Les livraisons à soi-même

Un EPS est susceptible d'être redevable d'une livraison à soi-même d'immeuble à plusieurs titres, ou en sa qualité d'assujéti pour restaurer la neutralité de la taxe, ou en sa qualité de non-assujéti pour bénéficier du taux réduit.

Les LASM d'immeubles neufs

Conformément à l'article 257-I-3 du CGI, tout assujéti est redevable d'une livraison à soi-même au moment de l'achèvement d'un immeuble dont il assure la maîtrise d'ouvrage lorsqu'il n'est pas revendu dans les deux ans de cet achèvement¹².

Cette LASM permet de restaurer l'égalité avec les situations dans lesquelles l'immeuble a été livré par un promoteur ou construit par son utilisateur en faisant peser une charge fiscale équivalente sur les deux situations.

Il en résulte les conséquences suivantes pour l'établissement.

Tout d'abord, l'établissement a la possibilité de déduire la totalité de la TVA grevant les dépenses relatives à la construction de l'immeuble au fur et à mesure de leur paiement dès lors qu'elles ont été engagées pour la réalisation de la LASM. Cela permet d'obtenir le remboursement des crédits de TVA dégagés pendant la phase d'investissement facilitant ainsi la gestion de la trésorerie.

Ensuite, il doit déposer, dans le mois de l'achèvement de l'immeuble, la déclaration spéciale prévue à l'article 244 de l'annexe II au CGI informant l'administration de l'achèvement de la construction.

L'établissement dispose ensuite d'un délai courant jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit (CGI, art. 270) pour liquider la LASM et acquitter la TVA correspondante au Trésor avec la déclaration sur laquelle il en a reporté le montant.

¹¹ La vente de médicaments aux patients non hospitalisés est assujéti de plein droit à la TVA, même en l'absence de mise en concurrence avec les officines de ville (médicaments dont la vente est régie par un monopole réglementaire), au titre de la livraison de biens neufs fabriqués en vue de la vente (en vertu des dispositions de l'article 256 B du CGI).

¹² Cf. BOI-TVA-IMM-10-10-20 (§ 170 et suivants).

La base d'imposition de la LASM est constituée, conformément au a) du 2° de l'article 266 du CGI, du prix de revient total des immeubles, y compris le coût du terrain. Aussi c'est l'ensemble des dépenses engagées pour la construction, y compris celles qui, tels les frais financiers, n'ont pas été grevées de TVA, qui doivent être prises en compte dans la base d'imposition de la LASM.

Enfin, la TVA collectée au titre de la LASM peut faire l'objet d'une déduction en proportion des opérations ouvrant droit à déduction réalisées par l'établissement.

Les livraisons à soi-même de « conversion de taux »

Le but poursuivi ici est de ne faire supporter à l'établissement qu'une rémanence (ou charge définitive) de TVA au taux réduit. Elle vise donc les situations dans lesquelles l'établissement n'est pas assujéti à la TVA pour l'exercice de l'activité pour laquelle les dépenses éligibles sont engagées.

Ce mécanisme constitue une modalité d'application a posteriori du taux réduit. Il consiste dans la déduction par l'établissement de la TVA au taux normal grevant des dépenses engagées, puis dans la constatation d'une livraison à soi-même au taux réduit, le crédit de TVA en résultant lui étant remboursé.

Un établissement public de santé peut être amené à comptabiliser une livraison à soi-même (LASM) dans les cas suivants :

- Construction de locaux d'établissements accueillant des personnes âgées ou handicapées.
- Travaux de rénovation, d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien sur des établissements à caractère social ou médico-social avec une activité principale d'hébergement, établissements psychiatriques, établissement de soins de suite, de réadaptation et de rééducation.

Livraisons à soi-même de locaux d'établissements accueillant des personnes handicapées ou des personnes âgées

Le 8 du I et le II de l'article 278 sexies du CGI prévoient l'application du taux réduit aux livraisons et livraisons à soi-même de locaux d'établissements accueillant des personnes âgées¹³ s'ils remplissent les critères d'éligibilité au prêt prévu à l'article R331-1 du code de la construction et de l'habitation, ou des personnes handicapées¹⁴ et, pour la seule partie des locaux dédiée à l'hébergement, d'établissements accueillant des mineurs ou jeunes adultes handicapés¹⁵.

L'application du taux réduit sur ce fondement est réservée aux seuls établissements agissant à but non lucratif, dont la gestion est désintéressée et qui font l'objet d'une convention à cette fin entre le propriétaire ou le gestionnaire des locaux et le représentant de l'État dans le département.

Le III de l'article 278 sexies du CGI soumet également à la TVA au taux réduit les livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien, autres que l'entretien des espaces verts et les travaux de nettoyage, portant sur ces mêmes locaux.

Cette mesure permet de laisser à la charge des établissements d'accueil concernés une charge définitive de TVA au taux réduit au titre des différentes opérations d'acquisition, de construction ou de rénovation portant sur leurs locaux.

Etablissements concernés

Il existe trois catégories d'établissements concernés :

¹³ cf. les établissements accueillant les personnes âgées (6° de l'article L312-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF)).

¹⁴ cf. les établissements accueillant des personnes handicapées (7° de l'article L312-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF)).

¹⁵ cf. les établissements accueillant des mineurs ou jeunes adultes handicapés (au 2° du I de l'article L312-1).

- *établissements accueillant des personnes handicapées* : les établissements accueillant des personnes adultes handicapées, quel que soit leur âge ou leur degré de handicap. Relèvent de cette catégorie les maisons d'accueil spécialisées (MAS), les foyers d'accueil médicalisés (FAM),
- *établissements accueillant des mineurs ou jeunes adultes handicapés* : les établissements qui assurent, à titre principal, une éducation adaptée et un accompagnement social ou médico-social aux mineurs ou jeunes adultes handicapés ; les établissements d'éducation spécialisée pour enfants déficients intellectuels et les instituts médico-éducatifs (IME), les instituts thérapeutiques, éducatifs et pédagogiques (ITEP) ; les établissements d'éducation spéciale pour enfants déficients moteurs et les instituts d'éducation motrice (IEM) ; les établissements pour enfants ou adolescents polyhandicapés ; les instituts d'éducation sensorielle pour enfants atteints de déficiences visuelles ou auditives.

Compte tenu de la nature particulière des missions assurées par ces établissements, l'application du taux réduit est réservée à la seule partie des locaux destinée à l'hébergement de jour et de nuit, temporaire ou permanent, des mineurs ou des jeunes adultes handicapés.

- *établissements accueillant des personnes âgées* : les établissements d'hébergement de personnes âgées (EHPA), les établissements d'hébergement de personnes âgées dépendantes (EHPAD), les unités de soins longue durée (USLD), les logements foyers, les petites unités de vie et les unités pour personnes désorientées.

Dispositif de la LASM et objectif du dispositif

En application de l'article 257-I-3-1° du CGI, les livraisons à soi-même d'immeubles neufs sont obligatoirement imposables.

Conformément à l'article 278 sexies-I-8 et II du CGI, la livraison à soi-même de locaux affectés à l'hébergement de personnes handicapées ou de personnes âgées est taxable au taux réduit de 7 %.

- les travaux de construction d'un immeuble neuf ou les travaux portant sur un immeuble existant concourant à la production d'un immeuble neuf sont facturés au taux normal (prestations de bureaux d'études, honoraires d'architectes, travaux immobiliers, etc.) ;

- l'imposition à la TVA de la livraison à soi-même des locaux ouvre corrélativement un droit à déduction à l'établissement de la taxe grevant les travaux payés.

- l'établissement d'hébergement supporte ainsi au final une charge de TVA au taux réduit.

Schémas d'écritures

Au cours des travaux : D/23 ou 21 C/4041

D/44562 (taux à 19,6%)

A la fin des travaux : D/21 C/44571 (taux à 7% appliqué au coût de revient total de la construction)

Taux applicable aux travaux de rénovation sur des maisons de retraite, établissements psychiatriques, établissements de soins de suite, de réadaptation et de rééducation :

L'article 279-0 bis du CGI soumet au taux réduit de 7 % les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des locaux à usage d'habitation, achevés depuis plus de deux ans.

Cette disposition n'est pas applicable :

- aux travaux, réalisés sur une période de deux ans au plus, qui concourent à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257.
- aux travaux à l'issue desquels la surface de plancher des locaux existants est augmentée de plus de 10 %.

Le taux réduit est applicable aux travaux facturés au preneur à condition que ce dernier atteste, d'une part, que les travaux se rapportent à des locaux d'habitation achevés depuis plus de deux ans, et d'autre part, que ces travaux sont éligibles à ce taux.

Le preneur doit conserver une copie de cette attestation, ainsi que les factures et notes émises par les entreprises ayant réalisé les travaux jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant la réalisation de ces travaux. Il est solidairement tenu au paiement du complément de taxe si les mentions portées sur l'attestation s'avèrent inexactes de son fait.

L'entrepreneur est tenu de conserver l'attestation signée par le preneur à l'appui de sa comptabilité.

La livraison à soi-même prévue à l'article 278 sexies du CGI n'est possible, sous réserve de remplir les conditions énoncées par cet article que, lorsque les conditions d'une facturation au taux réduit pour le prestataire de travaux immobiliers (visées à l'article 279-0 bis du CGI) ne sont pas remplies.

Livraisons à soi-même de travaux dans des établissements accueillant des personnes handicapées ou des personnes âgées

Les livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien, autres que l'entretien des espaces verts et les travaux de nettoyage, portant sur les locaux des établissements mentionnés ci-dessus sont obligatoirement imposés au taux réduit en application des dispositions combinées des articles 257-I-3-1°-b et 278 sexies-III du CGI.

- les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien demeurent facturés au taux normal;
- l'établissement déduit la TVA qui lui a été facturée dans les conditions de droit commun ;
- l'établissement impose à la TVA au taux réduit la livraison de ces travaux lors de leur achèvement afin de supporter au final une charge de TVA au taux réduit.

Les établissements qui ne sont pas redevables de la TVA au titre d'activités imposables et qui procèdent à des livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien, autres que l'entretien des espaces verts et les travaux de nettoyage, portant sur leurs locaux, doivent se faire connaître de l'administration fiscale afin de pouvoir exercer le droit à déduction de la taxe qu'ils supportent au titre de ces travaux.

Les travaux immobiliers soumis à la livraison à soi-même sont décrits au BOI-TVA-IMM-20-10-20-10-I-C.

A cet égard, il est rappelé que sont considérés comme des locaux à usage d'habitation les établissements à caractère médico-social, indépendamment du caractère taxable ou non taxable de leur activité, lorsque la durée moyenne de séjour des personnes permet de considérer que l'activité d'hébergement constitue l'objet prépondérant de ces établissements.

Ces établissements sont éligibles au dispositif même lorsqu'ils comportent une unité de soins ou sont rattachés à un hôpital, dès lors que l'assistance médicale qu'ils fournissent constitue l'accessoire indispensable de l'activité d'hébergement de personnes âgées et ayant perdu leur autonomie.

Modalités d'exonération des services fournis par un groupement (article 261 B du CGI)

L'article 261 B du CGI prévoit que, sous réserve de satisfaire à certaines conditions, les prestations fournies par les groupements à leurs membres peuvent être exonérées de TVA à la double condition d'être exclusivement utilisées pour les besoins de leurs opérations qui ne sont pas soumises à la TVA et de faire l'objet d'un remboursement correspondant exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes¹⁶ (cf BOI-TVA-CHAMP-30-10-40).

Cette disposition permet aux structures qui exercent une activité pour laquelle elles ne sont pas soumises à la TVA et qui ne disposent pas des ressources suffisantes pour exercer certaines fonctions de se grouper pour utiliser

¹⁶ Le montant de ce remboursement doit être évalué sur une base réelle et ne peut avoir un caractère forfaitaire.

des services communs en exonération de TVA alors que ces mêmes services qui leur seraient fournis individuellement par des tiers leurs seraient facturés avec TVA¹⁷.

Aussi, les établissements de soins, qui réalisent pour l'essentiel des opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction, peuvent trouver un intérêt à se regrouper, notamment au sein de groupements de coopération sanitaire (GCS), pour réaliser des économies. Il peut en aller ainsi pour l'achat et l'exploitation de matériels médicaux coûteux, tel qu'un équipement IRM, ou pour réaliser des économies d'échelle sur certaines prestations (blanchisserie, opérations logistiques, administratives).

Assouplissements aux conditions d'éligibilité à l'exonération :

- l'exonération n'est pas remise en cause si les membres sont redevables de la TVA pour une partie de leur activité dès lors que les recettes y afférentes n'excèdent pas 20 % de leurs recettes totales et que les services communs ne sont utilisés que pour les besoins des seules opérations non soumises à la TVA.

- si seuls les services fournis aux adhérents du groupement sont susceptibles d'en bénéficier, l'exonération n'est toutefois pas remise en cause lorsque le groupement fournit des services à des tiers à la condition qu'ils soumettent ces prestations à la TVA dans les conditions de droit commun et que les rémunérations correspondantes ne dépassent pas 50 % du montant des recettes du groupement.

Le cas des mise à disposition (MAD) de personnels et de moyens matériels

Le groupement peut disposer des moyens humains et matériels nécessaires à la fourniture des services communs. Généralement, il ne dispose pas de moyens propres et ne peut fonctionner qu'à partir de moyens qui sont mis à sa disposition par ses membres.

