

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-20-20191016

Date de publication : 16/10/2019

**TVA - Champ d'application et territorialité - Exonérations - Opérations
exonérées en régime intérieur - Professions libérales et assimilées -
Établissements de soins privés**

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Champ d'application et territorialité

Titre 3 : Exonérations

Chapitre 1 : Opérations exonérées en régime intérieur

Section 2 : Professions libérales et assimilées

Sous-section 2 : Établissements de soins privés

Sommaire :

I. Opérations susceptibles d'être exonérées

A. Opérations exonérées

1. Frais de séjour et de soins des patients

2. Frais de salle d'opération ou d'accouchement

3. Frais de traitement

4. Repas et chambres fournis à des personnes qui accompagnent des malades

5. Honoraires des membres des professions de santé intervenant dans l'établissement

B. Opérations imposables

II. Établissements concernés

A. Établissements exonérés

1. Principe

2. Cas particuliers

a. Établissements thermaux

b. Groupements qui dispensent des soins infirmiers à domicile

c. Établissements hospitaliers, de soins et de diagnostic gérés par des associations, fondations ou mutuelles

1° Exonérations applicables à ces organismes

2° Organismes concernés

a° Associations constituées dans le cadre de la loi du 1er juillet 1901

b° Mutuelles régies par le code de la mutualité

c° Fondations ayant un but médical ou sanitaire et suppléant l'équipement sanitaire du pays

d. Établissements privés d'hébergement pour personnes âgées

B. Établissements imposables

1

Il est tout d'abord rappelé que les hôpitaux publics sont placés hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour leurs activités de soins pour lesquelles les établissements privés bénéficient d'une exonération sur le fondement du 1° du 4 de l'article 261 du code général des impôts (CGI) (BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 au II-C-1 § 130).

Le 1° bis du 4 de l'article 261 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 L. 6122-1 du code de la santé publique (CSP).

La portée de l'exonération doit donc être définie par rapport :

- aux opérations effectuées ;
- aux établissements qui les effectuent.

I. Opérations susceptibles d'être exonérées

10

Les actes qui se rapportent à l'hospitalisation et au traitement des malades sont exonérés. Les autres opérations, ventes ou prestations, demeurent imposables.

A. Opérations exonérées

20

Pour ouvrir droit à l'exonération prévue au 1° bis du 4 de l'article 261 du CGI, l'hospitalisation et le traitement doivent être consécutifs à une prescription médicale. Mais ils n'impliquent pas nécessairement la présence permanente du patient en milieu hospitalier.

La loi concerne, en effet, toutes les formes d'hospitalisation, y compris l'hôpital de jour ou de nuit et l'hôpital à domicile. Elle concerne aussi des établissements de soins qui ne disposent pas de moyens d'hospitalisation, mais qui sont dotés d'équipements importants (II § 120).

(30)

40

Sans que les indications qui suivent présentent un caractère exhaustif, entrent dans le champ d'application de l'exonération les opérations ci-après.

1. Frais de séjour et de soins des patients

50

Il s'agit des frais de séjour et de soins des patients tels que :

- hébergement, nourriture et boissons, à l'exception des dépenses facturées séparément pour répondre à des exigences particulières du patient (I-B § 110) ;
- chauffage, éclairage, fourniture et blanchissage du linge de maison ;

- service infirmier ;
- produits sanguins et autres produits d'origine humaine exonérés par le 2° du 4 de l'article 261 du CGI ;
- mise à disposition d'une chambre individuelle.

2. Frais de salle d'opération ou d'accouchement

60

- utilisation de la salle, du personnel salarié et du matériel ;
- fourniture des anesthésiques, des pansements, du linge, ainsi que de la pharmacie.

3. Frais de traitement

70

- médicaments et pansements ;
- appareils orthopédiques ;
- prothèses.

Lorsque ces biens sont fournis par l'établissement au cours du séjour hospitalier et en prolongement direct et immédiat des soins.

4. Repas et chambres fournis à des personnes qui accompagnent des malades

80

Les recettes correspondantes sont taxables, sauf lorsque la présence d'une personne auprès du malade est consécutive à une prescription médicale.

À titre de règle pratique, il convient d'admettre que la fourniture exceptionnelle de repas à un visiteur ou la location d'une chambre pour une très courte période répondent à un souci thérapeutique.

5. Honoraires des membres des professions de santé intervenant dans l'établissement

90

Les honoraires perçus par les médecins et auxiliaires médicaux, en leur nom personnel, sont exonérés par le 1° du 4 de l'article 261 du CGI sous réserve des dispositions du BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10 au I-A § 40 et suivants. Lorsqu'ils sont perçus pour leur compte par les cliniques, ils ne constituent pas des recettes propres de l'établissement, même lorsqu'ils figurent sur la facture délivrée au malade (en ce qui concerne les redevances versées par les praticiens à la clinique, il convient de se référer au I-B § 110).

