

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES
DIRECTION DE LA LEGISLATION FISCALE

PARIS, LE 13 FEV. 2015

COPIE

Sous-Direction D - Bureau D1
Sous-Direction B - Bureau B1-3

139, RUE DE BERCY
TELEDOC 644
75572 PARIS CEDEX 12

Affaire suivie par Isabelle Rouberol et Michaël BOURGEOIS

isabelle.rouberol@dgfip.finances.gouv.fr

michael.bourgeois@dgfip.finances.gouv.fr

Téléphone : 01.53.18.91.76 / 01.53.18.90.89

Télécopie : 01.53.18.36.02 / 01.53.18.36.00

Réf : SEC-D/1400006912.DOC/D1-A

1064114 PR MB/NB

Monsieur le Président,

Par courrier du 14 avril 2014, vous avez appelé l'attention de la direction de la législation fiscale sur les règles de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicables aux sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires (SISA) dont sont membres des pharmaciens, et des précisions ont été sollicitées à propos du traitement fiscal des sommes que versent aux SISA leurs associés dont les revenus relèvent de la catégorie des bénéfiques non commerciaux.

Les précisions demandées pourraient utilement être diffusées auprès des membres de la Fédération Française des Maisons et Pôles de Santé.

1. S'agissant des règles de la TVA applicables aux SISA

S'agissant en premier lieu des règles applicables aux opérations de coopération, de coordination et d'éducation thérapeutique, je vous confirme que, conformément à ce qui a été précisé par le rescrit du 5 avril 2012 dont les termes restent valables, elles présentent un caractère thérapeutique et sont éligibles, comme telles, au bénéfice de l'exonération prévue par le 1° du 4 de l'article 261 du CGI.

Les sommes qui constituent la contrepartie de l'exercice en commun des activités visées à l'article L. 4041-2 du code de la santé publique sont des produits de la SISA qui n'ont toutefois pas vocation à être reversés à ses membres.

Bien sûr, la distribution aux membres des bénéfiques résultant, le cas échéant, de cet exercice en commun ne constitue pas une opération au sens de la TVA et les sommes distribuées à ce titre ne sont pas soumises à la TVA.

Monsieur de Haas
Président de la
Fédération Française des Maisons et Pôles de Santé
16 rue du 1^{er} septembre 1944
01160 Pont d'Ain

En revanche, quand bien même elles participent à la réalisation des opérations exonérées de la SISA, les sommes qui seraient versées en rémunération de vacations à des intervenants non membres de la SISA ne peuvent bénéficier de l'exonération.

Ainsi notamment, la rémunération versée à une personne titulaire d'un diplôme de pharmacie, n'exerçant pas en officine qui réalise des vacations et perçoit une rémunération à ce titre ne peut être considérée comme une prestation de soin exonérée.

S'agissant en second lieu des contributions des associés au financement des moyens communs mis à leur disposition par la SISA pour l'exercice de leur activité professionnelle et leur participation aux opérations de coordination thérapeutique, de coopération et d'éducation thérapeutique, les précisions suivantes peuvent être apportées:

Ainsi que cela a été rappelé par le rescrit précité, l'exonération de TVA prévue par l'article 261 B du CGI ne peut s'appliquer qu'aux services fournis par un groupement au profit de ses membres et pour les besoins exclusifs des opérations non soumises à la TVA de ces derniers.

Par ailleurs, les services fournis aux membres ne peuvent bénéficier de l'exonération si l'un des membres réalise des opérations soumises à la TVA dans des proportions supérieures à 20 % de son chiffre d'affaires.

Toutefois, s'il peut être établi qu'un associé du groupement, dont le montant des opérations soumises à la TVA dépasse ce seuil, ne prend aucun service commun, il demeure possible que les membres prenant des services communs et respectant les conditions de l'exonération constituent un groupement de fait au sens de la doctrine exprimée au BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 point 20.