Or, les prestations de mise à disposition de personnel, effectuées à titre onéreux, sont imposables à la TVA dans les conditions de droit commun (art. 256 et 256 A du CGI) quand bien même elles seraient consenties à prix coûtant.

Toutefois, il est admis qu'un groupement éligible à l'exonération prévue par l'article 261 B du CGI soit lui-même regardé comme un membre du groupement de fait constitué avec chacun de ses adhérents¹⁸. Dans ces conditions, les mises à disposition de personnels ou de moyens matériels au profit du groupement peuvent être exonérées de TVA à la condition d'être consenties à prix coûtant¹⁹.

Important : le directeur de l'établissement comme le comptable doivent être attentifs à ce qu'aussi bien la nature de l'activité donnant lieu à MAD que les conditions de facturation au bénéfice du GCS soient clairement précisées dans la convention constitutive.

Le paiement des prestations taxables effectuées par les GCS de moyens

Les GCS de moyens ne relèvent pas de l'instruction M21. Par conséquent, la comptabilisation des prestations de services effectuées par ces derniers ne sera pas traitée en détail ici.

Règles de territorialité

Les EPS qui entretiennent des relations avec des opérateurs qui ne sont pas établis en France peuvent être concernés par les règles de territorialité de la TVA.

¹⁷ Qui, par hypothèse ne pourrait être déduite et constituerait une charge définitive pour l'établissement (« rémanence » de taxe).

¹⁸ Sous réserve que ce groupement de fait soit formalisé dans une convention.

¹⁹ Les MAD de personnels au profit de personnes morales de droit public ou d'organismes sans but lucratif obéissent aux mêmes conditions d'exonération. La MAD peut également être exonérée si elle est rendue obligatoire en vertu de dispositions légales ou réglementaires (cf. BOFIP BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 § 220 et suivants).

Les EPS sont en effet en mesure de faire des acquisitions de biens qui leurs sont livrés depuis un autre Etat ou de prendre des services qui leurs sont fournis par un assujéti qui n'est pas établi en France.

De façon plus marginale, ils peuvent également être amenés à fournir des services à des personnes qui ne sont pas établies en France ou à livrer des biens dans d'autres Etats. Le traitement des livraisons de biens dans d'autres Etats, qui présente un caractère théorique, n'est pas abordé ici.

Acquisitions de biens meubles corporels en provenance d'autres Etats

Selon que les biens proviennent d'un Etat membre de l'Union européenne (Acquisitions intraUE) ou d'un Etat tiers (Importations) les règles applicables sont différentes.

- Les importations

L'importation sur le territoire métropolitain de biens en provenance d'Etats hors UE est soumise à TVA, laquelle doit être acquittée par la personne qui figure comme destinataire réel des biens. Il s'agit, en règle générale, de l'acquéreur des biens²⁰.

Les biens importés sont soumis à des formalités douanières lors de leur introduction sur le territoire métropolitain. Les conditions d'exigibilité de la TVA peuvent varier en fonction de la situation du bien en douane et ne seront pas analysées ici.

La TVA est perçue au même moment que les droits de douane, lors du dédouanement des marchandises²¹. L'assiette de la taxe correspond à la valeur en douane augmentée des impositions, droits, prélèvements et autres taxes, ainsi que des frais accessoires liés à l'opération d'importation.

L'établissement importateur peut exercer le cas échéant son droit à déduction dans les conditions générales décrites dans la présente fiche²².

Ecriture comptable retraçant l'acquisition d'un bien d'importation au titre d'une activité ouvrant droit à déduction :

Un CHU fait l'acquisition d'un scanner (montant 35 000 € HT) auprès d'une entreprise américaine. Le scanner arrivé en avion doit être conditionné pour être transporté au siège de l'établissement.

- *Frais d'emballage : 600 €*
- *Frais de transport : 2 500 €*
- *Droits de douane : 6 000 €*

Une fois installé au CHU, le scanner est laissé à disposition d'un autre établissement en application d'une convention de co-utilisation du matériel médical. Le temps d'utilisation par l'établissement cosignataire est estimé à 20 % du taux d'utilisation total.

Ecritures à enregistrer dans la comptabilité du CHU acquéreur :

D/2 51014,88 (1)
D/44562 1728,72 (2)

C/4041 44100 (3)
C/44571 8643,60 (4)

²⁰ Art.291-I-1 du CGI.

²¹ Art. 1695 du CGI.

²² L'établissement doit détenir les documents douaniers ou assimilés justifiant du paiement (déclaration d'importation, note de débit du commissionnaire en douane) et le désignant comme destinataire réel du bien pour lequel la déduction est revendiquée.

(1) : Ce montant correspond au coût d'entrée du scanner à l'actif du CHU augmenté des frais immobilisables (frais de transport, frais d'emballage et droits de douane, TVA non récupérable).

Explication du calcul : $(35\ 000+600+2\ 500+6\ 000+6\ 914,88)$

(2) : La co-utilisation de matériel est une activité assujettie à TVA et ouvrant droit à déduction. Dès lors, le coefficient de déductibilité de référence applicable au scanner est de $(0,2*1*1)=0,2$

Explication du calcul : $(44\ 100*0,196*0,2*1)$

(3) : L'opération D/2 C/4041 se décompose en fait en trois lignes. Une ligne concerne le fournisseur du bien pour le montant de 35 000€, la seconde les droits de douane pour 6 000€ à payer au receveur des douanes, la troisième les frais accessoires pour 3 100€ à payer aux fournisseurs ayant facturé le conditionnement du scanner et son transport jusqu'au CHU.

(4) : La base imposable à la TVA due à l'importation comprend la valeur du bien à laquelle s'ajoute : les impôts, droits, prélèvements et autres taxes qui sont dues en raison de l'importation, à l'exception de la TVA elle-même (au cas présent, l'établissement doit acquitter des droits de douane pour un montant de 6 000 €).

Les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurances intervenant jusqu'au premier lieu de destination réelle des biens à l'intérieur de la communauté sont à intégrer dans la base imposable (au cas présent, les frais de conditionnement et de transport du scanner jusqu'au CHU pour un montant de 3 100 €)

Explication du calcul : $(35\ 000+600+2\ 500+6\ 000)*0,196$

Si l'établissement à recours à un intermédiaire dit « transparent » pour acquitter la TVA due à l'importation sur le scanner et accomplir les formalités douanières, les écritures seront enregistrées différemment :

N.B : (Au cas présent, la commission de l'intermédiaire représente 20 % des droits de douane).

D/2 52 403,04 (1)

D/44562 1 775,76 (2)

C/4041 54 178,80 (3)

(1) : Ce montant correspond au coût d'entrée du scanner à l'actif du CHU augmenté des frais immobilisables (frais de transport, frais d'emballage et droits de douane, commission de l'intermédiaire, TVA non récupérable sur l'acquisition et la prestation de service de l'intermédiaire).

Explication du calcul : $(35\ 000+600+2\ 500+1\ 200+6\ 000+6\ 914,88+188,16)$

(2) : Le coefficient de déduction s'applique également à la prestation de service de l'intermédiaire.

Explication du calcul : $(44\ 100*0,196*0,2)+(1\ 200*0,196*0,2)$

(3) : L'opération D/2 C/4041 se décompose en fait en deux lignes. Une ligne concerne le fournisseur du bien pour le montant de 35 000€, la seconde l'intermédiaire pour un montant de 19 178,80 €.

La TVA relative aux opérations avec les Etats non membres de l'UE est comptabilisée au moyen du compte de TVA collectée (compte 44571) (cf. « importations »).

- Acquisitions intraUE de biens meubles corporels

Rappel des dispositions législatives précisant les modalités de taxation des acquisitions intraUE :

Conformément aux dispositions du 1° de l'article 256 bis I du CGI, sont soumises à la TVA les acquisitions intraUE de biens meubles corporels effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ou par une personne morale non assujettie (sous réserve du régime des PBRD, cf ci-dessous) lorsque le vendeur est un

assujetti agissant en tant que tel qui ne bénéficie pas dans son Etat d'établissement du régime de la franchise en base.

Constituent des acquisitions intraUE l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté en France par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, à destination de l'acquéreur à partir d'un autre Etat membre de la Communauté européenne (CGI, art. 256 bis I 3°).

Conformément à l'article 258 C du CGI, les acquisitions intraUE sont situées en France lorsque le bien se trouve en France au moment de l'arrivée ou de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur. Corrélativement la livraison située dans l'Etat membre de départ du bien est exonérée de TVA.

Enfin, en vertu de l'article 283-2 bis du CGI, l'acquéreur est redevable de la TVA (mécanisme d'autoliquidation).

A noter : l'exonération de la livraison pour le fournisseur est conditionnée à la preuve du transport des biens vers la France et à la fourniture du numéro d'identification de l'acquéreur dans l'Etat de destination. Le fournisseur est tenu de renseigner un état récapitulatif retraçant les livraisons réalisées à destination des autres Etats membres mentionnant les destinataires des livraisons ayant fait l'objet d'une exonération. Ces informations sont communiquées aux Etats membres d'établissement des acquéreurs dont les administrations fiscales sont par conséquent en mesure de vérifier que les acquisitions correspondantes ont bien été déclarées par l'acquéreur qui est tenu d'autoliquider la taxe.

Régime dérogatoire :

Toutefois, les personnes morales non assujetties peuvent, sous certaines conditions, ne pas soumettre à la TVA leurs acquisitions intraUE. Dans cette situation, la livraison, qui est située dans l'Etat membre de départ des biens, ne peut bénéficier de l'exonération et est donc soumise à la TVA aux conditions de l'Etat de départ.

Ce régime ne s'applique pas aux acquisitions de véhicules neufs et aux produits soumis à accises (alcools, tabacs, huiles minérales) qui sont donc toujours soumis à la TVA dans l'Etat membre de départ.

Dès lors que les établissements hospitaliers sont nécessairement assujettis à raison d'une partie de leurs opérations (cf ci-dessus) ils ne sont pas éligibles à ce régime dérogatoire. Il est néanmoins décrit ci dessous :

Régime dit des « PBRD²³ »

Ne sont pas soumises à la TVA en France les acquisitions intraUE des personnes morales non assujetties à la TVA, ou assujetties à la TVA mais réalisant uniquement des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, si leur montant annuel demeure inférieur à 10 000 € sur les années N-1 ou N (art. 256 bis I-2° du CGI). Les acquisitions sont alors soumises à la TVA de l'Etat de départ.

La personne morale non assujettie peut toutefois opter pour la taxation en France de l'ensemble de ses acquisitions intraUE dès le premier euro (CGI, art. 260 CA). Aussi, l'établissement non assujetti dispose d'une faculté d'arbitrage pour ses acquisitions dont le montant annuel est inférieur au seuil pour déterminer en fonction du taux applicable dans l'Etat de départ s'il a, ou pas, intérêt à opter pour la taxation en France qui peut, le cas échéant, être plus élevée.

Lorsqu'elle réalise des acquisitions qui dépassent le seuil de 10 000 euros ou que, en deçà de ce seuil, elle opte pour une taxation de ses acquisitions en France, la personne concernée doit solliciter son identification à la TVA auprès du service des impôts des entreprises compétent sur le fondement de l'article 286 ter 2° du CGI. Il lui appartient alors de déclarer le montant de ses acquisitions taxables en France et de reverser la TVA correspondante au Trésor, laquelle ne pourra être déduite puisqu'elle grève, par hypothèse, une dépense engagée pour la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

Si ses acquisitions sont inférieures au seuil et qu'elle n'opte pas, la livraison effectuée par le fournisseur peut néanmoins être taxée à la TVA en France sur le fondement du régime des ventes à distance (CGI, art. 258 B) si

²³ « Personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire ».

le fournisseur réalise sur l'année pour plus de 100 000 € de livraisons en France. Toutefois, dans le cadre de ce régime, c'est le fournisseur qui demeure redevable de la TVA en France²⁴

Prestations de services

Les règles de territorialité applicables aux prestations de services ont été modifiées à compter du 1^{er} janvier 2010 par la directive 2008/8/CE du 12 février 2010²⁵. Elles sont différentes selon que le preneur du service est un assujetti ou un non-assujetti et visent à assurer une taxation au lieu de la consommation finale qui constitue l'objectif premier du système européen de TVA²⁶.

En effet, l'article 259-1° prévoit un principe général d'imposition au lieu du preneur assujetti (Business to business ou « B to B ») alors que l'article 259-2° prévoit un principe général d'imposition au lieu du prestataire lorsque le preneur n'est pas assujetti (Business to consumer ou « B to C »).

De plus, lorsque l'application de ces principes ne permet de satisfaire à l'objectif de taxation au lieu de la consommation finale, des dérogations ont été mises en place. Certaines concernent à la fois les relations B to B et les relations B to C d'autres sont propres aux relations B to C.

Aussi, tant pour les services relevant du principe général que pour ceux qui relèvent d'une dérogation, la qualité du preneur est déterminante pour déterminer le lieu d'imposition.

Or, conformément à l'article 259-0 du CGI, sont considérés comme des assujettis aux fins de la détermination du lieu des prestations de services, non seulement les assujettis de droit commun (y compris donc les assujettis partiels, et les assujettis non redevables qui ne réalisent que des opérations exonérées), mais également les personnes morales non assujetties mais disposant d'un numéro d'identification à la TVA²⁷.