Par ailleurs, se fondant sur l'arrêt rendu par la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) (CJUE, arrêt du 13 mars 2014, aff. 366/12, 3e ch., Finanzamt Dortmund-West c. / Klinikum Dortmund GmbH), le Conseil d'État a jugé que la

livraison de médicaments cytostatiques prescrits par des médecins exerçant à titre indépendant dans un établissement de santé privé titulaire de l'autorisation prévue par l'article L. 6122-1 du CSP était exonérée de TVA sur le fondement du 1° du 4 de l'article 261 du code général des impôts dès lors que cette opération était matériellement et économiquement indissociable de la prestation de soins médicaux principale (CE, Société anonyme (SA) Clinique de l'Alliance" arrêt du 4 juin 2019, n° 423435, ECLI:FR:CECHR:2019:423435.20190604 et CE, SA Pôle Santé Léonard-de-Vinci arrêt du 4 juin 2019, n° 423436, ECLI:FR:CECHR:2019:423436.20190604).

En effet, d'un point de vue matériel, la livraison de médicaments cytostatiques est indispensable à la réalisation de la prestation de soins par l'oncologue. Et d'un point de vue économique, le patient ne supporte pas le coût des médicaments cytostatiques qui lui sont administrés dès lors qu'ils font l'objet d'une prise en charge directe par l'assurance maladie.

B. Opérations imposables

100

Les prestations de services et les ventes qui ne sont pas liées à l'hospitalisation, au traitement, qui ne résultent pas d'une prescription médicale ainsi que les actes de médecine et de chirurgie esthétiques qui ne poursuivent pas une finalité thérapeutique demeurent soumises à la TVA ([BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10](#) au I-A § 40 et suivants).

110

Il s'agit notamment :

- des suppléments facturés aux malades et qui correspondent à des exigences particulières de ceux-ci (nourriture, boisson, blanchissage d'effets personnels, frais de téléphone, location d'une télévision, etc.).

Remarques :

Frais de téléphone : l'établissement doit soumettre à la TVA la totalité du prix réclamé aux utilisateurs.

Location d'une télévision : lorsque l'établissement est un intermédiaire qui agit au nom et pour le compte d'une entreprise spécialisée dans ce type de location, il n'est taxable que sur la commission qu'il reçoit (en ce qui concerne le régime des intermédiaires, il convient de se reporter au [BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-40](#)).

- des ventes de biens qui ne participent pas au traitement des patients (librairie, papeterie, etc.) lorsque les recettes reviennent à l'établissement. Dans les autres cas, les ventes sont taxées chez le commerçant qui est autorisé à exercer son activité dans l'enceinte de l'établissement. Ce dernier est imposé sur les sommes reçues en contrepartie de cette autorisation (loyer, etc.) ;

- des prestations offertes à des personnes autres que les patients (sous réserve de ce qui est indiqué au [I-A-4 § 80](#) pour les personnes qui accompagnent le malade) ;

- des sommes versées à l'établissement par les praticiens et auxiliaires médicaux qui y exercent leur activité à titre libéral, quelle que soit la qualification de ces sommes (loyers, redevances, etc.) et quelle que soit la nature du service rendu (mise à disposition de locaux, de personnel, de matériel, comptabilisation des honoraires, etc. ([BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-70](#) au [XVI § 210 et 220](#)) ;

- des locations diverses ;

- des repas ;

- servis au personnel salarié : les établissements hospitaliers sont placés dans la même situation que les autres employeurs qui nourrissent gratuitement leur personnel ou qui disposent d'une cantine d'entreprise ;

- servis à d'autres personnes : les recettes correspondantes sont taxables, sous réserve de ce qui est indiqué au **I-A-4 § 80** (personnes qui accompagnent des malades).

II. Établissements concernés

120

L'exonération ne concerne que les établissements hospitaliers. Elle ne s'étend donc pas aux établissements médico-sociaux gérés commercialement.

A. Établissements exonérés

1. Principe

130

Il s'agit des établissements de santé privés titulaires de l'autorisation mentionnée à l'[article L. 6122-1 du CSP](#).

2. Cas particuliers

a. Établissements thermaux

140

Les établissements thermaux sont exonérés en application du 1° bis du 4 de l'[article 261 du CGI](#) pour les activités de rééducation ou de réadaptation fonctionnelle pour lesquelles ils sont titulaires de l'autorisation prévue à l'[article L. 6122-1 du CSP](#).

b. Groupements qui dispensent des soins infirmiers à domicile

150

Ces groupements, quelle que soit leur forme, association ou groupement d'intérêt économique (GIE), par exemple, constituent une alternative à l'hospitalisation. Leur rémunération est constituée par un forfait qui couvre à la fois les frais infirmiers et les prestations rendues par les aides-soignantes.

