

TVA : DÉCOUVREZ VOS RESSOURCES CACHÉES

GUIDE POUR OPTIMISER VOS FLUX

SOMMAIRE

TVA et établissement de santé : les principes	p. 4
Bien gérer votre TVA en 4 points clés	p. 5
Cas spécifiques	p. 8

L'ESSENTIEL

De quoi parle-t-on ?

Les établissements de santé sont partiellement soumis à la TVA, leurs activités recouvrant du soin et des activités subsidiaires. Mais les règles applicables à cet assujettissement partiel ne sont pas toujours connues.

Quels sont les enjeux ?

La méconnaissance des règles de TVA peut se traduire par une perte de recettes (fixation d'un prix sans tenir compte de l'application de la TVA, par exemple) ou par une majoration des dépenses (omission, à tort, de la déduction d'une partie de la TVA supportée). La bonne maîtrise de la TVA, notamment au regard de l'exercice du droit à déduction, est une opportunité clé pour améliorer les finances hospitalières, évitant ainsi de laisser échapper des avantages financiers significatifs.



La réutilisation des productions de l'Anap est autorisée, sous réserve que les informations qu'elles contiennent ne soient pas altérées, que leur sens ne soit pas dénaturé et que leurs sources et date de dernière mise à jour soient mentionnées. Toute réutilisation à des fins commerciales doit faire l'objet d'un échange préalable avec l'Anap.

Ce guide a vocation à éclaircir sur la gestion de la TVA en établissement de santé, il ne se substitue pas au Code Général des Impôts. L'Anap ne peut être tenue responsable de l'appropriation erronée qui en serait faite dans les établissements.

PARCOURS INTERACTIF

Vous avez besoin d'infos complémentaires et souhaitez savoir si vous êtes assujetti à la TVA ? L'Anap vous accompagne et met à votre disposition un parcours pas à pas pour déterminer le taux de TVA en fonction du secteur, du statut de votre établissement, de la nature du projet... Vous n'avez plus qu'à flasher le QR Code juste ici :



TVA ET ÉTABLISSEMENT DE SANTÉ : LES PRINCIPES

Les établissements sanitaires et médico-sociaux développent plusieurs activités relevant de régimes de TVA différents. La majeure partie de ces activités sont hors champ ou assujetties mais exonérées, les autres sont assujetties non exonérées.

Régimes d'assujettissement par types d'établissements

- ➔ Les établissements publics de santé, SSR et groupements de soins infirmiers à domicile sont hors champ pour leurs activités de soin.
- ➔ Les établissements sociaux et médico-sociaux (hors Ehpad) sont assujettis pour toutes leurs activités.
- ➔ Les établissements de santé privés sont exonérés sur autorisation de l'agence régionale de santé.
- ➔ Les Ehpad sont exonérés de TVA.

Activités exonérées

Les établissements ne sont pas tenus de collecter la TVA et ne peuvent donc pas déduire la TVA payée sur les achats relatifs à ces activités : le prix facturé par l'hôpital est hors taxes et les dépenses associées sont intégralement inscrites pour leur valeur TTC dans les comptes d'exploitation.

Un exemple ?

Les frais d'hospitalisation (conventionnelle ou ambulatoire), les soins médicaux et les activités qui leur sont étroitement liées, par exemple, sont exonérés de TVA (traitements médicaux prescrits, nourriture, hébergement y compris les chambres individuelles, repas et chambres fournis aux accompagnateurs du patient sur prescription médicale).

Activités assujetties

Les établissements facturent avec TVA, qu'ils reversent par la suite au trésor, et peuvent déduire la TVA payée sur les achats relatifs aux activités assujetties : la dépense inscrite dans les comptes d'exploitation est hors taxes. Le taux de TVA diffère selon la catégorie de produit ou de service.

Un exemple ?

Les activités réalisées à titre onéreux et non étroitement liées à l'hospitalisation sont assujetties à TVA comme la location d'un téléviseur, les médicaments hors du cadre de traitement du patient (rétrocession), la location d'espaces aménagés pour l'exploitation de commerce (cafétérias, kiosques à journaux), les parkings payants.