Aussi, les hôpitaux étant assujettis comme précisé ci avant, il y a lieu de leurs appliquer les règles prévues pour les assujettis.

Principes généraux :

Lorsque le preneur est un assujetti au sens de l'article 259-0 du CGI

Les services qui ne relèvent pas de l'une des dérogations spécifiques listées ci-dessous sont situés au lieu du preneur, ce dernier étant redevable de la taxe sur le fondement de l'article 283-2 du CGI (autoliquidation par le preneur).

Il doit, dans ce cas, communiquer au prestataire son numéro d'identification à la TVA en France pour que ce dernier puisse renseigner la déclaration d'échange de services (DES) et justifier auprès de son administration de la non-taxation du service au lieu de son établissement.

Exemple : un EPS identifié en France recourt aux services d'un cabinet de conseil établi en Belgique. La prestation est imposable en France au taux normal, l'EPS doit mentionner le montant HT de la prestation qui lui est facturée par le prestataire sur la ligne dédiée de la déclaration CA3 (ligne 2A).

A noter : le prestataire est tenu d'établir un état récapitulatif des services réalisés au profit d'assujettis établis dans d'autres Etats membres dont les informations sont communiquées au services fiscaux de

²⁴ Le fournisseur qui n'est pas établi en France s'acquitte alors de ses obligations auprès de la Direction des résidents étrangers et des services généraux (DRESG).

²⁵ Qui constitue un des volets du « paquet TVA » et a été transposée en droit interne par l'article 16 de la loi de finances pour 2010 (n° 1673-2010 du 30 décembre 2009) aux articles 259-0 à 259 D du CGI.

²⁶ Ces règles ont fait l'objet de commentaires au BOI 3 A 1-10 du 4 janvier 2010 repris au BOI-TVA-CHAMP-20-50.

²⁷ De fait, sauf exception, les EPS se verront donc appliquer les règles de territorialité destinées aux preneurs assujettis au sens de l'article 259-0 du CGI. Pour plus de précisions sur ces notions, cf. le document BOFIP référencé BOI-TVA-CHAMP-20-50-10.

l'Etat du preneur, qui est alors en mesure de vérifier que la TVA a été correctement liquidée par le preneur et, à défaut, d'en exiger le versement.

Articulation avec les autres cas d'autoliquidation :

Au-delà de l'autoliquidation de l'article 283-2 du CGI qui est obligatoire pour les Etats membres (article 196 de la directive TVA), la France a également mis en œuvre la faculté offerte par l'article 194 de la directive TVA de prévoir une autoliquidation pour l'ensemble des opérations (livraisons et prestations de services) réalisées au profit d'un opérateur identifié à la TVA en France, par un assujetti qui n'y est pas établi (CGI, art. 283-1 2^{ème} alinéa).

Cela permet aux assujettis non établis de ne pas avoir à s'identifier à la TVA en France pour y déclarer la TVA due sur ces opérations.

Ainsi, par exemple, une livraison avec montage dont le lieu est situé en France, conformément à l'article 258-I sous b) du CGI réalisée par un assujetti non établi en France au profit d'un EPS qui y est identifié, doit être autoliquidée par l'EPS acquéreur. Le montant HT de la livraison doit figurer sur la ligne dédiée de la déclaration de TVA (3B).

Il en irait de même avec des travaux portant sur un des bâtiments d'un EPS situés en France sur le fondement de l'article 259 A 2° du CGI.

Lorsque le preneur n'est pas un assujetti au sens de l'article 259-0 du CGI

Lorsque le preneur n'est pas assujetti au sens de l'article 259-0 du CGI (i.e, il n'est ni assujetti, ni identifié à la TVA) la prestation est située au lieu d'établissement du prestataire établi dans l'U.E en application de l'article 45 de la directive. Lorsque le prestataire est établi hors UE, la TVA de cet Etat est susceptible de s'appliquer, le cas échéant en fonction de la législation nationale de l'Etat d'établissement du prestataire.

Dérogations :

Dans les cas où l'application des principes rappelés ci dessus ne permet pas de satisfaire à l'objectif de taxation au lieu de la consommation finale, des dérogations existent qui prévoient un autre lieu d'imposition respectant mieux cet objectif. Certaines de ces dérogations sont communes aux relations B to B et B to C d'autres sont spécifiques à ces dernières.

Dérogations communes aux relations B to B et B to C

Pour la portée de ces diverses dérogations, il est renvoyé aux commentaires publiés au BOI-TVA-CHAMP-20-50.

- locations de courte durée de moyens de transport (CGI art. 259 A 1°) : lieu de la mise à disposition
- services se rattachant à un immeuble (CGI art. 259 A 2°) : lieu de situation de l'immeuble
- prestations de transport de voyageurs (CGI art. 259 A 4°) : distance parcourue
- ventes à consommer sur place (CGI art. 259 A 5° b) : lieu de l'exécution matérielle
- prestations consistant à donner accès à des manifestations telles que foires, salons, congrès (CGI art. 259 A 5° bis) : lieu de la manifestation)
- services des agences de voyages (CGI art. 259 A 8°) : lieu d'établissement du prestataire

Exemple 1 : un EPS, assujetti partiel, envoie certains de ses personnels médicaux à un congrès de cardiologie qui se tient en Espagne pour une durée de cinq jours. Il recourt pour l'organisation du voyage (transport en avion et hébergement dans un hôtel à proximité du lieu de la manifestation) à un agent de voyage établi en Belgique. Il prend par ailleurs une location de véhicule automobile pour permettre les déplacements sur place qui est mis à disposition de son personnel à l'aéroport de Madrid.

La marge de l'agent de voyages est soumise à la TVA belge, la location du véhicule à la TVA espagnole, de même que les droits d'entrée au congrès et que les repas pris sur place dans les établissements de restauration à proximité du lieu du congrès.

Les dépenses étant engagées pour les besoins exclusifs des opérations de soins qui ne sont pas imposables à la TVA, l'EPS ne pourra obtenir le remboursement de la TVA ayant grevé ces dépenses au moyen de la procédure réservée aux assujettis non établis dans l'Etat dans lequel la TVA a été supportée.

Exemple 2 : un EPS assujetti partiel dont les locaux se situent à Nice recourt à un prestataire établi en Italie pour procéder à la rénovation d'un bâtiment du centre hospitalier. Les travaux immobiliers sont situés en France, lieu de situation de l'immeuble rénové. Dès lors que l'EPS preneur est identifié à la TVA, il est redevable de la TVA sur le fondement de l'article 283-1 2^{ème} alinéa. La facture établie par le prestataire doit porter la mention « autoliquidation » et le montant de la prestation doit être reporté par le preneur sur la ligne 3 B de sa déclaration de TVA. La TVA correspondante pourra faire, le cas échéant, l'objet d'une déduction en fonction de l'affectation de la dépense à des opérations ouvrant droit à déduction.

Dérogations spécifiques aux relations B to C

Les prestations suivantes ne sont pas situées au lieu d'établissement du prestataire :

- transport intracommunautaire de biens (CGI art. 259 A 3°) : lieu du départ du transport
- location de moyens de transport autres que de courte durée (CGI art. 259 A 1° b) à compter du 1^{er} janvier 2013) : lieu d'établissement du preneur
- transport de biens autres que transport intracommunautaire (CGI art. 259 A 4°) : situation en France pour la proportion du transport qui y est située
- prestations accessoires au transport (CGI art. 259 A 6° a)
- travaux et expertises sur biens meubles corporels (CGI art. 259 A 6° b)
- intermédiation au nom et pour le compte d'autrui (CGI art. 259 A 7°)

Exemples :

- le transport d'un matériel médical acquis auprès d'un fournisseur établi en Allemagne et livré depuis ce pays est taxable en Allemagne, lieu de départ.

NB : si ce matériel fait dépasser le seuil de 10 000 euros annuel d'acquisitions intraUE alors l'EPS est redevable de la TVA sur l'acquisition et, étant identifié sur le fondement de l'article 286 ter 2°, il est considéré comme un preneur assujetti pour le transport qui relève alors du principe général de taxation au lieu du preneur assujetti de l'article 259-1°, il est alors redevable de la TVA sur la prestation de transport sur le fondement de l'article 283-2 du CGI.

Les prestations réalisées par l'EPS

Un EPS peut également être amené à réaliser des prestations au profit de preneurs non établis en France.

Ces prestations relèvent des règles ci-dessus rappelées.

Lorsque le service, qui ne relève pas de l'une des dérogations visées ci dessus, est fourni à un preneur non assujetti, il est situé en France s'il est délivré par un EPS qui y est établi.

Lorsque le service, qui ne relève pas de l'une des dérogations visées ci dessus, est fourni à un preneur assujetti établi dans un autre Etat membre de l'UE, il relève du principe général de taxation au lieu du preneur. Dans cette hypothèse, l'EPS est redevable de la déclaration européenne de services (DES) prévue à l'article 289 B du CGI.

Le cas des prestations immatérielles délivrées par un EPS à un preneur non assujetti non établi dans l'UE (art. 259 B du CGI) :

Les prestations visées sous cette disposition ne sont pas situées en France bien que le prestataire y soit établi lorsque le preneur est une personne non assujettie qui est établie hors UE :

- cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires ;
- locations de biens meubles corporels autres que des moyens de transport ;
- prestations de publicité ;

- prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études dans tous les domaines y compris ceux de l'organisation de la recherche et du développement ; prestations des experts-comptables ;
- traitement de données et fournitures d'information ;
- opérations bancaires, financières et d'assurance ou de réassurance, à l'exception de la location de coffres-forts ;
- mise à disposition de personnel ;
- obligation de ne pas exercer, même à titre partiel, une activité professionnelle ou un droit ;
- prestations de télécommunications ;
- services de radiodiffusion et de télévision ;
- services fournis par voie électronique ;
- accès aux réseaux de transport et de distribution d'électricité ou de gaz naturel, accès aux réseaux de chauffage ou de refroidissement, acheminement par ces réseaux et tous les autres services qui lui sont directement liés.

Exemple : un EPS assujéti partiel établi en France met à disposition d'un établissement hospitalier établi en Allemagne du personnel soignant pour une mission déterminée :

- si l'établissement preneur est assujéti, la prestation relève du principe général de taxation au lieu du preneur (article 44 de la directive TVA), le preneur est le redevable de la TVA (article 196 de la directive TVA) au taux applicable en Allemagne. L'EPS doit renseigner une déclaration européenne de services.
- Si l'établissement preneur n'est pas assujéti, la prestation relève du principe général de taxation au lieu du prestataire, le service est donc situé en France sur le fondement de l'article 259-1° du CGI.

Lorsque le même EPS fournit le même service à un établissement établi en Suisse :

- si le preneur est assujéti, la prestation n'est pas située en France (CGI, art. 259-1°) et l'EPS n'est pas soumis à l'obligation de DES dès lors que le preneur n'est pas établi dans l'UE.
- si le preneur n'est pas assujéti, la prestation n'est pas non plus située en France sur le fondement de l'article 259 B du CGI.

Obligations du fournisseur/prestataire en matière de facturation des opérations intracommunautaires lorsque l'EPS est le redevable de la TVA

Parmi les mentions qui doivent figurer obligatoirement sur la facture adressée par le fournisseur /prestataire en application de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, on peut notamment noter :

- le numéro individuel d'identification à la TVA du fournisseur/prestataire ;
- le numéro individuel d'identification à la TVA de l'EPS ;
- la mention « autoliquidation » lorsque le preneur ou l'acquéreur est le redevable de la taxe en application des dispositions appropriées du CGI (art. 283) ou de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 ;
- le prix unitaire HT pour chacun des biens livrés ou des services rendus. En revanche, la facture ne mentionne pas de TVA.

Important :

Le comptable doit être particulièrement vigilant sur la présence de ces mentions au titre de la justification des opérations (contrôle de liquidation) mais également afin de faciliter le contrôle des déclarations par les services de gestion fiscale.

Schémas comptables applicables aux prestations de services délivrées par un prestataire non établi en France, ne relevant pas d'une règle dérogatoire, et dont un EPS établi en France est le preneur

Situation de l'établissement au regard de l'assujettissement à TVA	EPS assujetti selon les règles de territorialité des prestations de services (CGI, art.259-0)		EPS non-assujetti selon les règles de territorialité des prestations de services
Situation de l'établissement au regard de l'exigibilité à TVA	EPS redevable de la TVA Autoliquidation (CGI, article 283-2)		Prestataire redevable de la TVA au taux applicable à son lieu d'établissement (pas d'autoliquidation de la TVA par l'EPS).
Conditions d'exercice du droit à déduction	Dépense engagée pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction	Dépense engagée pour une opération n'ouvrant pas droit à déduction	Opération n'ouvrant pas droit à déduction (par définition)
Ecritures	D/6 D/44566 C/4011 C/44571	D/6 C/4011 C/44571	D/6 C/4011 <i>L'enregistrement comprend la TVA étrangère.</i>
Formalités déclaratives et dénouement de l'opération	L'établissement déclare la TVA sur les opérations intracommunautaires sur une déclaration CA3. • Ligne « achats de prestations de services intracommunautaires » pour le montant HT. Au moment de la liquidation, la TVA imputée au compte 4452 est traitée comme la TVA collectée. D/44571 C/44566 Si SC44571>SD 44566 D/44571 C/44551 D/44551 C/515	L'établissement déclare la TVA sur les opérations intracommunautaires sur une déclaration CA3. • Ligne « achats de prestations de services intracommunautaires » pour le montant HT. La TVA intracommunautaire comptabilisée au compte 44571 est transportée au compte de TVA à décaisser (compte 44551).	Sans objet.

