



05 AVR. 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

PARIS, LE

DIRECTION DE LA LEGISLATION FISCALE

Sous-Direction D - Bureau D1

139, RUE DE BERCY
TELEDOC 644
75572 PARIS CEDEX 12

Affaire suivie par Maryam BOUKIR

maryam.boukir@dgfip.finances.gouv.fr

Téléphone : 01.53.18.91.75

Télécopie : 01.53.18.36.02

Réf : SEC-D1/1100023179.DOC/D1-A

Madame,

Vous avez appelé l'attention sur les conséquences qu'est susceptible d'emporter en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) la participation, en qualité d'associés, de pharmaciens d'officines au sein de sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires (SISA).

Créée par la loi n° 2011-940 du 10 août 2011, la SISA, qui peut être constituée entre des personnes physiques exerçant une profession médicale, d'auxiliaire médical ou de pharmacien, a pour objet, d'une part, la mise en commun de moyens pour faciliter l'exercice de l'activité professionnelle de chacun de ses associés, et, d'autre part, l'exercice en commun, par les associés, d'activités de coordination thérapeutique, d'éducation thérapeutique ou de coopération entre les professionnels de santé.

A raison de ce double objet, la SISA constitue donc à la fois une société civile de moyen dans le cadre de laquelle ses associés opèrent la mutualisation de leurs dépenses communes et, pour une part restreinte de l'activité de ses associés rémunérée par les nouveaux modes de rémunération (NMR)¹, une société d'exercice.

S'agissant en premier lieu des sommes perçues par la SISA au titre de l'exercice en commun, par ses associés, de certaines activités qui seront précisées par décret² les éléments de réponse suivants peuvent être apportés.

¹ Article 44 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2008.

² Article L.4041-2 du code de la santé publique.

Madame Isabelle Adenot
Présidente
Conseil National de l'Ordre des Pharmaciens
4-6 avenue Ruysdaël
75008 PARIS



L'article 261-4-1° du code général des impôts (CGI), qui transpose en droit interne les dispositions de l'article 132-1-c de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, exonère les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales réglementées.

Selon la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE)³, constituent des prestations de soins au sens de cette disposition, celles qui ont pour but de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir la santé des personnes c'est-à-dire prévenir, diagnostiquer, soigner et dans la mesure du possible, guérir des maladies ou anomalies de santé.

Par ailleurs, seuls les membres des professions médicales et paramédicales réglementées par une disposition législative ou par un texte pris en application d'une telle disposition⁴ sont éligibles à cette exonération. Il s'agit essentiellement des professions prévues par la quatrième partie du code de la santé publique mais également de certaines autres professions qui, bien que n'étant pas visées par ces dispositions, fournissent des prestations reconnues comme de qualité identique et devant, à ce titre, bénéficier de l'exonération pour respecter le principe de neutralité de la TVA⁵.

Bien que les pharmaciens ne constituent pas une telle profession au sens de ces dispositions, il est néanmoins admis que les prestations facturées à l'Assurance maladie par la SISA pour les activités exercées en commun visées au 2^{ème} alinéa de l'article L.4041-2 du CSP constituent des prestations globales de soin à la personne éligibles, comme telles, à l'exonération de TVA prévue par l'article 261-4-1° du CGI.

S'agissant en second lieu des prestations fournies à ses membres par la SISA dans le cadre de la mutualisation des moyens nécessaires à l'exercice de la profession de ses associés, et ainsi que cela avait été indiqué par la Direction de la législation fiscale dans le cadre des travaux préparatoires à la loi, l'exonération de l'article 261 B du CGI⁶ ne peut s'appliquer.

En effet, seuls les services fournis par les groupements à leurs membres exerçant une activité exonérée de la TVA ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti sont éligibles à cette exonération. Cette dernière condition est néanmoins considérée comme satisfaite si l'un des membres est redevable de la TVA, lorsque ses recettes sont soumises à la TVA dans une proportion inférieure à 20 %.

En outre, pour être éligibles à cette exonération, les services doivent concourir directement et exclusivement à la réalisation d'opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la TVA et les sommes réclamées aux membres doivent correspondre exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes.

³ Arrêts de la CJUE du 20 novembre 2003, affaires C-212-01 « Margarete Unterperntinger » et C-307/01 « Peter d'Ambrumenil ».

⁴ CE 4 mai 1990, n° 55124-55137, Section, Association freudienne et autres.

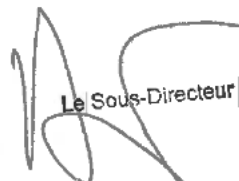
⁵ L'article 261-4-1° prévoit également l'exonération des prestations de soins aux personnes dispensées par les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe et par les psychologues, psychanalystes et psychothérapeutes titulaires d'un des diplômes requis, à la date de sa délivrance, pour être recruté comme psychologue dans la fonction publique hospitalière ainsi que les travaux d'analyse de biologie médicale et les fournitures de prothèses dentaires par les dentistes et les prothésistes.

⁶ Les dispositions de l'article 261 B du CGI ont fait l'objet de commentaires dans la doctrine administrative 3 A 315.

Aussi, la présence d'un pharmacien dont l'activité est nécessairement soumise à la TVA dans une proportion supérieure à ce seuil de 20 % emporte l'imposition à la TVA de l'ensemble des services que la SISA rend à ses membres.

Toutefois, cette analyse ne trouve à s'appliquer que lorsque la SISA fournit des prestations de services à ses membres parmi lesquels figure une ou plusieurs personnes assujetties à la TVA au titre de leur activité. En effet, le regroupement, au sein d'une structure juridique indépendante telle qu'une société civile de moyens⁷, des associés de la SISA exerçant une activité exonérée de TVA aux fins de mutualisation de leurs dépenses communes, ne s'oppose pas à l'application, dans le cadre de cette entité, de l'exonération prévue par l'article 261 B du CGI sous réserve de satisfaire aux conditions rappelées ci-dessus.

Je vous prie de croire, Madame, à l'assurance de ma considération distinguée.



Le Sous-Directeur
Antoine MAGNANT

⁷ Sous réserve de la faisabilité juridique d'un tel montage au regard du droit des sociétés sur laquelle il n'appartient pas à la DLF de se prononcer.