

## **TVA et secteur hospitalier : quelles différences entre le régime de coopération et les groupements autonomes ?**

(7 octobre 2022)

Peu de secteurs sont aussi essentiels que celui des soins de santé et la nécessité de son financement fait l'unanimité. Et pourtant, cet été la presse titrait : « Si on ne réforme pas le secteur hospitalier, on va droit dans le mur » (*La Libre Belgique* 5 août 2022), « des hôpitaux seront dans le rouge à la fin de l'année » (*La Libre Belgique* 6 août 2022).

Peut-on faire porter à l'actuel ministre des finances une part responsabilité dans cette situation dès lors que son administration de la TVA a publié le 6 mai 2022 une circulaire décrivant en détail des exemptions de TVA permettant aux hôpitaux de coopérer entre eux ? Aussi surprenant que cela paraisse, la responsabilité du ministre des finances est lourdement engagée dans les difficultés rencontrées par les hôpitaux et le secteur des soins de santé en général. D'un point de vue de formalités administratives, la circulaire est certainement une simplification par comparaison avec d'autres formalités imposées par la même administration. Mais ce régime de coopération prive les hôpitaux d'importantes ressources financières dont ils pourraient bénéficier sur la base de dispositions votées par le Parlement !

### ***Des régimes de coopération particuliers au secteur hospitalier***

Cette circulaire TVA 2022/C/46 du 6 mai 2022 adapte la circulaire 36/2012 du 27 novembre 2012 à l'évolution de la législation en matière soins de santé. Elle suggère une base légale et des modalités d'application d'exemptions de TVA sur la plupart des régimes de coopération suivants :

- des associations d'hôpitaux, des groupements d'hôpitaux et des réseaux hospitaliers cliniques locorégionaux (appelés collaboration de type I par la circulaire)
- certaines collaborations entre établissements de soins reconnus et/ou financés par l'autorité (collaboration de type II) ;
- certaines collaborations prévues par l'autorité mais ne faisant pas l'objet d'une reconnaissance formelle (collaboration de type III) ;
- certaines collaborations naissant spontanément (collaboration de type IV) ou n'ayant pas les soins comme finalité (collaboration de type V).

Selon la circulaire, les services entre établissements de soins faisant partie des contrats de collaboration I, II et III sont exemptés de TVA. Les contrats de collaboration de type V sont toujours soumis à la TVA, peu importe le prestataire. Ceux de type IV bénéficient d'une exemption de TVA mais doivent satisfaire individuellement à trois conditions portant sur le prestataire (l'établissement de soins), avoir une finalité de soins et ne pas conduire à un distorsion de concurrence à l'encontre d'un assujetti non exempté.

Les exemptions de TVA sur la coopération entre établissements hospitaliers décrites par la circulaire s'appuient sur l'exemption de TVA en faveur des établissements hospitaliers (art. 44§2, 1er du Code TVA), l'exemption de TVA en faveur de l'assistance sociale (art. 44§2, 2° du Code TVA) et l'exemption sur les prestations d'enseignement (art. 44§2, 4° du Code TVA).

L'administration se réserve le droit de révoquer cette mesure de simplification si son application devait mener à des abus ou dans le cas où l'autorité compétente en matière de soins de santé prévoirait, reconnaîtrait ou orienterait des contrats de collaboration visant à effectuer des opérations ne poursuivant pas une finalité thérapeutique.

### ***Et les groupements autonomes de personnes ?***

A un parlementaire qui s'inquiétait de ce que tous les établissements hospitaliers ne pouvaient adhérer à un réseau qui leur permettait de rationaliser et d'optimiser leur fonctionnement, le ministre De Croo avait répondu que rien n'empêche les hôpitaux de constituer un groupement autonome de personnes sur une base volontaire (art. 44§2bis du Code TVA) (voir Question orale n° 55002918C du député Steven Matheï du 4 février 2020).

Il aurait été quelque peu délicat pour le Ministre de déclarer que les hôpitaux ne pouvaient pas bénéficier de l'exemption prévue par l'article 44§2bis du Code qui transpose l'article 132(1)(f) de la Directive 2006/112/CE et qui s'applique dès lors que:

- les prestations de services sont directement nécessaires à l'activité de membres d'un groupement ;
- les membres d'un groupement exercent principalement une activité exemptée de TVA par l'article 44§1er et 2e du Code TVA;
- le groupement demande à ses membres le remboursement exact de leur part leurs incombant dans les dépenses engagées en commun ;
- l'exemption n'est pas susceptible de provoquer de distorsion de concurrence.