Schémas comptables

La TVA sur les opérations intraUE est comptabilisée au moyen d'un compte spécifique (compte 4452).

Situation de l'établissement au regard de l'assujettissement à TVA	Acquéreur assujetti réalisant des opérations ouvrant droit ou non à déduction.		Acheteur non assujetti ou acquéreur assujetti réalisant uniquement des opérations n'ouvrant pas droit à déduction	
			Montant annuel HT des acquisitions intraUE supérieur à 10 000 € (ou inférieur mais exercice de l'option pour la taxation en France dès le premier euro.)	Montant annuel HT des acquisitions intraUE inférieur à 10 000 € (et pas d'option pour la taxation en France)
Situation de l'établissement au regard de l'exigibilité à TVA	Régime de droit commun : EPS redevable dès le premier euro		EPS redevable	Régime « PBRD » : EPS non redevable (TVA du pays de départ)
Conditions d'exercice du droit à déduction	Acquisition pour la réalisation d'opérations ouvrant totalement ou partiellement droit à déduction	Acquisition pour la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction	Pas de droit à déduction (par hypothèse)	
Ecritures	<i>D/21</i> <i>D/44562</i> <i>C/4041</i> <i>C/4452</i> ²⁸ Si SC4452+44571>SD44562+44566, les soldes des comptes 4452 et 44562 sont transférés sur le compte de TVA à décaisser (compte 44551).	<i>D/21</i> <i>C/4041</i> <i>C/4452</i> Le montant de la TVA sur les opérations intracommunautaires due figurant au crédit du compte 4452 doit être transporté au compte de TVA à décaisser (compte 44551).	<i>D/21</i> <i>C/4041</i> <i>C/4452</i>	<i>D/21</i> <i>C/4041</i>

²⁸ Le mode opératoire pour l'enregistrement de ces schémas d'écriture dans l'application Hélios sera précisé dans une fiche à venir sur la TVA à destination de l'ensemble du secteur local

Identification à la TVA	Établissement d'ores et déjà identifié à la TVA (dès lors qu'il réalise des opérations ouvrant droit à déduction – CGI, art. 286 ter 1°)	Demande au SIE dont il relève d'un numéro individuel d'identification sur le fondement de l'article 286 ter 2° du CGI	
Formalités déclaratives	<p>Déclarations d'échanges de biens (DEB) à l'introduction.</p> <p>L'établissement déclare la TVA sur les opérations intracommunautaires sur une déclaration CA3 :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ligne « acquisitions intracommunautaires » pour le montant HT (compte 4452) <p>Dans le décompte de la TVA à payer, à la ligne « dont TVA sur acquisitions intracommunautaires »</p>		Sans objet

L'exercice par l'établissement du droit à déduction de la TVA

Choix de la méthode d'établissement du droit à déduction :

Le suivi par secteurs d'activité (ou sectorisation)

Dans la pratique, le suivi de la TVA par secteurs d'activités est rarement adapté aux activités réalisées au sein des EPS.

Les EPS ne sont tenus d'ériger des secteurs d'activités que dans la mesure où ils exercent plusieurs activités auxquelles ils affectent des moyens distincts en personnel²⁹ et en investissement et qui ne sont pas soumises à des dispositions identiques en matière de TVA³⁰, ce qui est un cas peu fréquent dans le milieu hospitalier.

La constitution de secteurs distincts est de droit. Elle s'impose aussi bien à l'administration qu'aux EPS, soit lorsque la situation au regard de la TVA de chaque activité exercée par un assujetti conduit à appliquer cette règle, soit lorsque les textes législatifs ou réglementaires prévoient sa mise en œuvre.

L'article 209 de l'annexe II au CGI prévoit ainsi que certaines activités doivent obligatoirement être érigées en secteurs distincts. Pour les EPS, deux domaines d'activités sont concernés :

- L'ASM de logements sociaux locatifs et assimilés (II de l'article 278 sexies du CGI) et L'ASM de certains travaux qui y sont réalisés (b du 1 du 3° du I de l'article 257 du CGI) ;
- Location de locaux nus à usage professionnel imposées par l'exercice de l'option visée à l'article 260, 2° du CGI.

Un établissement, qui construit des unités d'hébergement de personnes âgées ou handicapées, tombe sous le coup de la L'ASM de logements sociaux locatifs et assimilés et doit donc sectoriser cette activité.

Pour ces activités, la sectorisation imposée emporte plusieurs conséquences :

- **D'un point de vue déclaratif**, chacune des deux activités listées ci-dessus donne lieu à une déclaration distincte de TVA. La déclaration reprend l'ensemble des opérations imposables de chaque secteur qui compose l'activité concernée (cf. point suivant « Le respect des obligations déclaratives et de paiement »).
- **Du point de vue fonctionnel**, chaque immeuble, ensemble d'immeubles ou fraction d'immeuble constitue un secteur d'activité ;
- **D'un point de vue comptable**, les acquisitions de biens et services, les cessions d'immobilisations et leur transfert à un autre secteur, le montant des opérations imposables et non imposables, doivent être justifiées par secteur d'activité. Le suivi de chaque secteur dans des comptabilités séparées n'est pas obligatoire. En effet, la création d'un CRPA dédié n'est pas prévue par l'instruction M21 (la liste des CRPA est fixée à l'article R.6145-12 du Code de la Santé Publique) mais les opérations relatives à un secteur peuvent être identifiées dans les applications informatiques de l'ordonnateur et du comptable grâce au « code service » (axe d'auxiliarisation des comptes de TVA suivis au sein du CRPP).

Cette sectorisation, imposée dans les deux activités mentionnées ci-dessus, constitue un cas particulier et ne rend pas obligatoire un suivi identique pour le reste des activités imposables de l'établissement, à partir du moment où ce dernier ne remplit pas les conditions générales pour sectoriser.

Ainsi, un établissement peut établir deux déclarations distinctes, l'une pour l'ensemble des opérations relatives à une L'ASM et une autre pour une location de locaux nus à usage professionnel et appliquer le coefficient de déduction pour le reste de ses activités imposables ouvrant droit à déduction.

Important :

Le certificateur pourra formuler des observations, en l'absence de conformité entre la méthode de droit à déduction retenue et la gestion réelle des activités imposables.

²⁹ Le recours aux prestations de services et par conséquent aux personnels du prestataire n'entre pas dans le cadre de la sectorisation.

³⁰ Art.209, annexe II, CGI.

Par ailleurs, la sectorisation a un impact fiscal, financier, budgétaire et comptable fort.

Elle emporte notamment des conséquences en matière de taxe sur les salaires.

A ce titre, il est rappelé que les rémunérations de personnels affectés de manière permanente à un secteur regroupant exclusivement des opérations exonérées de la TVA ou situées hors du champ d'application de la TVA, ce qui caractérise l'activité principale de soins des EPS, sont intégralement soumises à la taxe sur les salaires.

En revanche, les rémunérations des personnels affectés de manière permanente à un secteur regroupant exclusivement des opérations soumises à la TVA sont exonérées de la taxe sur les salaires (sous réserve que ce secteur ne soit pas largement subventionné).

Dans l'hypothèse où la sectorisation est justifiée, le directeur doit s'assurer de la comptabilisation exhaustive de la TVA et de la taxe sur les salaires en fonction de la nature de l'activité et du service qui y est affecté.

Dans l'hypothèse où la sectorisation n'était pas justifiée, le directeur devra procéder à un changement de méthode pour l'avenir mais également procéder à des régularisations d'ensemble sur la TVA ainsi que sur la taxe sur les salaires.

De manière générale, en aucun cas des choix de gestion (arbitrage économique entre la TVA et la taxe sur les salaires) ne doivent conduire le directeur à contrevenir aux dispositions fiscales.

L'application d'un coefficient de déduction à chaque bien immobilisé, autres biens et services

Schémas comptables liés à la régularisation du coefficient de déduction

Rappel : La règle de calcul du coefficient de déduction

Le coefficient de déduction est calculé à partir du produit du coefficient d'assujettissement, du coefficient de taxation et du coefficient d'admission³¹.

- ***Le coefficient d'assujettissement*** mesure pour chaque bien et service, la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations imposables, c'est-à-dire situées dans le champ d'application de la TVA ;
Il est nul si le bien est affecté à une activité hors du champ d'application de la TVA ;
Il est égal à l'unité si le bien est intégralement affecté à une activité soumise à la TVA ;
Il est compris entre 0 et 1 si le bien ou le service est affecté à la fois à une activité dans le champ d'application de la TVA et à une activité hors du champ d'application de la TVA. Dans ce cas, le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service est égal à sa proportion d'utilisation pour la réalisation d'opérations dans le champ d'application de la taxe (qu'elles soient soumises à la TVA ou exonérées).
- ***Le coefficient de taxation*** mesure le pourcentage d'utilisation du bien ou service à une activité imposable à la TVA et ouvrant droit à déduction.

Il est nul si le bien est affecté à une activité qui n'ouvre pas droit à déduction ;

Il est égal à l'unité si le bien est affecté à une activité ouvrant droit à déduction ;

Il est compris entre 0 et 1 si l'affectation du bien est partagée entre une activité n'ouvrant pas droit à déduction et une activité ouvrant droit à déduction.

Le coefficient de taxation est alors calculé selon les modalités suivantes. Il est égal au rapport entre, au numérateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, y compris les subventions directement liées au prix et, au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaire aux opérations imposables, y compris les subventions directement liées au prix.

³¹ Il n'est pas traité dans cette fiche du coefficient d'admission.

Toutefois, l'assujetti peut, par année civile, retenir :

- pour l'ensemble de ses biens et services utilisés concurremment à des opérations imposables ou à des opérations non imposables (dépenses mixtes), un coefficient d'assujettissement forfaitaire unique, sous réserve d'être en mesure de le justifier (cf § sur la clé de répartition économique) ;
- pour l'ensemble de ses biens et services, un coefficient de taxation unique calculé selon les modalités précédemment décrites.

Le recours à un prestataire extérieur

Le fait de confier à un cabinet d'expertise extérieur la détermination du coefficient de déduction et sa variation annuelle ne dispense pas l'ordonnateur de justifier l'existence et le montant des mandats et titres émis en vue de la régularisation du coefficient de déduction (cf. infra § « La variation du coefficient de déduction »).

Dès lors que l'expertise conduite par un prestataire extérieur aboutit à des régularisations sur la TVA déductible, le directeur d'établissement doit, avant de procéder à ces régularisations, se rapprocher des services de la DGFIP compétents (SIE et direction locale).

Cette organisation idéale permettra de sécuriser la situation des EPS et d'anticiper les difficultés liées à la régularisation du coefficient de déduction.

Le comptable doit s'assurer de la régularité des titres et mandats ainsi que de la conformité des schémas d'écritures à la réglementation comptable.

La variation du coefficient de déduction

- *Pour les autres biens et services*

➤ Détermination du coefficient de déduction définitif

La constatation d'une charge ou d'un produit exceptionnel est obligatoire quel que soit l'écart constaté dans la variation du coefficient de déduction. En cas de variation à la baisse de ce coefficient, la régularisation intervient sur le compte de charge par nature, au lieu du compte de charges exceptionnelles, si elle a lieu en N.

<i>Sens de la variation</i>	<i>Exercice de régularisation</i>	<i>Écriture de régularisation</i>
<i>À la hausse</i>	Exercice N	
	Exercice N+1	D/44566 C/778
<i>À la baisse</i>	Exercice N	D/6 C/44571
	Exercice N+1	D/678 C/44571

(Pour un exemple, voir le cas n° 2 de l'annexe 1)

- *Pour les biens immobilisés*

S'agissant des régularisations comptables issues de la variation du coefficient de déduction, le comptable devra être particulièrement attentif à la nature du bien immobilisé (bien meuble ou immeuble) et à sa situation.

En effet, les schémas comptables seront différents selon qu'il s'agit d'un bien récemment acquis, d'un bien affecté à une activité assujettie et ouvrant droit à déduction, d'un bien cédé ou affecté en cours d'année à une activité hors champ ou n'ouvrant pas droit à déduction (cf. infra tableau récapitulatif).

1) Détermination du coefficient de déduction définitif l'année N d'acquisition du bien :

Lors de l'acquisition d'un bien, un coefficient de déduction provisoire est calculé. Le coefficient de déduction définitif devra être calculé au plus tard le 25 avril N+1.³²

Les régularisations comptables portent donc sur la variation constatée entre le coefficient de déduction provisoire et définitif.

³² Voir § 10 du BOI-TVA-DED-20-10-40. Le délai maximal de régularisation du 25 avril N+1 s'applique également aux régularisations annuelles (cf. supra le § intitulé « en cours d'utilisation du bien »).

Important :

Les coefficients d'assujettissement et de taxation définitifs servant au calcul du coefficient de déduction (déterminé au plus tard le 25 avril suivant l'année d'acquisition) serviront de coefficients de référence lors des régularisations annuelles intervenant les années suivantes.³³

➤ *Si la variation entre le coefficient provisoire et définitif est inférieure à 5 points.*

L'assujetti est autorisé à comptabiliser la variation en charges ou produits exceptionnels si l'écart de la variation constatée entre le coefficient de déduction provisoire et définitif est inférieur à 5 points³⁴.