La taxe sur les salaires

Elle est due par les établissements ayant plus de 90% de leur chiffre d'affaires, subventions incluses, non soumis à la TVA. Les établissements de santé étant partiellement soumis au paiement de la TVA, ils peuvent réduire l'assiette de cette taxe en fonction de leur proportion d'activité soumise à TVA, selon le calcul suivant :

*Rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires = Montant total des rémunérations versées nettes des prorogations arrêts maladie (année N) * (Recettes non assujetties TVA (N-1) / total des recettes HT (année N-1)).*

BIEN GÉRER VOTRE TVA EN 4 POINTS CLÉS

Taux de TVA en vigueur

Le taux normal

Le taux à 20 % s'applique aux produits ou services qui ne bénéficient pas d'un autre taux expressément prévu, soit la majorité des ventes de biens et des prestations de services.

Le taux intermédiaire

Le taux à 10 % s'applique aux produits de restauration : facturation des repas aux professionnels dans le cadre du restaurant d'entreprise, vente de repas à des prestataires ou facturation des repas aux accompagnateurs hors prescription médicale.

Le taux de livraison à soi-même de locaux

Les établissements accueillant des personnes âgées ou handicapées ainsi que les établissements dont l'activité principale est l'hébergement (établissements psychiatriques, de soins de suite, de réadaptation et de rééducation) qui réalisent des constructions de locaux ou des travaux de rénovation bénéficient d'une fiscalité avantageuse avec un taux de TVA réduit à 5,5 % pour les livraisons à soi-même de locaux.

Le taux particulier

Le taux à 2,10 % s'applique pour les médicaments remplissant les conditions des articles L. 162-17 du Code de la sécurité sociale et L. 5126-4 du Code de la santé publique, soit la majorité des médicaments rétrocédés. Pour les autres, un taux réduit de 7 % s'applique (278 quater du CGI).

Modalités de calcul de la TVA

Le calcul de la TVA collectée

Le taux de TVA à appliquer est variable selon le type de biens ou de services. Par exemple, au taux normal de 20 % s'ajoute un taux réduit à 5,5 % pour les services aux personnes dépendantes, un taux de 10 % pour les prestations d'hôtellerie et de restauration ou encore un taux particulier à 2,1 % pour les médicaments.

Exemple au taux normal de 20 % : Prix unitaire x (1 + 20 %) = prix TTC

Le calcul de la TVA déductible

Le montant à déduire tient compte du degré d'utilisation de l'achat pour des activités soumises à la TVA : on parle de coefficient de déduction. En principe, un coefficient spécifique est calculé pour chacun des biens et services que l'établissement acquiert en fonction de son coefficient d'assujettissement, son coefficient de taxation et son coefficient d'admission.

Définir les différents taux :

- *Coefficient d'assujettissement : selon que l'activité entre ou non dans le champ d'application de la TVA.*
- *Coefficient de taxation : selon que l'opération ouvre droit à déduction de la TVA.*
- *Coefficient d'admission : selon que le bien ou service fasse l'objet d'une restriction ou exclusion du droit à déduction de la TVA.*
- *Coefficient de déduction = coeff d'assujettissement * coeff de taxation * coeff d'admission.*

*TVA déductible bien ou service = TVA payée * coeff de déduction.*

LA CLÉ DE RÉPARTITION ÉCONOMIQUE, COMMENT ÇA MARCHE ?

Par dérogation et mesure de simplification, les établissements peuvent utiliser une clé de répartition unique par année civile, dite « clé économique ». Elle représente la quote-part des recettes taxables par rapport aux recettes totales et est appliquée à l'ensemble des dépenses qui sont alors réputées mixtes, c'est-à-dire concourant partiellement à une activité soumise à TVA.

Clé économique = Montant hors taxes des recettes soumises à TVA / Montant total des recettes hors taxes (y compris les subventions et participations dont celles versées par la Sécurité sociale).

Exemple :

- ➔ En début d'exercice, une clé provisoire est calculée sur la base des recettes N-1.
- ➔ Durant l'exercice, la TVA déductible est calculée pour chaque dépense à partir de cette clé : $TVA\ déductible = TVA\ payée \times clé\ économique\ provisoire$.
- ➔ Avant le 25 avril N+1, la clé économique définitive est recalculée sur la base des recettes de l'année N et une régularisation est réalisée. Deux options possibles :
 - Clé définitive > Clé provisoire = versement complémentaire de TVA à l'administration.
 - Clé définitive < Clé provisoire = **reversement du trop-perçu par le Trésor public.**

Comptabilisation de la TVA

Comptabilisation des dépenses et impact sur le résultat d'exploitation

Comptabilisation des dépenses

La comptabilisation des dépenses diffère selon qu'elles concernent des activités assujetties ou non et du choix de l'établissement d'utiliser une clé économique.