### ***Similarités entre le régime TVA coopération et les groupements autonomes de personnes***

Les deux types d'exemptions (régime de coopération et groupements autonomes) sont pour l'essentiel soumis à des conditions identiques (point 25 de la circulaire 2022/46), même si la circulaire 2022/C/46 ne mentionne nulle part le régime des groupements autonomes.

La première similarité concerne les bénéficiaires dont les activités sont principalement exemptées de TVA.

Une seconde concerne la nature des services qui doivent être nécessaires pour atteindre l'objet social des hôpitaux.

Une troisième concerne l'absence de but de lucre.

Une quatrième concerne l'absence de distorsions de concurrence.

### ***Différences entre le régime de coopération et les groupements autonomes de personnes***

Le régime de coopération organisé par la circulaire 2022/C/46 est plus simple à mettre en œuvre que les groupements autonomes. Si les différences sont réelles, elles portent essentiellement sur des formalités qui sont, dans les deux cas imposées par l'administration et non pas par les textes légaux.

Premièrement, dans le cas d'un groupement autonome, le prestataire peut être également chaque membre du groupement ou une personne morale, généralement une personne sans but de lucre. Suivant les régimes de coopération, le prestataire de services doit être un établissement de soins.

Deuxièmement, dans le groupement autonome, le personnel est réputé être employé par le groupement. Si le groupement autonome n'a pas la personnalité juridique, il y a obligation de conclure des contrats d'emplois avec des membres du groupement pour respecter le droit du travail et de tenir des listes de personnel commun à mettre à jour régulièrement. Cela peut être très lourd à respecter ...

Troisièmement, le critère de répartition des frais entre les membres d'un groupement autonome doit respecter des critères objectifs. Ici également, ce n'est pas facile en pratique.

Quatrièmement, sur le plan comptable, lorsque le groupement autonome n'est pas constitué sous forme d'une personne morale, la comptabilité doit faire partie de la comptabilité d'un des membres.

Cinquièmement, le groupement autonome doit respecter des conditions précises concernant la facturation, les factures de tiers, d'identification en cas de services reçus depuis l'étranger, ....

### ***Pour les hôpitaux, les simplifications administratives introduites par le régime particulier de coopération a un coût financier***

Le régime de coopération est donc une véritable simplification par rapport au groupement autonome, même si c'est l'administration qui impose le détail des formalités dans les deux cas. Toutefois, cette simplification administrative a un coût financier pour ceux qui en bénéficient. En effet, selon la circulaire coopération un grand nombre de services nécessaires aux activités exemptées restent soumises à la TVA, comme par exemple, la fourniture de repas et la lessive du linge, les prestations comptables, la mise à disposition de personnel ICT, du personnel administratif, du personnel d'entretien, du personnel technique, etc. Or, rien n'exclut de l'exemption les mêmes services fournis par un groupement à ses membres, sous réserve de distorsions de concurrence....

Les points 43 et 44 de la circulaire s'attardent sur la mise à disposition de personnel infirmier en exemption de TVA qui ne serait possible que si elle ne serait effectuée que par un organisme dont l'activité est elle-même exemptée de TVA. Non seulement la circulaire rejette l'exemption de TVA sur la base du groupement de personnes, mais aussi celle qui s'appuie sur la fiction de commissionnaire à l'achat (art. 13 et 20§1er du Code TVA). En refusant l'application de ces dispositions, l'administration impose un coût majeur aux hôpitaux, aux maisons de repos, aux crèches, notamment par l'interdiction de facto de faire appel aux agences d'interim pour la mise à disposition de personnel infirmier....

Le coût financier pour les hôpitaux, les maisons de repos et les crèches (et donc pour l'ensemble des belges) ne se traduit pas seulement dans une TVA non déductible sur des services indispensables à la fourniture de soins médicaux, mais surtout dans des choix organisationnels qu'incite la non déductibilité de la TVA. Et c'est justement pour cela que le législateur européen a introduit ce correctif des groupements autonomes de personnes. En Belgique, cette disposition a d'abord été introduite par la circulaire 69/1971, et puis transposée par l'article 44§2, 1°bis du Code TVA (introduit par la loi du 20 juillet 1990) et l'Arrêté Royal n° 43 applicables à tous les services exemptés de TVA et pas seulement au secteur médical. Cette mesure allait finalement être remplacée par l'article 44§2bis du Code à partir du 1er juillet 2016. Cette dernière disposition est commentée par la circulaire 31/2016.