➤ *Si la variation entre le coefficient provisoire et définitif est supérieure à 5 points.*

Le coût d'entrée de l'immobilisation est corrigé. La modification du coût d'entrée de l'immobilisation a un impact sur le plan d'amortissement, la base amortissable étant corrigée par rapport aux prévisions.

Tableau récapitulatif des régularisations lors de la détermination du coefficient de déduction pour un bien immobilisé

<i>Sens de la variation</i>	<i>Importance de la variation</i>	<i>Écriture de régularisation</i>
<i>Coefficient définitif > coefficient provisoire</i>	< ou égal à 5 points	D/44566 C/778
	>5 points	D/44562 C/21
<i>Coefficient définitif < coefficient provisoire</i>	< ou égal à 5 points	D/678 C/44571
	>5 points	D/21 C/44571

(Pour un exemple, voir le cas n° 1 de l'annexe 1)

2) *Régularisations annuelles intervenant pendant la période de régularisation fixée par la réglementation*

La TVA initialement déduite à partir du coefficient de déduction définitif calculé lors de l'exercice N (ou au plus tard le 25 avril N+1), peut faire l'objet de régularisations au cours des années suivantes.

Important : Les durées de régularisation sont différentes selon que le bien immobilisé est meuble (5 ans) ou immeuble (20 ans).

Ces régularisations dites « annuelles »³⁵ interviennent en fonction de la variation entre le coefficient de déduction de l'année et le coefficient de référence. Elles ne remettent pas en cause la valeur des biens inscrits à l'actif et sont donc toujours comptabilisées en charges ou produits exceptionnels.

➤ *Si la variation entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année, d'une part et, le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence est inférieure à un 1/10^e*

Aucune écriture de régularisation n'est enregistrée.

³³ Pour la définition des coefficients de références, cf. 2 du V de l'article 207 de l'annexe II du CGI

³⁴ Voir rescrit 2007/46 (TCA) au §10 du BOFIP-Impôts sous la référence BOI-TVA-DED-20-10-40.

³⁵ Rescrit RES N° 2008/32 (TCA)

- Si la variation entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année, d'une part et, le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence est supérieure à un 1/10^e

La variation est comptabilisée en produits ou charges exceptionnels.

Sens de la variation	Importance de la variation	Écriture de régularisation
Coefficient de déduction < coefficient de référence	< ou égal à 1/10	Pas d'écriture
	>1/10	D/678 C/44571
Coefficient de déduction > coefficient de référence	< ou égal à 1/10	Pas d'écriture
	>1/10	D/44566 C/778

3) Régularisations globales lors de la sortie ou du changement d'affectation du bien³⁶

Lorsque le bien est cédé (sortie du patrimoine de l'établissement), affecté à un secteur d'activité hors champ de la TVA ou n'ouvrant pas droit à déduction, ou que l'activité à laquelle est affecté le bien cesse³⁷, une régularisation comptable intervient quelle que soit l'importance de la variation entre le coefficient de référence et le coefficient de déduction de l'année de cession.

Cette régularisation dite « globale »³⁸ impacte la valeur brute de l'immobilisation et donc prospectivement le plan d'amortissement de ce dernier en cas de changement d'affectation.

³⁶ Dans l'hypothèse où cette sortie ou désaffectation du bien intervient avant la fin de la période de régularisation de la TVA initialement déduite (5 ou 20 ans).

³⁷ Dans les cas de cessation de l'activité imposable ou de changement d'affectation vers un secteur totalement exonéré sans droit à déduction, l'ordonnateur et le comptable doivent être attentifs à la nature juridique du bien concerné. En effet, les régularisations globales, dans les cas précités, ne concernent que les immeubles. Concernant les biens meubles, une LASM devra être constatée (rescrits 2007/42 et 43 repris respectivement aux § 110 et 60 du BOFIP-Impôts sous la référence BOI-TVA-DED-60-20-10).

³⁸ Art 207, III de l'annexe II au CGI

Tableau récapitulatif des régularisations globales³⁹

	Cessions		Changement d'utilisation du bien		
	Cessions soumises à TVA	Cessions non soumises à TVA			
Situation des biens au regard de la TVA	Biens ayant ouvert droit à déduction lors de son acquisition.	Id°	<i>activité soumise à TVA mais n'ouvrant pas droit à déduction (exonérée) => activité soumise à TVA et ouvrant droit totalement ou partiellement à déduction</i>	<i>activité soumise à TVA et ouvrant droit totalement ou partiellement à déduction => activité soumise à TVA et n'ouvrant pas droit à déduction (exonérée)</i>	<i>activité soumise à TVA et ouvrant droit totalement ou partiellement à déduction => activité hors champ</i>
Situation juridique des biens au moment de la cession	1) Bien immobilisé construit par l'établissement ou par un tiers pour le compte de l'établissement et cédé moins de 5 ans après l'achèvement du bien. 2) Bien immobilisé construit par l'établissement ou par un tiers pour le compte de l'établissement cédé plus de 5 ans après son achèvement, dont la cession est soumise à la TVA en application des dispositions du 5° bis de l'article 260 du CGI.	1) Bien immobilisé construit par l'établissement ou par un tiers pour le compte de l'établissement, cédé + de 5 ans après son achèvement et dont la cession n'a pas fait l'objet de l'exercice de l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI.			
Analyse de la régularisation	Pas de régularisation.	Régularisation : - pour les immeubles immobilisés, le montant de la régularisation est égal : taxe initiale x (coefficient de déduction de l'année – coefficient de déduction de référence)/20 . - pour les biens meubles immobilisés, le montant de la régularisation est égal : taxe initiale x (coefficient de déduction de l'année – coefficient de déduction de référence)/5.	Régularisation par une déduction complémentaire.	Régularisation sous forme de reversement de la TVA initialement déduite (coefficient de taxation devenu nul).	Régularisation sous forme de reversement de la TVA initialement déduite (coefficient d'assujettissement nul).

³⁹ Les régularisations sont traitées avec des exemples dans l'instruction abrogeant l'instruction 07-045 MO du 19 novembre 2007 (cf. l'annexe 3 de la présente fiche). Un cas de régularisation globale est traité dans l'annexe 1 (cas pratique n°4)

	Cessions		Changement d'utilisation du bien		
	Cessions soumises à TVA	Cessions non soumises à TVA			
Champ de la régularisation		<p>La régularisation porte sur les années restant à couvrir à la date de cession.</p> <p><i>Exemple :</i> Pour un bien cédé en n+2, la régularisation portera :</p> <ul style="list-style-type: none"> sur les exercices N+3 et N+4 si le bien immobilisé est un meuble (durée de régularisation pour les biens meubles : 5 ans). sur les exercices N+3 à N+19 si le bien est un immeuble (durée de régularisation pour les biens immeubles : 20 ans). 	<p>La régularisation porte sur la période qui court de l'exercice suivant le changement d'affectation du bien au dernier exercice de régularisation.</p> <p><i>Exemple :</i> Pour un bien immeuble affecté à une activité ouvrant droit à déduction pendant 10 années suivant l'année d'acquisition, la régularisation portera sur les exercices N+11 à N+19.</p> <p>Pour un exemple, voir l'instruction , § 3.1 « les biens devenant utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction ».</p>	Id°	Id°
				<p>Pour un exemple, voir l'instruction, § 3.2.1 « les biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction »-« Biens restant utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction ».</p>	<p>Pour un exemple, voir l'instruction, § 3.2.1 « les biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction »-« Biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction ».</p>
Ecriture de régularisation		D/21 C/44571	D/44562 C/21	D/21 C/44571	D/21 C/44571
Impact de la régularisation		Augmentation de la VNC de l'immobilisation cédée.	<p>Le coefficient de déduction appliqué lors de la régularisation globale devient coefficient de référence pour les régularisations annuelles qui interviennent jusqu'au dernier exercice de régularisation (cf. rubrique « champ de la régularisation »).</p> <p>Le changement d'affectation n'ouvre pas une nouvelle période de régularisation.</p> <p><i>Exemple :</i> Pour un immeuble affecté en N+15 (depuis sa date d'acquisition) à une activité ouvrant droit à déduction, des régularisations annuelles seront pratiquées (en cas de variation supérieure à un 1/10ème du coefficient de référence) de N+16 à N+19.</p>	<p>Le changement d'affectation n'ouvre pas une nouvelle période de régularisation dans le cas où le bien immobilisé serait affecté de nouveau dans quelques années à une activité ouvrant droit à déduction.</p>	<p>Le bien sort définitivement du cycle des régularisations</p> <p>Aucune déduction complémentaire ne sera autorisée si le bien est affecté de nouveau à des activités soumises à TVA et ouvrant droit à déduction.</p>

Important :

Lorsque des biens immobilisés sont mis à disposition ou affectés par l'EPS à des groupements de coopération sanitaire (GCS), l'EPS sera tenu de régulariser la TVA initialement déduite dans les conditions de droit commun sous réserve, d'une part, que le bien mis à disposition ait ouvert droit à déduction⁴⁰, et d'autre part, que le bien transféré soit mis à disposition du GCS par l'EPS à titre gratuit (hors champ d'application de la TVA).

Pourquoi répercute-t-on sur l'immobilisation la variation du coefficient de déduction (hors régularisations annuelles) ?

L'année d'acquisition du bien immobilisable, l'écart entre le coefficient provisoire et définitif ne doit pas conduire à inscrire à l'actif une valeur erronée, susceptible d'affecter la sincérité du bilan, de la base amortissable donc du tableau d'amortissement et, in fine, de la capacité d'autofinancement (CAF) et du tableau de financement (TF) de l'établissement.

Durant la période de régularisation, la révision de la valeur inscrite à l'actif serait contraire au principe de comptabilisation au coût historique. Par ailleurs, elle obligerait à revoir les plans d'amortissements annuellement.

L'année de cession, la valeur inscrite à l'actif doit rendre compte des conditions réelles d'utilisation du bien au moment où le bien est sorti du bilan. Si la variation du coefficient de déduction n'est pas alors répercutée sur la valeur de l'immobilisation, la valeur nette comptable constatée sera erronée et la CAF et le TF insincères.

La clé de répartition économique

Par dérogation aux règles précédemment décrites et dans un souci de simplification, les EPS peuvent être autorisés à appliquer à l'ensemble de leurs dépenses mixtes et non mixtes une clef de répartition économique déterminée sous leur responsabilité.

Cette autorisation, qui peut être sollicitée par simple demande auprès de la direction régionale ou départementale des finances publiques dont relève l'EPS, s'applique pendant une année civile entière et est renouvelée par tacite reconduction sauf dénonciation par l'EPS ou par l'administration avant le 31 décembre de l'année considérée.

Formule de calcul

La clé de répartition économique ne peut pas être calculée à partir de critères physiques ou économiques tirés de comptabilité analytique ou matière. Elle est calculée à partir du ratio suivant :

Montant des recettes hors taxes afférentes aux opérations ouvrant droit à déduction / Montant total des recettes afférentes aux opérations dans le champ d'application de la TVA et hors du champ d'application de la TVA (y compris les subventions et participations dont celles versées par la Sécurité sociale)

Principes et conditions d'utilisation➤ *Le caractère adapté et justifié de la clé de répartition*

La clé de répartition doit traduire la réalité de l'affectation des biens et services. La clé de répartition déterminée par l'établissement devra être validée par l'administration fiscale. Si cette dernière ne peut être validée, l'établissement devra revenir à l'application des règles de droit commun en matière de déduction de la TVA telles que décrites précédemment.

➤ *Le caractère exclusif de la clé de répartition*

L'utilisation d'une clé de répartition exclut tout recours à l'affectation. Dès lors que l'établissement l'utilise, l'ensemble de ses dépenses est considéré comme mixte (chaque dépense est considérée comme servant à la réalisation d'opérations dans le champ d'application et hors du champ d'application de la TVA).

⁴⁰ Si l'EPS n'a pas déduit de TVA lors de l'acquisition du bien (car ce bien était affecté à une opération exonérée), aucune régularisation n'est à opérer.