Ainsi, en présence d'un pharmacien dont le chiffre d'affaires afférent à son activité de vente de médicaments est en totalité soumis à la TVA, et dans l'hypothèse où ce dernier n'utilise aucun des moyens communs, les services fournis aux autres membres par la SISA peuvent bénéficier de l'exonération sous réserve qu'ils formalisent par écrit un groupement de fait et respectent les conditions d'affectation exclusive des services communs à la réalisation de leurs opérations qui ne sont pas soumises à la TVA et qu'ils remboursent à l'euro l'euro la quote-part qui leur incombe dans l'utilisation des moyens communs.

En revanche, dès lors que le pharmacien utiliserait les services communs que la SISA offre à ses membres, c'est bien l'ensemble des services fournis par ladite SISA qui devraient être soumis à la TVA.

2. S'agissant du traitement fiscal des sommes que versent aux SISA leurs associés

Selon l'article L. 4041-2 du code de la santé publique (CSP), « *la société interprofessionnelle de soins ambulatoires a pour objet : 1° La mise en commun de moyens pour faciliter l'exercice de l'activité professionnelle de chacun de ses associés ; 2° L'exercice en commun, par ses associés, d'activités de coordination thérapeutique, d'éducation thérapeutique ou de coopération entre les professionnels de santé* ». Selon l'article L. 4041-1 du même code, ces sociétés peuvent être constituées entre personnes physiques exerçant une profession médicale, d'auxiliaire médical ou de pharmacien.

A ces deux objets correspondent deux catégories de ressources : des remboursements de la part des professionnels associés, pour l'activité de partage des moyens, et des fonds versés par l'Autorité régionale de santé (ARS), qui rémunèrent l'exercice en commun des activités visées au 2° de l'article L. 4041-2 du CSP précité.

Le 7° de l'article 8 du CGI prévoit que les associés des SISA sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. Les résultats de la SISA sont donc imposés au nom de l'associé, personne physique, professionnel BNC, à raison de la quote-part de ses droits, à l'impôt sur le revenu.

A cet égard, le 1 de l'article 93 du code général des impôts (CGI) dispose, concernant les professions non commerciales, que « *le bénéfice à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession* ». En conséquence, il est confirmé que les associés des SISA peuvent déduire du bénéfice de leur activité professionnelle les sommes versées à la société en l'acquit de dépenses nécessitées par l'exercice de leur profession. En revanche, les sommes versées à titre d'apports ou d'avances en compte courant ne peuvent, en aucun cas, être regardées comme des dépenses professionnelles.

Sur le plan déclaratif, les frais correspondant sont, après répartition, déduits par chaque associé et portés sur les déclarations individuelles n° 2035.

Par ailleurs, il résulte des dispositions des articles 103 et 97 du CGI et 40 A de l'annexe II audit code que les SISA doivent déposer la déclaration des revenus non commerciaux selon le régime de la déclaration contrôlée (n° 2035).

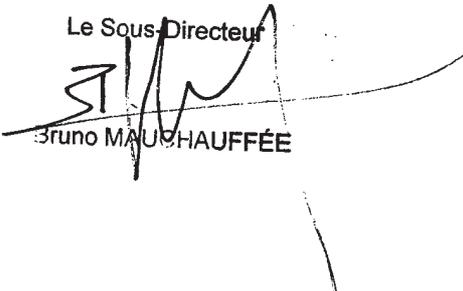
En l'état du droit, les SISA ne peuvent donc pas satisfaire à leurs obligations déclaratives par la souscription d'une déclaration n° 2036, qui est réservée aux seules SCM.

Cela étant, les frais engagés par les SISA en l'acquit des associés et remboursés par ces derniers, qui de ce fait ne sont déductibles que du bénéfice professionnel individuel des associés et non du résultat des SISA, pourront faire l'objet d'une ventilation sur un état joint à la déclaration de la société, à partir des états comptables. Le montant des charges ainsi détaillé sera ensuite reporté sur la déclaration n° 2035 de chaque associé.

Dans cette situation, il est demandé aux SISA de ne retracer dans la déclaration n° 2035 que les recettes et charges relatives à l'exercice en commun des activités, et de retracer dans l'état annexé les frais engagés pour le compte des associés et remboursés par ceux-ci.

Je vous prie de croire, Monsieur le Président, à l'assurance de ma considération distinguée.

Le Sous-Directeur


Bruno MAUCHAUFFÉE