

LA FISCALITE DES GROUPEMENTS DE COOPERATION SANITAIRE DE MOYENS

Références :

Articles L. 6133-1 à L. 6133-6 du code de la santé publique (CSP) ;
Articles R. 6133-1 à R. 6133-21 du CSP.



A ce stade, le code général des impôts (CGI) n'a pas tiré toutes les conséquences de la loi n°2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires (HPST), notamment pour ce qui a trait aux évolutions portées à la notion de service public hospitalier (SPH) et à la suppression de la catégorie des établissements de santé participant au service hospitalier (PSPH).

La présente fiche fera donc l'objet d'une mise à jour. Les règles présentées ci-après s'appliquent aux GCS de moyens. Il ne s'agit que d'une interprétation qui n'a pas vocation à engager les services fiscaux mais seulement à clarifier les règles de droit applicables.

I. LA TAXE FONCIERE

A. Propriétés bâties et non bâties, propriété du GCS

Le GCS propriétaire d'un immeuble bâti ou non bâti est soumis respectivement à la taxe foncière sur les propriétés bâties et à la taxe foncière sur les propriétés non bâties. (Droit commun, article 1380 du CGI.

LA FISCALITE DES GROUPEMENTS DE COOPERATION SANITAIRE DE MOYENS

B. Immeubles mis à disposition du GCS par ses membres

Le GCS n'est pas redevable de la taxe foncière due à raison des immeubles mis à disposition par ses membres. Les taxes foncières dans cette hypothèse restent dues dans les conditions du droit commun.

En outre, aux termes de l'article 1382 C du CGI - mesure introduite par l'article 55 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2004 – les propriétaires de biens immobiliers mis à la disposition du **GCS et affecté à des activités médicales** peuvent sous certaines conditions bénéficier d'une exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties.

A compter des impositions établies au titre de 2005, a été ouverte la possibilité pour les collectivités territoriales et leurs établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre d'exonérer de taxe foncière les immeubles ou parties d'immeubles qui appartiennent à des **établissements participant au service public hospitalier** et qui sont **affectés aux activités médicales de certains GCS** sous 3 conditions :

- **CONDITION TENANT A LA QUALITE DU PROPRIETAIRE.** Les immeubles ou parties d'immeubles doivent appartenir à des établissements publics de santé, ou à des établissements de santé privés à but non lucratif, soit qui étaient PSPH à la date de parution de la loi HPST, et ceci jusqu'à la fin de leur CPOM, soit des établissements privés à but non lucratif qui exercent une activité de service public au sens de l'article L6112-1 du CSP (et qui en font la déclaration à l'ARS). Sont donc exclus du champ de l'exonération, les biens qui appartiennent à des établissements de santé privés à but lucratif, à des praticiens exerçant à titre libéral quelles que soient les modalités juridiques d'exercice de cette activité ou à toute autre structure ou personne non mentionnée.
- **CONDITIONS TENANT A L'AFFECTATION DES IMMEUBLES.** Sont concernés par l'exonération, les immeubles ou parties d'immeubles affectés aux activités de soins des GCS.
- **CONDITIONS TENANT A LA QUALITE DE LA PERSONNE EXERCANT LES ACTIVITES DE SOINS.** Les activités de soins doivent être exercées par les GCS et l'exonération ne s'applique que pour autant qu'un établissement ou organisme public au moins figure parmi les membres du GCS. A défaut, l'exonération ne pourra pas s'appliquer.

→ Ces trois conditions ouvrant droit à l'exonération sont cumulatives.

L'exonération est subordonnée à une délibération des collectivités territoriales ou des EPCI à fiscalité propre prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI.

Les propriétaires des biens susceptibles de bénéficier de l'exonération doivent déposer, auprès du service des impôts compétent du lieu de situation des immeubles, avant le 1^{er} janvier de la première année du titre de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration mentionnant la liste des biens passibles de d'exonération mentionnées ci-dessus.

Ces différents points ont été commentés dans l'instruction publiée au bulletin officiel des impôts 6 C-2-05 n°112 du 28 juin 2005.



La loi HPST faisant disparaître la catégorie d'établissement privé participant au service public hospitalier, une mise en cohérence des dispositions du CGI doit avoir lieu. Des travaux sont en cours sur ce point.

En outre, la loi HPST crée les GCS érigés en établissement de santé. Aussi, seuls sont visés, par l'article 1382 C du CGI, les GCS de moyens participant à des activités de soins avant la loi HPST. Le même article ne s'applique pas aux GCS érigés en établissements de santé, issus de la loi HPST, qui ne sont pas spécifiquement visés.