Le respect des obligations déclaratives et de paiement

Les redevables de la TVA sont soumis à des obligations déclaratives différentes selon le CA annuel réalisé :

<i>Régime d'imposition</i>	<i>Fréquence de déclaration</i>	<i>Date limite de déclaration et de paiement</i>	<i>Versement des acomptes</i>	<i>Demande de remboursement d'un crédit de TVA</i>	<i>Condition de remboursement</i>
Réal normal	Mensuelle (si TVA due annuellement > 4000 €)	24 M+1	Trimestrielle (si la TVA N-1 due est >1000 € avant déduction du compte 44562)	Mensuelle	<ul style="list-style-type: none"> • Déclaration mensuelle • Crédit de TVA à rembourser si > 760 €
	Trimestrielle (si TVA due annuellement < 4000 €)			Trimestrielle	Déclaration mensuelle : <ul style="list-style-type: none"> • Chaque déclaration déposée au titre du trimestre doit faire apparaître un crédit de TVA • Le crédit de TVA à rembourser est >760€ Déclaration trimestrielle : <ul style="list-style-type: none"> • Le crédit de TVA à rembourser est > 760 €
				Annuelle	Crédit de TVA est >150 €
Réal simplifié	Annuelle	3 ou 4/05/N+1		Trimestrielle	<ul style="list-style-type: none"> • Existence d'une TVA déductible sur immobilisations • Crédit de TVA >760 €
				Annuelle	Crédit de TVA >150 €

Le détail des procédures déclaratives est disponible dans les fiches issues des réflexions du groupe de travail sur la TVA dans le secteur public local réuni par la DGFIP dans le courant de l'année 2011. Ces fiches sont accessibles par le lien suivant : http://magellan.bercy.cp/spl/TVA/TVA_recettes.htm

Cas particuliers des redevables exerçant plusieurs activités (cf. également ci après point « L'exercice par l'établissement du droit à déduction de la TVA »)

Le principe :

Les personnes qui exercent plusieurs activités n'ont pas à établir une déclaration de chiffre d'affaires pour chacun de leur secteur d'activités. Elles doivent souscrire une seule déclaration sur laquelle sont regroupés les éléments propres à chaque secteur d'activité.

Cette déclaration récapitule la TVA brute afférente au chiffre d'affaires provenant de l'ensemble des activités du redevable, ainsi que la totalité des droits à déduction, tous secteurs confondus.

Dans le cadre du contrôle des déclarations et notamment à l'occasion de l'instruction des demandes de remboursement de crédits de TVA non imputable, les redevables doivent être en mesure de justifier auprès de l'administration la quotité des droits à déduction mentionnés sur leurs déclarations de TVA.

Aussi, les redevables peuvent joindre à leur déclaration mensuelle ou trimestrielle de TVA l'annexe n°3310 ter. Ce document, dont la production n'est pas obligatoire, facilite le calcul des droits à déduction par secteur, en fonction des limitations particulières à chacun des secteurs.

Cas particuliers :

Certaines activités immobilières doivent, dans certains cas, être mentionnées sur des déclarations de TVA séparées des autres activités (cf. base dématérialisée BOFiP-Impôts BOI-TVA-IMM-10-30-IV-C).

Les personnes morales de droit public sont tenues d'ériger les activités suivantes en secteurs distincts, pour l'application des droits à déduction de la TVA:

- les activités pour lesquelles elles ont opté pour le paiement volontaire de la TVA en application de l'article 260 A du CGI,
- et d'une manière générale toutes les activités qui ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA ou dont la sectorisation est imposée par une disposition spécifique (sont notamment concernées les opérations de lotissement et d'aménagement de zone et l'activité de location de locaux nus soumise à la TVA sur option)

En revanche, des services retraçant des activités qui ne comprendraient que des opérations imposables de plein droit à la TVA n'entraînent pas l'obligation de constituer autant de secteurs distincts qu'il y a d'activités.

Les problématiques comptables liées à l'utilisation des comptes de TVA

Les comptes de TVA déductible (44562 et 44566) et crédit de TVA (44567)⁴¹

Règles de prescription de la TVA déductible

Le directeur d'établissement doit être particulièrement attentif à ne jamais laisser prescrire son droit à déduction afin de ne pas supporter une TVA collectée artificiellement majorée ou en vue d'obtenir le remboursement d'un crédit de TVA.

Par ailleurs, bien que le report d'un crédit de TVA ne connaisse pas de limite dans le temps, les comptables doivent conseiller au directeur de demander régulièrement le remboursement des crédits de TVA qu'ils constatent à l'issue des opérations de liquidation de la TVA.

Le droit à déduction de l'établissement peut être frappé de péremption dans deux cas précis :

- **Si l'établissement n'a pas reporté sur ses déclarations périodiques le crédit de TVA correspondant à l'excédent de TVA déductible sur la TVA collectée ou s'il n'a pas reporté sa TVA déductible.**

Le délai de péremption pendant lequel l'établissement peut encore exercer son droit à déduction en reportant le crédit de TVA concerné, court du jour de la naissance du droit à déduction (au moment de la prise en charge du mandat par le comptable) au 31 décembre N+2. Passé ce délai, l'établissement ne peut plus exercer son droit à déduction et la TVA déductible est prescrite. Elle devra être soldée par opérations budgétaires par l'établissement.

- **Si l'établissement n'exerce plus l'activité imposable, ou que l'activité n'ouvre plus droit à déduction (activité devenue exonérée ou devenue hors champ)**

L'établissement dispose d'un délai de 2 ans (31 décembre N+2) à compter de la date de cessation d'activité ou de la date d'exonération pour demander le remboursement du dernier crédit de TVA au SIE dont il dépend.

Hormis les deux cas précités, et comme indiqué précédemment, aucun délai particulier de prescription ne court en matière de remboursement de crédit de TVA, à partir du moment où ce dernier est reporté périodiquement sur les déclarations de TVA de l'établissement.

TVA déductible indûment comptabilisée

Une TVA déductible peut avoir été comptabilisée à tort en raison d'une erreur d'appréciation sur le régime applicable à l'activité ou sur le caractère partiel de l'assujettissement (non prise en compte du coefficient de déduction). C'est pourquoi, comme cela a déjà été mentionné, il importe que le directeur d'établissement soit en mesure de justifier sans ambiguïté le régime de TVA applicable au sein de chaque secteur d'activité de son établissement et par suite les soldes des comptes retraçant les opérations de TVA de l'établissement.

⁴¹ Ces comptes présentent un solde normalement débiteur. Pour mémoire, les CCA Hélios permettent d'alerter le comptable sur le sens anormal du solde des comptes de TVA.

Les comptes de TVA collectée (44571), de TVA à décaisser (44551) et de TVA intracommunautaire (4452)⁴²

Si l'établissement n'a pas déclaré la TVA collectée ou s'il n'a pas payé la TVA due à l'État, il s'expose d'une part à une amende pour défaut ou retard de déclaration et d'autre part à des pénalités pour défaut ou retard de paiement.

Le directeur de l'établissement doit s'assurer de l'exhaustivité et de l'exactitude des montants inscrits sur la déclaration périodique.

Le comptable doit pour sa part vérifier que le compte 44571 est bien apuré, que son montant est transféré au compte 44551 et procéder au virement de la TVA à décaisser auprès des services de l'État à l'issue du solde des comptes de TVA déductibles (compte 44566, 44562 et 44567 notamment).

Il doit par ailleurs veiller à l'exacte comptabilisation et au paiement effectif des amendes et pénalités éventuelles par la prise en charge des mandats concernés⁴³.

Les demandes de remboursement des crédits de TVA (44583 et 44588)

Lorsque le remboursement effectif du crédit de TVA intervient, le comptable doit s'assurer que ce versement est bien imputé sur les comptes de TVA précités, afin de les apurer, et ne donne pas lieu à l'émission d'un titre. Le remboursement du crédit de TVA n'est qu'un encaissement et non une recette budgétaire (solde du compte 44583 par le débit du compte au Trésor 515).

Dans le cadre des opérations courantes, l'ordonnateur et le comptable doivent veiller à l'apurement rapide de ces comptes notamment lorsque la demande de remboursement a été rejetée par l'administration fiscale.

Les services de l'ordonnateur et du comptable s'efforceront de régulariser autant que possible les sommes anciennes figurant en solde de ces comptes. Toutefois, certaines situations complexes exigeront une régularisation au cas par cas.

Il s'agit notamment des cas suivants :

- Transfert de la TVA déductible prescrite au compte 44588 ;
- Transfert de la TVA collectée non versée au compte 44588 ;
- Demande de remboursement de crédit de TVA rejetée par le SIE et contestée par l'établissement ou donnant lieu à un contentieux administratif⁴⁴ ;
- Erreur de comptabilisation d'opérations particulières (Cf. infra « LASM »)

A défaut de régularisation rapide, les opérations anciennes figurant en solde doivent être justifiées exhaustivement notamment au sein du cycle TVA ou Dettes du dossier permanent de l'établissement.

⁴² Ces comptes présentent un solde normalement créditeur. Pour mémoire, les CCA Hélios permettent d'alerter le comptable sur le sens anormal du solde des comptes de TVA.

⁴³ Les mandats seront émis aux comptes 6712 pour les « Amendes fiscales et pénales » et 6717 « rappels d'impôts » pour les redressements et rappels d'impôts

⁴⁴ Dans le cas d'un contentieux devant une juridiction administrative, l'établissement devra par ailleurs constater à l'ouverture de la procédure une provision pour litiges (compte 1511)

Tableau récapitulatif des régularisations apportées aux comptes de TVA

Comptes	Problématiques	Régularisation comptable
44562/44566	TVA prescrite	Comptabilisation d'une charge exceptionnelle : D/678 C/44571
44562/44566	TVA indûment comptabilisée comme déductible	Réintégration en compte d'immobilisation ou de charges selon la nature de la dépense : D/2 C/44571 ou D/6 C/44571
44583	Le remboursement du crédit de TVA donne lieu à l'émission d'un titre au lieu d'être comptabilisé au compte 44583 (compte en théorie soldé)	Annulation du titre (s'il a été pris en charge au cours de l'exercice) ou émission d'un mandat au compte 673 (annulation de titres sur exercice clos)
44583	Demande de remboursement rejetée par les services fiscaux	Réintégration en compte d'immobilisation ou de charges selon la nature de la dépense : D/2 C/44583 (immobilisations) D/6 C/44583 (ABS si régularisation en N) D/678 C/44583 (ABS si régularisation en N+1)

La régularisation des opérations de TVA comptabilisées au cours des années précédentes

Dans l'hypothèse où l'établissement s'aperçoit que des opérations de TVA erronées (par exemple, erreur de taux), ont été comptabilisées sur les exercices précédents, il doit procéder à des régularisations en respectant les principes suivants :

- Lorsque la TVA déductible et celle collectée donnent simultanément lieu à régularisation au titre du même exercice, les deux opérations doivent être traitées séparément, sans compensation, afin d'assurer la transparence dans le suivi des comptes et permettre le report exact sur les déclarations périodiques;
- En principe, chaque mandat ou titre comportant une TVA erronée devrait faire l'objet d'une annulation sous forme de titre ou de mandat sur exercice clos (compte 773 ou 673). Toutefois, afin de limiter le nombre d'opérations correctives, les régularisations interviendront comme décrites dans le tableau ci-après ;
- Les régularisations s'opèrent de manière globale sur les dépenses et recettes qui impactent le compte de résultat et de manière individualisée (bien par bien) concernant la TVA sur immobilisations.
La régularisation bien par bien de la TVA sur immobilisations se justifie par le fait que les régularisations vont impacter le plan d'amortissement de l'immobilisation concernée sur la durée restant à amortir (impact prospectif) et la fiche inventaire qui lui est rattachée dans Hélios ;
- Les services déconcentrés de la DGFIP (SIE et correspondants TVA) devront être saisis sur les régularisations envisagées avant leur passation .

Tableau récapitulatif des régularisations sur exercices antérieurs

	TVA DEDUCTIBLE		TVA COLLECTEE	
<i>Biens et services</i>	<i>Correction à la hausse</i>	<i>Correction à la baisse</i>	<i>Correction à la hausse</i>	<i>Correction à la baisse</i>
<i>Écritures</i>	D/44566 C/778 ⁴⁵	D/678 C/44571	D/678 C/44571	D/44571 C/778
<i>Mode de régularisation</i>	globale			
<i>Justification de l'opération</i>	TVA déductible complémentaire	Trop de TVA déductible	TVA collectée minorée à tort	Trop de TVA collectée
Immobilisations	TVA DEDUCTIBLE			
<i>Écritures</i>	D/44562 C/21	D/21 ⁴⁶ C/44571		
<i>Mode de régularisation</i>	Bien par bien			
<i>Justification de l'opération</i>	TVA déductible complémentaire	Trop de TVA déductible		

⁴⁵ L'ensemble des mandats et des titres relatifs à ces opérations sont typés d'ordre mixte.

⁴⁶ Lors de la comptabilisation du schéma d'écriture, le compte auxiliaire doit être renseigné afin d'impacter la fiche immobilisation concernée

Le dispositif de traçabilité en matière de TVA

Au sein du dossier de clôture

L'établissement doit être en mesure de justifier l'essentiel des opérations intervenues dans l'année sur les comptes de TVA, proprement dit, mais également sur les comptes de charges, de produits ou d'immobilisation en cas de régularisation. Ce dossier pourra comporter notamment :

- La justification des opérations de liquidation de la TVA (justification mensuelle, trimestrielle ou annuelle selon le régime déclaratif auquel est soumis l'établissement) ;
- La justification des opérations comptables de régularisation modifiant le coût d'entrée (année d'acquisition) ou la valeur brute (année de cession) d'une immobilisation suite à variation du coefficient de déduction ;
- La justification des opérations comptables de régularisation en charges ou produits exceptionnels suite à variation de plus d'un dixième du coefficient de déduction appliqué à un bien immeuble durant la période de régularisation ;
- La justification des opérations de régularisation en charges ou produits exceptionnels suite à variation du coefficient de déduction appliqué aux autres biens et services ;
- La justification des opérations de régularisation des opérations de TVA passées sur les années précédentes ou au cours de l'exercice ;
- La justification des amendes et fiscales comptabilisées sur l'exercice (compte 6712) et qui se rapportent à la gestion de la TVA ;
- La justification des rappels de TVA comptabilisés au 6717 ;
- La justification des soldes existant au 31/12 sur les comptes de TVA.