Il est donc admis qu'ils bénéficient de l'exonération dans les mêmes conditions que les établissements hospitaliers.

c. Établissements hospitaliers, de soins et de diagnostic gérés par des associations, fondations ou mutuelles

1° Exonérations applicables à ces organismes

160

Les établissements hospitaliers, de soins et de diagnostic gérés par des associations, fondations ou mutuelles, peuvent être exonérés de TVA sur le fondement du 1° du 7 de l'article 261 du CGI (organismes d'utilité générale).

170

Ils peuvent également être exonérés, comme les autres établissements de soins privés, sur le fondement du 1° bis du 4 de l'article 261 du CGI relatif à l'exonération des frais d'hospitalisation et de traitement dans les établissements de santé privés titulaires de l'autorisation mentionnée à l'article L. 6122-1 du CSP.

180

S'agissant des règles applicables aux redevances versées par les médecins aux établissements de santé et la fourniture de repas au personnel, il convient de se reporter au BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-70 au XVI § 210 et 220.

2° Organismes concernés

a° Associations constituées dans le cadre de la loi du 1^{er} juillet 1901

190

Aux termes de l'article premier de la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association, l'association est la convention par laquelle deux ou plusieurs personnes mettent en commun, d'une façon permanente, leurs connaissances ou leur activité, dans un but autre que de partager les bénéfices. L'organisme qui résulte de cette convention s'interdit donc par sa nature tout but lucratif, mais cette situation n'est pas suffisante, à elle seule, pour entraîner l'exonération. Il est indispensable, en effet, que l'exploitation se révèle, dans les faits, présenter un caractère non lucratif.

b° Mutuelles régies par le code de la mutualité

200

Le I de l'article L. 110-1 du code de la mutualité (C. mut.) et l'article L. 111-1 du C. mut. définissent les mutuelles comme des personnes morales de droit privé à but non lucratif, qui mènent, notamment au moyen des cotisations versées par leurs membres, et dans l'intérêt de ces derniers et de leurs ayants droit, une action de prévoyance, de solidarité et d'entraide, dans les conditions prévues par leurs statuts, afin de contribuer au développement culturel, moral, intellectuel et physique de leurs membres et à l'amélioration de leurs conditions de vie.

Quelles que soient les attributions normales des mutuelles et des associations, seules leurs activités se rapportant à l'exploitation de leurs établissements hospitaliers peuvent bénéficier de l'exonération, à l'exclusion de toutes autres opérations non couvertes par une exonération spéciale.

c° Fondations ayant un but médical ou sanitaire et suppléant l'équipement sanitaire du pays

210

Par « fondation », il y a lieu d'entendre l'affectation perpétuelle des biens et de valeurs donnés ou légués à un service déterminé par le donateur. La fondation peut être réalisée par la création d'un établissement auquel est donnée la capacité nécessaire pour recevoir le don ou le legs destinés au fonctionnement du service qui désire assurer le fondateur. Elle peut également résulter d'une charge imposée par ce dernier à un donataire ou légataire ; tel est le cas de la création des lits dans un hôpital, par exemple.

d. Établissements privés d'hébergement pour personnes âgées

220

Le 1° ter du 4 de l'[article 261 du CGI](#) exonère les soins dispensés par les établissements privés d'hébergement pour personnes âgées mentionnés au 6° du I de l'[article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles \(CASF\)](#), pris en charge par un forfait annuel global de soins en application de l'[article L. 174-7 du code de la sécurité sociale](#).

B. Établissements imposables

230

Les établissements qui n'entrent dans aucune des catégories définies ci-dessus demeurent redevables de la TVA. Toutefois, les établissements gérés par une collectivité publique peuvent être placés hors du champ d'application de la taxe ([CGI, art. 256 B](#)).

Sous cette importante réserve, demeurent notamment imposables :

- les établissements privés qui dispensent des soins sans avoir obtenu une autorisation de l'autorité administrative compétente, ou après le retrait de celle-ci ;
- les établissements hôteliers ou para-hôteliers qui accueillent des curistes même lorsque les frais d'hébergement de ces derniers sont pris forfaitairement en charge par la Sécurité sociale ;

les établissements sociaux ou médico-sociaux énumérés au I de l'[article L. 312-1 du CASF](#) à l'exception de ceux mentionnés au 6° (**II-A-2-d § 220**).