La présente fiche sera actualisée postérieurement.

II. L'IMPOT SUR LES RESULTATS

(Cf. articles 206 et 239 quater D du CGI – LFR pour 2004)

1. Le régime des sociétés de personnes

En application des dispositions de l'article 239 quater D du CGI, les GCS mentionnés aux articles L. 6133-1 et L. 6133-2 alinéa 3 du CSP n'entrent pas dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés prévu au 1 de l'article 206 du CGI. Ils relèvent du régime fiscal des sociétés de personnes.



L'article 239 quater D du CGI, dans sa rédaction en vigueur, renvoie à l'article L. 6133-4 du CSP dans sa rédaction en vigueur avant la loi HPST. Les GCS constitués en réseau de santé visés par cet article figurent désormais à l'article L. 6133-2 alinéa 3 du CSP.

Ainsi, chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans le groupement, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit d'une personne morale relevant de cet impôt, selon les règles prévues à l'article 238 bis K du CGI, que ces bénéfices soient ou non distribués aux membres.

En outre, l'instruction fiscale 4 H-5-95 du 26 avril 1995 prévoit que les résultats imposables tirés de la participation d'une personne morale à un organisme soumis au régime fiscal des sociétés de personnes exerçant une activité lucrative sont passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, même si cette personne morale n'y est pas elle-même imposée à raison de son activité propre.

Lorsque le GCS dégage des résultats déficitaires, ses membres peuvent imputer sur leur bénéfice imposable la quote-part des déficits qui leur revient.

2. Option pour l'impôt sur les sociétés

Les GSC peuvent néanmoins, en application des dispositions du i du 3 de l'article 206 du CGI, opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Cette option, irrévocable, doit être notifiée au service des impôts du lieu de leur principal établissement avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel ils souhaitent être soumis pour la première fois à l'impôt sur les sociétés.

LA FISCALITE DES GROUPEMENTS DE COOPERATION SANITAIRE DE MOYENS

Enfin, il est précisé que le statut public ou privé des groupements de coopération sanitaire est sans incidence sur ce régime fiscal.

III. L'IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE

(Cf. articles 223 septies à 223 undecies du CGI)

Les GCS qui relèvent de l'impôt sur les sociétés sont assujettis au paiement de l'imposition forfaitaire annuelle (IFA). Le chiffre d'affaires à prendre en considération pour déterminer le montant de l'IFA due s'entend du chiffre d'affaires hors taxes et correspond à l'ensemble des opérations réalisées par l'entreprise avec les tiers dans l'exercice de ses activités professionnelles.

Le chiffre d'affaires de référence est celui du dernier exercice clos avant le 1^{er} janvier de l'année d'exigibilité de l'imposition.

L'article 14 de la loi de finances pour 2009 a prévu une suppression progressive de l'IFA sur une période de trois ans. Ainsi, cette imposition a été successivement supprimée en 2009 pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1.500.000 € et en 2010, pour celles dont le chiffre d'affaires est inférieur à 15.000.000 €.

En outre, l'article 20 de la loi de finances pour 2011 a reporté la suppression définitive de l'IFA prévue initialement pour 2011 au 1^{er} janvier 2014. Sont donc assujetties à l'IFA, au titre des années 2010 à 2013, les personnes morales dont le chiffre d'affaires hors taxe majoré des produits financiers est égal ou supérieur à 15.000.000 € HT.

IV. LA TVA

1. Les règles applicables aux mises à disposition de personnels ou de biens aux GCS par leurs membres

Les mises à disposition de personnels et de biens au GCS par ses membres sont exonérées de TVA sous les conditions suivantes :

- La convention constitutive du GCS doit prévoir la nature et les modalités (notamment les conditions de facturation) de ces mises à disposition ;
- La mise à disposition est consentie exclusivement pour les opérations non soumises à TVA du GCS, qu'elles soient exclues du champ d'application de la TVA sur le fondement de l'article 256 B du CGI ou exonérées sur celui de l'article 261-4-1° et 1° bis du CGI c'est-à-dire pour l'essentiel les opérations concernant l'hospitalisation et le traitement des patients ;
- La mise à disposition doit être facturée à un prix qui n'excède pas le montant exact des frais engagés. Le remboursement par le GCS ne peut être forfaitaire. Il ne peut inclure une quote-part forfaitaire des frais de gestion de l'établissement qui met des moyens à disposition du GCS. La réalisation d'une marge est proscrite ;
- La taxe sur les salaires est due en totalité par l'établissement employeur.