Au sein du dossier permanent

Ce dossier a vocation à donner une vision approfondie au certificateur de la situation de l'établissement au regard de la TVA.

La deuxième partie de ce dossier pourra comporter un sous répertoire « cycle TVA » ou rattacher le processus TVA à un autre cycle. Il peut se composer des documents suivants (liste non exhaustive) :

- Description du régime de TVA applicable à chaque activité exercée par l'établissement ;
- Mentions des activités assujetties sur option, exonérées ;
- Mention des modifications apportées par l'établissement au régime de TVA applicable à une activité (abandon de l'option) ;
- Régime d'imposition de l'établissement à la taxe sur les salaires ;
- Mention des opérations spécifiques : TVA intra - communautaire, LASM, mise à disposition de personnel dans le cadre de la coopération hospitalière ;
- Mention du régime d'imposition (simplifié ou normal) et de la fréquence de déclaration ;
- Ensemble des documents déclaratifs d'une activité auprès d'un SIE ;
- Mention des numéros d'identification TVA de l'établissement au près du SIE,
- Mention du numéro d'identification individuel si l'établissement est redevable uniquement de TVA intra-communautaire ;
- Méthode de suivi de la TVA (sectorisation, coefficient de déduction clé de répartition) ;
- Justification de l'ensemble des auto - liquidations calculées par l'établissement au titre de la TVA ;
- Historique des contrôles fiscaux et des VP TVA menés dans l'établissement ;
- Historiques des redressements ou rappel d'impôts subis par l'établissement au titre de la gestion de la TVA ;
- Identification du prestataire extérieur auquel l'établissement a recours le cas échéant pour calculer les régularisations de TVA, archivage des échanges entre l'établissement et le prestataire.

Liste des annexes

Annexe 1 : Cas pratiques de régularisations du coefficient de déduction

- **Cas n°1 : Modification du coût d'entrée de l'immobilisation (régularisation écart coefficient provisoire/coefficient définitif)**

Situation de départ :

Un bâtiment affecté à une activité de blanchisserie a été acquis en N par un établissement pour un montant de 100 000 € HT.

Le coefficient de déduction provisoire est égal à l'unité.

Enregistrement comptable :

D/21 100 000 €

D/44562 19 600 € C/4041 119 600 €

Détermination du coefficient de déduction définitif appliqué au bien à l'issue de l'année d'acquisition :

Au plus tard le 25 avril N+1 de l'année d'acquisition, il s'avère que le bâtiment n'est utilisé qu'à 50 % par le service blanchisserie. Le bâtiment accueille par ailleurs une USLD.

Le coefficient de déduction définitif est de 0,5.

Analyse de la variation du coefficient de déduction :

La variation coefficient provisoire/coefficient définitif est supérieure à 5 points et doit, par conséquent, être répercutée sur le coût d'entrée de l'immobilisation.

Écriture de régularisation :

D/21 C/44571 8 800 € (soit 19 600*(1-0,5))

- **Cas n°2 : Régularisation du coefficient de déduction appliqué à un autre bien ou service.**

Situation de départ :

Un établissement a acheté en N des denrées alimentaires pour 1 000 € HT (taux à 19,6 %) qu'il pense affecter pour 80 % aux repas des patients hospitalisés (activité hors champ) et à 20 % aux personnes extérieures à l'établissement (activité ouvrant totalement droit à déduction).⁴⁷

A la fin de l'exercice, il s'avère que 82 % des aliments ont été utilisés pour la confection de repas aux malades.

Lors de l'achat des denrées :

A la PEC du mandat, l'écriture suivante est enregistrée :

D/6023 1 156,80 €

D/44566 39,20 €

C/4011 1 196,00 €

(Explication du calcul : Montant HT* pourcentage du bien sur lequel s'exerce le droit à déduction : 1 000*0,196*0,2= 39,20)

Analyse de la variation du coefficient de déduction :

L'écart entre les coefficients de déduction provisoire et définitif (de 0,2 à 0,18) doit donner lieu à régularisation.

Écriture de régularisation :

Si la régularisation intervient sur N :

D/6023 C/44571 3,92 €

Si la régularisation intervient sur N+1 :

D/678 C/44571 3,92 €

(Explication du calcul :

1000*0,196*0,18=35,28

39,20-35,28=3,92)

⁴⁷ soit un coefficient de déduction appliqué au bien de 0,2*1*1 (bien affecté à hauteur de 20 % à une activité soumise à TVA, ouvrant intégralement droit à déduction et ne faisant pas l'objet d'une exclusion du droit à déduction).

- **Cas n°3 : Régularisation annuelle du coefficient de déduction d'un bien immobilisé**

Situation de départ :

Un établissement produit de l'énergie par ses propres moyens (installation de panneaux solaires).

L'année de la mise en service des panneaux solaires, 30 % de l'énergie est revendue à EDF, les 70 % restant servent à alimenter en électricité les différents services hospitaliers.

Les panneaux solaires ont été enregistrés à l'actif pour une valeur de 100 000 € HT.

La vente d'énergie est une activité dans le champ d'application de la TVA ouvrant droit à déduction (coefficient de déduction : coefficient d'assujettissement de 0,3 x coefficient de taxation égal à 1 x coefficient d'admission égal à 1 (pas d'exclusion) = 0,3).

Coefficient de référence :

$$100\,000 * 19,6 * 0,3 = 5\,880\text{€}$$

Enregistrement comptable

D/21 100 000€

D/44562 5 880€

Au cours des années suivantes :

En N+2, l'établissement vend 32 % de son électricité à EDF.

En N+3, l'établissement vend 40 % de son électricité à EDF.

Analyse de la variation du coefficient de déduction :

En N+2, la variation du coefficient de déduction de l'exercice (par rapport au coefficient de référence) est inférieure à 1/10.

En N+3, la variation est supérieure à un 1/10.

Écriture de régularisation :

En N+2 :

Aucune écriture de régularisation n'est à passer.

En N+3 :

D/44566 C/778 : 98

(Explication du calcul :

$\frac{1}{5}$	ou	$\frac{1}{20}$	x taxe initiale x (coefficient de déduction de N - coefficient de déduction de référence).
---------------	----	----------------	--

$$1/20 * 19\,600 * (0,4 - 0,3)$$

- **Cas n°4 : Régularisation globale du coefficient de déduction d'un bien immobilisé lors de sa cession par l'établissement**

Situation de départ :

Un CHU acquiert en N un local en ville doté d'un auditorium afin d'y organiser des événements internes à la vie de l'établissement.

(Réunion des personnels non médicaux et/ou médicaux, journées d'études hospitalières,...).

Lorsque le local n'est pas utilisé par l'établissement, ce dernier le loue à titre onéreux à des entités diverses (laboratoires, universités).

Le CHU a opté pour assujettir à la TVA l'activité de location de salle qui, par ailleurs, ouvre droit à déduction.

La valeur d'acquisition du local est de 200.000€ HT

En N+5, le CHU cède à titre onéreux le local à la ville.

Lors de l'acquisition du bien (exercice N) :

Le local est utilisé pour des réunions internes à l'hôpital 26% du temps et est loué, les 74% du temps restant. Cette répartition constitue la quotité de référence (coefficient définitif) pour juger de l'évolution ultérieure du coefficient de déduction.

L'année de cession (exercice N+5) :

La cession n'est pas soumise à TVA car réalisée plus de 5 ans après son achèvement.

Analyse de la situation :

La cession du local, non soumise à la TVA, génère une régularisation globale en réputant que le local est désormais utilisé, pour chacune des années restantes de la période de régularisation (soit 20 ans), à une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction.

La régularisation est égale à la somme des régularisations annuelles qui auraient dû intervenir entre les années N+5 et N+19 si, pour chaque exercice, le coefficient de taxation avait été nul.

Écriture de régularisation :

D/21 C/44571 : 16099,44

(Explication du calcul :

Coefficient de référence : $20000 * 0,74 * 0,196 = 29008$

Régularisation : $15/20 * 29008 * (0 - 0,74)$

Annexe 2 : Principales dispositions de l'annexe II du CGI et l'instruction sur les modalités du droit à déduction

Article 206 Modifié par [Décret n°2011-645 du 9 juin 2011 - art. 2](#)

I. - Le coefficient de déduction mentionné à [l'article 205](#) est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission.

II. - Le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service est égal à sa proportion d'utilisation pour la réalisation d'opérations imposables. Les opérations imposables s'entendent des opérations situées dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu des [articles 256 et suivants](#) du code général des impôts, qu'elles soient imposées ou légalement exonérées.

III.-1. Le coefficient de taxation d'un bien ou d'un service est égal à l'unité lorsque les opérations imposables auxquelles il est utilisé ouvrent droit à déduction.

2. Le coefficient de taxation d'un bien ou d'un service est nul lorsque les opérations auxquelles il est utilisé n'ouvrent pas droit à déduction.

3. Lorsque le bien ou le service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, le coefficient de taxation est calculé selon les modalités suivantes :

1° Ce coefficient est égal au rapport entre :

a. Au numérateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ;

b. Et, au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

Les sommes mentionnées aux deux termes de ce rapport s'entendent tous frais et taxes compris, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée ;

2° Lorsqu'un assujetti a constitué des secteurs distincts d'activité en application de [l'article 209](#), le chiffre d'affaires à retenir pour le calcul du rapport mentionné au 1° est celui du ou des secteurs pour lesquels le bien ou le service est utilisé ;

3° Pour l'application des dispositions du 1°, il est fait abstraction du montant du chiffre d'affaires afférent :

a. Aux cessions des biens d'investissements corporels ou incorporels ;

b. Au produit des opérations immobilières et financières accessoires exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée. Sont considérées comme accessoires les opérations qui présentent un lien avec l'activité principale de l'entreprise et dont la réalisation nécessite une utilisation limitée au maximum à 10 % des biens et des services grevés de taxe sur la valeur ajoutée qu'elle a acquis. Ce pourcentage est apprécié en fonction de la proportion d'utilisation pour ces opérations de chaque bien et service grevé de taxe sur la valeur ajoutée. Cette proportion est appliquée à la valeur d'acquisition par le redevable de chacun de ces biens et services pour déterminer leur valeur d'utilisation. Le pourcentage résulte du rapport entre, au numérateur, la somme des valeurs d'utilisation ainsi déterminées et, au dénominateur, le montant total de la valeur d'acquisition de ces biens et services.

Article 207 Modifié par [Décret n°2010-1075 du 10 septembre 2010 - art. 1](#)

I.- Sous réserve des dispositions qui suivent, la déduction opérée dans les conditions mentionnées aux articles [205](#) et [206](#) est définitivement acquise à l'entreprise.

II.-1. Pour les biens immobilisés, une régularisation de la taxe initialement déduite est opérée chaque année pendant cinq ans, dont celle au cours de laquelle ils ont été acquis, importés, achevés, utilisés pour la première fois ou transférés entre secteurs d'activité constitués en application de [l'article 209](#).

2. Chaque année, la régularisation est égale au cinquième du produit de la taxe initiale par la différence entre le coefficient de déduction de l'année et le coefficient de déduction de référence mentionné au 2 du V. Elle prend la forme d'une déduction complémentaire si cette différence est positive, d'un reversement dans le cas contraire.

3. Par dérogation à la durée mentionnée au 1 et à la fraction mentionnée au 2, cette régularisation s'opère pour les immeubles immobilisés par vingtième pendant vingt années.

Toutefois, pour les immeubles donnés en location dans les conditions prévues au 2 de [l'article L. 313-7](#) du code monétaire et financier, cette durée est égale au nombre d'années qui courent jusqu'à l'échéance du contrat de bail, arrondi à l'entier supérieur, sans pouvoir excéder vingt années, et la régularisation s'opère par fractions égales à l'inverse de cette durée.

4. La régularisation doit être effectuée avant le 25 avril de l'année suivante. Aucune régularisation n'est effectuée si la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année, d'une part, et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence mentionnés au 2 du V, d'autre part, n'est pas supérieure, en valeur absolue, à un dixième.

5. Les dispositions qui précèdent ne sont pas applicables :

1° Aux biens immobilisés dont le coefficient d'assujettissement de référence est nul ;

2° Aux immeubles livrés, acquis, apportés ou utilisés pour la première fois avant le 1er janvier 1996.

6. Pour la détermination des coefficients de référence mentionnés au 2 et au 4, il n'est pas tenu compte des dispositions du 1° et du 2° du 2 du V au titre de l'année où il est fait application de ces dispositions.