### ***Mais quelle est donc la base légale des exemptions TVA sur le régime de coopération ?***

Sous réserve de simplifications administratives certaines, les régimes de coopération répondent aux mêmes conditions que les groupements autonomes. Quand bien même l'administration ne s'appuie pas officiellement sur l'article 44§2bis du Code, elle en respecte scrupuleusement les conditions...et, par la même occasion, le droit européen.

Au point 40 de sa circulaire, l'administration donne comme exemple d'une exemption basée sur l'article 44§2, 1° a) du Code de la TVA la mise à disposition d'un scanner par l'hôpital A à l'hôpital B lorsque l'hôpital n'a aucun droit d'usage exclusif de ce scanner. C'est exactement l'exemple que l'on retrouve pour expliquer qu'il était nécessaire d'introduire une exemption particulière pour les groupements autonomes de personnes qui est transposé par l'article 44§2bis du Code belge de la TVA (voir art. 13(A)(1)(f) de la Proposition de Sixième Directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relative aux taxes sur le chiffre d'affaires).

Si en 1977, le législateur européen a introduit la procédure de groupements autonomes de personnes, une exemption à caractère technique, c'est qu'il estimait qu'il n'y avait pas d'autres base légale dans la directive pour exempter un certain nombre de services directement nécessaires à des services exemptés de TVA.

### ***Perception d'impôts en violation de la Loi ... ?***

On peut difficilement faire le reproche au secteur hospitalier d'accepter une certaine sécurité juridique, même si celle-ci a un coût immédiat et quantifiable. Il faut ajouter à ce

Avertissement important : ces informations ne sont pas destinées à appuyer ou provoquer une prise de décision ou un avis définitif mais ont pour seule vocation, et pour seul pouvoir, de susciter une réflexion préalable à une information individualisée

coût, celui plus difficilement prévisible de la pratique qui suit ce genre de « faveurs administratives » : dans quelques années, l'Inspection Spéciale des Impôts vérifiera le respect de certaines conditions de ce qui est présenté comme un régime de faveur (comme si l'administration fiscale avait jamais eu le droit d'accorder des faveurs !). Et les entreprises concernées auront le choix entre payer immédiatement des suppléments d'impôts ou commencer un litige de 10 à 20 ans dans le meilleur des cas .... La pratique est bien rôdée et des secteurs entiers de l'Economie en ont déjà fait l'amère expérience: un exemple plus connu que d'autres est celui des investissements par les Communes via des régies autonomes.

On peut comprendre que pour les entreprises, la sécurité de la position administrative prime le respect des règles juridiques. Il est vrai que les entreprises sont consentantes....En revanche, dans un Etat démocratique, est-il acceptable que le fisc collecte des impôts qui, sur la base de textes légaux (tels que les articles 44§2bis ou 20§1er juncto 44 du Code TVA) ne sont pas dus ?

### ***Pourquoi ne pas prendre le meilleur des deux régimes ?***

Personne n'a intérêt à contester le raisonnement de l'administration concernant le régime de coopération, quand bien même sa base légale serait incorrecte ou pour le moins, partiellement correcte. Toutefois, on voit mal l'administration contester le recours aux groupements autonomes pour des services qui ne seraient pas couverts par le régime de coopération, même si ceci entraîne un certain nombre de difficultés : les difficultés purement administratives sont plus limitées puisqu'une grande partie des services communs à différents hôpitaux bénéficient déjà d'une exemption grâce au régime de coopération, et donc ces derniers ne devraient pas recourir aux groupements autonomes.

Certes, des discussions risquent de surgir concernant les notions de distorsions de concurrence ou l'usage directement nécessaire à l'activité exemptée : mais ici également, les circulaires administratives, les travaux parlementaires et surtout le Code TVA contiennent des éléments qui pourraient utilement être utilisés par les établissements de soin.

Le financement des soins de santé ne vaut-il pas la peine de tels débats ?



Christian Amand

Avenue Tedescolaan 7  
1160 Bruxelles - Brussel  
Tél. : + 32 2 663.14.55  
Fax : + 32 2 663.30.78  
E-mail: [ca@xirius.be](mailto:ca@xirius.be)  
Website: <http://www.xirius.be>