Exemple d'une facture d'honoraires de 1 000 € * TTC (833 € HT + 167 € de TVA) - compte 6226 :

- ➔ Si l'activité concernée est non assujettie : TVA non déductible, le montant total payé est inscrit sur le compte 6226. Impact résultat d'exploitation et trésorerie = 1 000 €.
- ➔ Si l'activité concernée est assujettie : la TVA est déductible donc le montant inscrit sur le compte 6226 est le

montant hors taxes. Impact résultat et trésorerie = 833 €. Compte 4456 TVA déductible = 167 €.

- ➔ En cas d'utilisation d'une clé économique de 11 % : 11 % de la TVA est déductible, le reste est inscrit sur le compte 6226. Impact résultat et trésorerie = 982 €. Compte 4456 TVA déductible = 18 €.

Comptabilisation des recettes

Les recettes inscrites dans les comptes de classe 7 sont hors taxes. L'intégralité de la TVA collectée sur les recettes assujetties est à comptabiliser sur le compte de TVA 44571.

Constitution d'un secteur distinct

La constitution de secteurs distincts est de droit pour les établissements de santé qui exercent plusieurs activités soumises à des dispositions différentes en matière de TVA.

Constituer des secteurs fiscaux distincts permet à un établissement d'appliquer une fiscalité différente sur chacun. Cela peut être nécessaire lors de la mise en place d'activités subsidiaires commerciales intégralement assujetties à la TVA. La constitution d'un secteur distinct doit remplir deux conditions : que le secteur bénéficie d'un régime de TVA différent et de moyens humains et matériels propres.

Exemple de la construction d'un parking payant :

Si la clé économique d'un établissement est de 11 %, maintenir le parking dans le secteur principal entraînerait la déduction de la TVA grevant les travaux à hauteur de 11 %. La trésorerie de l'établissement comme son résultat d'exploitation seraient alors impactés par 89 % de la TVA.

En créant un secteur distinct commercial, 100 % de la TVA des travaux est déduite donc récupérée auprès de l'administration fiscale au fur et à mesure des travaux, réduisant l'impact en trésorerie l'année de construction ainsi que sur le résultat d'exploitation.

La création d'un secteur distinct pour une activité commerciale peut avoir un impact sur son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Déclaration de la TVA

Déclaration à l'administration fiscale

La TVA collectée par les établissements de santé doit être reversée à l'État. Les établissements doivent déclarer, à échéance définie selon le régime applicable, le montant dû correspondant à la TVA collectée restant après décompte de la TVA déductible payée. Deux cas de figure sont possibles :

- ➔ Si TVA collectée > TVA déductible : le solde est transféré au compte 44551 - TVA à décaisser, pour paiement à l'administration fiscale.
- ➔ Si TVA collectée < TVA déductible : en résulte un crédit de TVA inscrit au compte 44567 qui peut au choix être reporté sur les déclarations suivantes ou pourra être remboursé par l'administration fiscale. Le remboursement n'est qu'un encaissement et non une recette budgétaire (solde du compte 44583 par le débit du compte au Trésor 515).

À la clôture de son exercice, quelle que soit la date effective de clôture (31/12/N ou autre date de l'année civile N), l'établissement a jusqu'au 25 avril N+1 pour réaliser sa déclaration annuelle sur la base de ses comptes clôturés.



CAS SPÉCIFIQUES

La rétrocession de médicaments

La rétrocession de médicaments (vente par les établissements de santé à des patients non hospitalisés) n'est pas considérée comme une activité étroitement liée aux soins. Elle est donc soumise à TVA :

- ➔ au taux particulier de 2,1 % pour les médicaments remboursables par la Sécurité sociale ;
- ➔ au taux réduit de 7 % dans les autres cas (voir Les taux de TVA et leurs champs d'application p. 10).

Par principe, la TVA collectée sur les recettes est reversée après déduction de la TVA payée aux fournisseurs.