LA FISCALITE DES GROUPEMENTS DE COOPERATION SANITAIRE DE MOYENS

2. Les règles applicables aux services rendus par les GCS à leurs membres

Les services rendus par les GCS à leurs membres sont exonérés de la TVA, en application de l'article 261 B du CGI sous les conditions suivantes :

- Les personnes physiques et/ou morales qui constituent le groupement doivent exercer une activité non assujettie à la TVA ou exonérée. Il est admis que certaines de leurs opérations soient soumises à TVA à condition que celles-ci représentent 20 % au plus de leur activité totale et que les services du groupement soient rendus pour les besoins de leurs seules opérations non soumises à TVA ;
- Seules peuvent être exonérées les prestations de service, ce qui exclut les livraisons de biens ;
- Les services doivent être rendus aux membres du GCS. Le GCS peut également rendre des services à des tiers, mais ces services sont alors soumis à TVA ; si les recettes tirées de ces services fournis à des tiers dépassent 50% des recettes du GCS, tous les services, y compris ceux rendus aux membres, sont soumis à TVA (Doctrine Administrative 3 A-315 N°10, 20 octobre 1999);
- Les services rendus par le GCS doivent concourir directement et exclusivement à la réalisation d'opérations non soumises à la TVA et nécessaires à l'exercice de l'activité des membres. Les services n'étant pas directement nécessaires à l'exercice des activités des membres ne peuvent donc pas bénéficier de l'exonération ;
- Les sommes réclamées aux membres du GCS en contrepartie des services rendus doivent correspondre exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes. Elles ne peuvent donc être fixées forfaitairement et la réalisation d'une marge est proscrite ;

Aucune déduction de TVA ne peut être opérée pour les services concernés. La taxe sur les salaires doit être acquittée sur les rémunérations des personnels concourant à l'exécution des services.

V. LA CONTRIBUTION ECONOMIQUE TERRITORIALE

La contribution économique territoriale (CET), qui remplace à compter du 1^{er} janvier 2010 la taxe professionnelle, est composée de la cotisation foncière des entreprises (CFE) fondée sur les bases foncières et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

S'agissant de la CFE, conformément aux dispositions de l'article 1447 du CGI, elle est due chaque année par les personnes physiques ou morales ou par les sociétés non dotées de la personnalité morale qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée. Sa base d'imposition est constituée par la seule valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière. Aussi, les équipements et biens mobiliers ne sont pas taxés au titre de la CFE.

S'agissant de la CVAE, conformément aux dispositions de l'article 1586 *ter* du CGI, elle s'applique aux personnes qui exercent une activité située dans le champ de la CFE et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 euros. Le montant de la CVAE est égal à une fraction de la valeur ajoutée produite par l'organisme. Ainsi, les activités qui sont hors du champ de la CFE ne sont pas imposables à la CVAE.

La CET est due, comme l'était la taxe professionnelle, par toutes les personnes morales ou physiques exerçant une activité professionnelle non salariée hors cas d'exonération légale permanente ou temporaire.

LA FISCALITE DES GROUPEMENTS DE COOPERATION SANITAIRE DE MOYENS

Les activités de soins, telles qu'elles sont définies par les dispositions du code de la santé publique (articles L. 6111-1 et suivants), réalisées dans le cadre du service public hospitalier ne sont pas imposables.

Les activités de mise à disposition de moyens médicaux sont imposables, sauf lorsqu'elles sont réalisées exclusivement au profit d'établissements de santé participant au service public hospitalier et dans le cadre de missions en découlant.

Au contraire, les activités de mise à disposition de moyens médicaux sont donc imposables lorsqu'elles sont réalisées au profit d'un ou plusieurs professionnels de santé exerçant à titre libéral ou au profit d'établissements de santé ne participant pas au service public hospitalier, y compris si ces moyens bénéficient conjointement à des établissements de santé participant au service public hospitalier.

La notion de service public hospitalier visée dans cette fiche fera l'objet d'une actualisation dès lors que le CGI aura été mis en cohérence avec les dispositions nouvelles issues de la loi HPST.

En ce qui concerne les autres activités accessoires, celles-ci sont imposables dès lors qu'elles constituent des activités de nature concurrentielle (blanchisserie, restauration collective, autres mises à dispositions).

En cas d'affectation conjointe à des activités imposables et non imposables, il appartient au GCS de répartir ses bases au prorata des durées d'utilisation respectives, conformément à la documentation administrative (6 E-2211 n°27 et 6 E 231 n°9).

Il est donc vivement recommandé que les conventions constitutives soient explicites sur les différents points conditionnant les exonérations, notamment en matière de TVA.