III.-1. Une régularisation de la taxe initialement déduite et grevant un bien immobilisé est également opérée :

1° Lorsqu'il est cédé ou apporté, sans que cette opération soit soumise à la taxe sur le prix total, sur la valeur totale ou dans les conditions fixées à l'article [268](#) du code général des impôts, ou est transféré entre secteurs d'activité constitués en application de l'article 209 ;

2° Lorsqu'il est cédé ou apporté, et que cette opération est soumise à la taxe sur le prix total, sur la valeur totale ou dans les conditions fixées à l'article 268 du code général des impôts ;

3° Lorsque la réglementation modifie la valeur de son coefficient d'admission en cours d'utilisation ;

4° Lorsqu'il vient en cours d'utilisation à être utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction ou, sous réserve du 5°, lorsqu'il cesse d'être utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction ;

5° Lorsqu'il cesse d'être utilisé à des opérations imposables

Article 207 V

2. Les coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission de référence sont initialement égaux aux coefficients retenus pour le calcul de la déduction opérée en application de l'article 206 lors de l'acquisition, de l'importation ou de la livraison à soi-même du bien. Le cas échéant :

1° Après chaque déduction opérée en application des dispositions du 3 du III du présent article lors d'un transfert entre secteurs d'activité mentionné au 1° du 1 de ce même III, ils prennent la valeur des coefficients retenus pour la détermination du montant de cette déduction ;

2° Après chaque régularisation opérée en application des dispositions des 3° à 5° du 1 du III du présent article, ils prennent la valeur des coefficients mentionnés respectivement aux 3° à 5° du 2 de ce même III.

Le coefficient de déduction de référence est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission de référence résultant des dispositions qui précèdent.

Article 209 Modifié par [Décret n°2011-645 du 9 juin 2011 - art. 2](#)

I.- Les opérations situées hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et les opérations imposables doivent être comptabilisées dans des comptes distincts pour l'application du droit à déduction.

Il en va de même pour les secteurs d'activité qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la taxe sur la valeur ajoutée.

Sont constitués en secteurs d'activité :

1° Chaque immeuble ou ensemble d'immeubles ou fraction d'immeuble dont la livraison à soi-même est imposable en application du II de l'article [278 sexies](#) du code général des impôts ou dans lequel sont réalisés des travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement de logement dont les livraisons à soi-même sont imposables en application du b du 1° du 3 du I de l'article [257](#) du même code ;

2° Les immeubles, ensembles d'immeubles ou fractions d'immeubles dont la location est imposée en application du 2° de l'article [260](#) du code général des impôts ;

3° Les services mentionnés à l'article [260 A](#) du code général des impôts ;

4° Pour les organismes agissant sans but lucratif désignés au a du 1° du 7 de l'article [261](#) du code général des impôts :

a. L'ensemble de leurs opérations qui ne sont pas soumises à la taxe sur la valeur ajoutée et des ventes qu'ils consentent à leurs membres au-delà de 10 % de leurs recettes totales ;

b. chacune des manifestations de bienfaisance ou de soutien qu'ils organisent et dont les recettes sont imposables à la taxe sur la valeur ajoutée ;

5° Chaque opération de lotissement ou d'aménagement de zone réalisée par les collectivités territoriales ou leurs groupements.

II.- 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, rectifié, le cas échéant, conformément aux dispositions de l'article [207](#).

Annexe 3 : Lien vers l'instruction n°12-016-M0 du 09 juillet 2012 sur la refonte des règles de droit à déduction en matière de TVA :

Pour les comptables hospitaliers, l'instruction est consultable dans Nausicaa :

- recherche avancée (accès par le bouton « plus de critères » à partir de la recherche par mots-clés)
- recherche par nature : instruction BOCP
- recherche par date : 09/07/2012

Pour les ordonnateurs, l'instruction est consultable en cliquant sur le lien suivant :

<http://circulaire.legifrance.gouv.fr/index.php?action=afficherCirculaire&hit=1&r=35499>

Annexe 4 : Les principaux rescrits nationaux TVA en matière de droit à déduction

REFERENCES RESCRIT	DU	THEME DU RESCRIT
§ 80 du BOI-TVA-DED-20-10-20		Mode de calcul du coefficient de taxation forfaitaire.
§ 10 du BOI-TVA-DED-20-10-40.		Mode de calcul du coefficient de taxation forfaitaire en cas de changement de la proportion d'affectation d'un bien.
§ 10 du BOI-TVA-DED-30-10.		Notion d'affectation aux besoins de l'exploitation.
§ 110 du BOI-TVA-DED-60-20-10.		Changement d'affectation d'une immobilisation en cours d'utilisation.
§ 60 du BOI-TVA-DED-60-20-10.		Cas de cessation de l'activité imposable.
§ 30 du BOI-TVA-DED-60-20-40.		Articulation des régularisations annuelles.
§ 10 du BOI-TVA-DED-20-10-40.		Ecart entre le coefficient de déduction provisoire et le coefficient de déduction définitif.
§ 1 du BOI-TVA-DED-60-10.		Impact des régularisations annuelles de TVA sur le coût d'entrée des immobilisations.

Annexe 5 : Textes et principaux liens utiles sur la vente de médicaments rétrocedés

Articles du code de la Sécurité sociale

Article L162-17 Modifié par LOI n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 - art. 177 (V)

Les médicaments spécialisés, mentionnés à l'article L. 601 du code de la santé publique et les médicaments bénéficiant d'une autorisation d'importation parallèle mentionnée à l'article L. 5121-17 du même code, ne peuvent être pris en charge ou donner lieu à remboursement par les caisses d'assurance maladie, lorsqu'ils sont dispensés en officine, que s'ils figurent sur une liste établie dans les conditions fixées par décret en Conseil d'Etat. La liste précise les seules indications thérapeutiques ouvrant droit à la prise en charge ou au remboursement des médicaments.

Les médicaments inscrits sur la liste prévue à l'article L. 5126-4 du code de la santé publique sont pris en charge ou donnent lieu à remboursement par l'assurance maladie lorsqu'ils sont délivrés par une pharmacie à usage intérieur d'un établissement de santé dûment autorisée. Cette liste précise les seules indications thérapeutiques ouvrant droit à la prise en charge ou au remboursement des médicaments.

L'inscription d'un médicament sur les listes mentionnées aux premier et deuxième alinéas peut, au vu des exigences de qualité et de sécurité des soins mettant en oeuvre ce médicament, énoncées le cas échéant par la commission prévue à l'article L. 5123-3 du code de la santé publique, être assortie de conditions concernant la

qualification ou la compétence des prescripteurs, l'environnement technique ou l'organisation de ces soins et d'un dispositif de suivi des patients traités.

En ce qui concerne les médicaments officinaux et les préparations magistrales, un décret en Conseil d'Etat détermine les règles selon lesquelles certaines catégories de ces médicaments peuvent être exclues du remboursement par arrêté interministériel.

Articles du Code de la Santé publique

Article L. 5126-4 Modifié par Ordonnance n° 2005-1112 du 1 septembre 2005 - art. 8 (V) JORF 6 septembre 2005

Dans l'intérêt de la santé publique, le ministre chargé de la santé arrête, par dérogation aux dispositions de l'article L. 5126-1, la liste des médicaments que certains établissements de santé, disposant d'une pharmacie à usage intérieur, sont autorisés à vendre au public, au détail et dans le respect des conditions prévues aux articles L. 5123-2 à L. 5123-4. Les conditions d'utilisation des médicaments et des dispositifs médicaux stériles sont arrêtées conjointement par les ministres chargés de la santé et de la sécurité sociale.

La part prise en charge par les régimes obligatoires d'assurance maladie au titre des remboursements afférents à ces médicaments est facturée à la caisse désignée en application de l'article L. 174-2 ou L. 174-18 du code de la sécurité sociale.

Articles du Code général des impôts

Article 281 octies Modifié par Rapport - art. 1 (V) JORF 22 juin 2000

La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux de 2,10 % pour les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur les préparations magistrales, médicaments officinaux, médicaments ou produits pharmaceutiques définis à l'article L.5121-8 du code de la santé publique, qui remplissent les conditions de l'article L. 162-17 du code de la sécurité sociale ou qui sont agréés dans les conditions prévues par les articles L.5123-2 et L.5123-3 du code de la santé publique et sur les produits visés au 1°, 3°, 4° et 5° de l'article L.1221-8 du code de la santé publique.

Le taux de 2,10 % s'applique également aux opérations d'importation, d'acquisition intracommunautaire ou de livraison portant sur les médicaments soumis à autorisation temporaire d'utilisation visés à l'article L.5121-12 du code de la santé publique.

Fiche DGOS

http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/retrocession_medicaments-2.pdf

Annexe 6 : Articles du CGI relatifs à la territorialité des prestations de services effectuées dans un cadre intracommunautaire

Article 259 du CGI

Modifié par LOI n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 - art. 102 (V)

Le lieu des prestations de services est situé en France :

1° Lorsque le preneur est un assujetti agissant en tant que tel et qu'il a en France :

- a) Le siège de son activité économique, sauf lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France auquel les services sont fournis ;
- b) Ou un établissement stable auquel les services sont fournis ;
- c) Ou, à défaut du a ou du b, son domicile ou sa résidence habituelle ;

2° Lorsque le preneur est une personne non assujettie, si le prestataire :

- a) A établi en France le siège de son activité économique, sauf lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France à partir duquel les services sont fournis ;
- b) Ou dispose d'un établissement stable en France à partir duquel les services sont fournis ;
- c) Ou, à défaut du a ou du b, a en France son domicile ou sa résidence habituelle.

Article 259 A du CGI

Article 259 A Modifié par LOI n°2009-1673 du 30 décembre 2009 - art. 102 (V)

Par dérogation à l'article 259, est situé en France le lieu des prestations de services suivantes :

1° Les locations de moyens de transport lorsqu'elles sont de courte durée et que le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur en France (1).

La location de courte durée s'entend de la possession ou de l'utilisation continue du moyen de transport pendant une période ne dépassant pas trente jours ou, dans le cas d'un moyen de transport maritime, quatre-vingt-dix jours ;

2° Les prestations de services se rattachant à un bien immeuble situé en France, y compris les prestations d'experts et d'agents immobiliers, la fourniture de logements dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire tels que des camps de vacances ou des sites aménagés pour camper, l'octroi de droits d'utilisation d'un bien immeuble et les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers, telles que celles fournies par les architectes et les entreprises qui surveillent l'exécution des travaux ;

3° Les prestations de transport intracommunautaire de biens effectuées pour des personnes non assujetties lorsque le lieu de départ du transport est en France ;

On entend par transport intracommunautaire de biens, tout transport de biens dont le lieu de départ et le lieu d'arrivée sont situés sur les territoires de deux Etats membres différents.

On entend par lieu de départ, le lieu où commence effectivement le transport des biens, sans tenir compte des trajets effectués pour se rendre au lieu où se trouvent les biens, et par lieu d'arrivée, le lieu où s'achève effectivement le transport des biens ;

4° Les prestations de transport de biens effectuées pour des personnes non assujetties autres que les transports intracommunautaires de biens et les prestations de transport de passagers, en fonction des distances parcourues en France ;

5° Lorsqu'elles sont matériellement exécutées ou ont effectivement lieu en France :

a) Les prestations de services fournies à une personne non assujettie ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, y compris les prestations de services des organisateurs de telles activités, ainsi que les prestations de services accessoires à ces activités ;

b) Les ventes à consommer sur place ;

c) Sont réputées effectuées en France les ventes à consommer sur place lorsqu'elles sont réalisées matériellement à bord de navires, d'aéronefs ou de trains au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté européenne et que le lieu de départ du transport de passagers est situé en France.

On entend par partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté, la partie d'un transport effectuée sans escale en dehors de la Communauté européenne, entre le lieu de départ et le lieu d'arrivée du transport de passagers.

On entend par lieu de départ d'un transport de passagers, le premier point d'embarquement de passagers prévu dans la Communauté européenne, le cas échéant après escale en dehors de la Communauté européenne.

On entend par lieu d'arrivée d'un transport de passagers, le dernier point de débarquement, prévu dans la Communauté européenne, pour des passagers ayant embarqué dans la Communauté européenne, le cas échéant avant escale en dehors de la Communauté européenne.

Dans le cas d'un transport aller-retour, le trajet de retour est considéré comme un transport distinct ;

5° bis Les prestations de services fournies à un assujetti, ainsi que celles qui leur sont accessoires, consistant à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions lorsque ces manifestations ont effectivement lieu en France ;

6° Lorsqu'elles sont matériellement exécutées en France au profit d'une personne non assujettie :

- a) Les activités accessoires au transport, telles que le chargement, le déchargement, la manutention et les activités similaires ;
- b) Les expertises ou les travaux portant sur des biens meubles corporels ;

7° Les prestations de services fournies à une personne non assujettie par un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui lorsque le lieu de l'opération principale est situé en France ;

8° La prestation de services unique d'une agence de voyages lorsqu'elle a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel elle a fourni cette prestation.

L'agence de voyages réalise une prestation de services unique lorsqu'elle agit, en son propre nom, à l'égard du client et utilise, pour la réalisation du voyage, des livraisons de biens et des prestations de services d'autres assujettis.

NOTA :

Conformément à la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009, article 102 III 1° à compter du 1er janvier 2013 le 1° de l'article 259 A est ainsi rédigé : "1° Les locations de moyens de transport :

a) Lorsqu'elles sont de courte durée et que le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur en France.

La location de courte durée s'entend de la possession ou de l'utilisation continue d'un moyen de transport pendant une période ne dépassant pas trente jours ou, dans le cas d'un moyen de transport maritime, quatre-vingt-dix jours ;

b) Les locations, autres que celles de courte durée, consenties à une personne non assujettie, lorsque cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle en France ;

c) Par dérogation au b, la location d'un bateau de plaisance, à l'exception de la location de courte durée, à une personne non assujettie lorsque le bateau est effectivement mis à disposition du preneur en France et le service fourni par le prestataire à partir du siège de son activité économique ou d'un établissement stable qui y est situé."