L'activité libérale

La redevance d'activité libérale des praticiens qui exercent au sein d'un établissement de santé est assujettie à la TVA au taux normal de 20 %. Celle-ci est reversée par le praticien "consommateur" lors de l'acquittement de sa redevance à l'hôpital.

Il convient de bien stipuler dans le contrat d'exercice libéral le taux de redevance hors taxes et l'application de la TVA.

La livraison à soi-même d'immeuble neuf

L'établissement qui assure la maîtrise d'ouvrage d'un immeuble, de travaux de réhabilitation/restauration ou de construction d'un immeuble, non revendu dans les deux ans de son achèvement, est redevable de la TVA au titre de la livraison à soi-même (LASM).

TVA due = Prix de revient de l'immeuble (inclus terrain et frais financiers) * taux TVA (20 % ou 5,5 % - Dans ce cas la LASM donne lieu à une conversion de taux voir point suivant),

Déclaration spéciale à faire dans le mois d'achèvement de l'immeuble (article 244 de l'annexe II au CGI), reversement à l'administration de la TVA avant la fin de la 2^e année qui suit.

L'établissement doit déduire la TVA qui a grevé les dépenses relatives à la construction de l'immeuble au fur et à mesure de leur paiement. Le décalage entre la déduction de la TVA et le paiement de la TVA due permet à l'établissement de dégager de la trésorerie.



La livraison à soi-même avec conversion de taux

Lorsque les travaux immobiliers sont payés en appliquant une TVA à 20 % dans un établissement bénéficiant d'une TVA à taux réduit à 5,5 %, le **remboursement de la différence peut être obtenu mensuellement ou trimestriellement** auprès des services fiscaux en cas de livraison à soi-même, lorsque certaines conditions sont remplies.

Sont concernés les établissements accueillant des personnes âgées ou handicapées ainsi que les établissements dont l'activité principale est l'hébergement (établissements psychiatriques, de soins de suite, de réadaptation et de rééducation) qui réalisent des constructions de locaux ou des travaux de rénovation.

Voir *Bénéficiaire de la TVA à taux réduit pour les projets immobiliers en Ehpad* pour le détail des conditions et des modalités d'application de cette mesure.

La production d'énergie

Les établissements peuvent installer des équipements pour sécuriser leurs approvisionnements énergétiques et vendre le surplus éventuel (panneaux solaires, par exemple).

Pour la part autoconsommée, le principe d'application de la TVA est le suivant :

- ➔ Si l'énergie est affectée à des activités soumises à TVA (électricité utilisée pour éclairer le parking payant facturé à ses usagers, par exemple), l'établissement peut déduire la TVA des dépenses engagées. La production affectée à ces activités donne lieu à une livraison à soi-même taxée.
- ➔ Si l'énergie produite est utilisée dans le cadre d'activités de soin (ou autres activités non soumises à TVA), l'établissement n'a pas droit à déduction des dépenses et ne comptabilise pas de LASM.

Pour la part revendue à des tiers :

- ➔ L'activité est taxée de plein droit selon le **système de l'autoliquidation** et les dépenses nécessaires à la production d'énergie (travaux d'installation, par exemple) peuvent être déduites.

L'autoliquidation de la TVA, comment ça marche ?

Autoliquidation de la TVA = inversion du redevable : ce n'est plus le vendeur qui collecte la taxe mais le client qui doit la payer directement à l'État. Par exemple, un CHU vend de l'électricité qu'il produit à EDF. L'établissement ne facture pas la TVA, qui doit être « autoliquidée » par EDF. La mention d'« autoliquidation » doit apparaître sur la facture émise sans TVA par le CHU.

L'Agence nationale de la performance sanitaire et médico-sociale est une agence publique de conseil et d'expertise qui agit avec et pour les professionnels des établissements sanitaires et médico-sociaux. Depuis 2009, elle a pour mission de soutenir, d'outiller et d'accompagner les établissements dans l'amélioration de leur performance sous toutes ses dimensions. Pour la mener à bien, l'Anap propose une offre d'accompagnement globale : diffusion de contenus opérationnels, organisation et animation de la mise en réseau et intervention sur le terrain.

Pour plus d'information :
www.anap.fr

Anap
23, Avenue d'Italie
75013 Paris
Tél. : 01 57 27 12 00

Retrouvez-nous sur



anap.fr