

Note juridique

Collaboration libérale et remplacement : quand s'applique la TVA ? Quelles conséquences en cas d'exercice en SCM ?

Le Code Général des Impôts prévoit à son article 261-4-1° que **le professionnel de santé est exonéré de TVA pour les prestations de soins à la personne**. Le praticien peut néanmoins, au-delà d'un certain montant, être redevable de la TVA sur certains actes effectués dans le cadre de son activité professionnelle, dès lors qu'ils ne sont pas considérés comme des « prestations de soins à la personne ».

Il en est ainsi des expertises réalisées auprès de compagnies d'assurance ou de tribunaux, des actes purement esthétiques ne donnant lieu à aucun remboursement de la sécurité sociale, mais également des revenus perçus dans le cadre d'un contrat de collaboration et de certains remplacements.

Il convient d'être particulièrement vigilant sur les règles d'application de la TVA, les conséquences pouvant être lourdes, notamment en cas d'exercice en SCM.

1. La collaboration libérale ou le remplacement

Le contrat de collaboration est l'acte par lequel un praticien met à la disposition d'un confrère, ses locaux et le matériel nécessaire à l'exercice de la profession, ainsi que la clientèle qui y est attachée, moyennant une redevance calculée d'après les termes du contrat. Chaque praticien exerce sa profession en toute indépendance.

Sur le plan fiscal, le praticien n'est pas exonéré de TVA sur les redevances qu'il perçoit.

Le remplacement est le fait d'exercer temporairement au lieu et place du médecin remplacé et en son absence. **Le Bulletin Officiel des Impôts (BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10 § 210) autorise les praticiens à ne pas soumettre les revenus de remplacement à la TVA, dès lors que le remplacement revêt un caractère occasionnel.** Cette mesure s'applique quels que soient les motifs pour lesquels le titulaire du cabinet fait appel à un remplaçant (maladie, congé, formation post-universitaire, exercice d'un mandat électif...).

C'est le critère occasionnel qui est déterminant.

Si les remplacements sont réguliers, et que les honoraires rétrocédés sont supérieurs à 32.900€, le médecin remplacé est susceptible de devoir payer la TVA de 20% sur les honoraires rétrocédés au médecin remplaçant.

2. Lorsque le praticien réalise des opérations non exonérées, est-il pour autant redevable de la TVA ?

Le praticien qui réalise des actes non exonérés n'est pas nécessairement redevable de la TVA : il peut, en deçà d'un seuil de recettes, bénéficier du régime de la « franchise de TVA ». La franchise dispense le praticien de collecter et donc de déclarer et reverser la TVA au Service des Impôts. Elle s'applique en deçà de 32.900 € de recettes non exonérées de TVA (redevances perçues + actes purement esthétiques + autres recettes non exonérées). Par commodité, nous ne citons que des redevances par la suite.

Le titulaire du cabinet qui bénéficie de la franchise de TVA inscrit, sur les facture destinées au collaborateur, la mention « TVA non applicable, article 293 B du CGI ».

En cas de franchissement du seuil de 32.900 € :

- La franchise peut être maintenue, l'année de franchissement du seuil et l'année suivante, sous réserve que les redevances n'excèdent pas 34.900 €.
- Dès que les redevances excèdent 34.900 €, la TVA est immédiatement due sur les redevances perçues à compter du premier jour du mois de dépassement. Sauf précision contraire dans le contrat de collaboration, le montant des redevances perçu est réputé Toutes Taxes Comprises (TTC). Ex. Si le praticien a perçu une redevance de 1.200 €, il est réputé avoir collecté 200 € de TVA à reverser au Service des Impôts et il lui reste 1.000 €.

3. Attention aux conséquences en cas d'exercice en SCM :

L'objet exclusif de la SCM est de mettre à la disposition de ses associés des moyens d'exercice. Il s'agit d'une activité économique qui relève en principe de la TVA.

Cependant, pour tenir compte de ces spécificités, l'article 261 B du Code Général des Impôts exonère de TVA les SCM constituées entre praticiens non redevables de la TVA sur les prestations qu'elles réalisent auprès de leurs associés, à prix coûtant, pour leur activité professionnelle.

Ainsi, les remboursements de frais des associés à la SCM sont exonérés de TVA, sous réserve du respect de l'ensemble des conditions suivantes (BOI-TVA-CHAMP-30-10-40) :

- L'attribution des charges à un associé doit correspondre aux services qui lui sont rendus. Cette condition n'est pas remplie si la répartition est effectuée forfaitairement ou en fonction du nombre de parts sociales. Les statuts doivent donc prévoir des clés de répartition pertinentes reflétant l'usage effectif par les associés.
- Les remboursements de frais des associés doivent exactement correspondre aux frais qui leurs sont attribués. Les avances en trésorerie des associés ne doivent pas excéder de façon notable les dépenses et les comptes doivent être apurés au moins une fois par an.
- Et les associés ne doivent pas être redevables de la TVA ou s'ils sont redevables, il doivent l'être pour moins de 20 % de leurs recettes. Si l'associé ne peut plus bénéficier de la franchise de TVA (ex. : redevances supérieures à 34.900 €), la SCM reste exonérée tant que le praticien reste redevable de la TVA sur moins de 20 % de ses recettes.

Lorsque ces conditions ne sont pas toutes réunies, la SCM n'est plus exonérée de TVA, mais elle est susceptible de bénéficier du régime de la franchise. Le seuil de la franchise (32.900 € ou 34.900 €) s'apprécie au niveau de la SCM, en tenant compte de l'ensemble de ses recettes, y compris les remboursements des associés.

Lorsque la SCM devient redevable de la TVA, elle collecte la TVA sur tous les remboursements de frais des associés et elle récupère la TVA sur ses propres dépenses à

l'exception de celles qui ne comportent pas de TVA récupérable (salaires et charges sur les salaires, loyer).

Si tous les frais de la SCM comportent une TVA récupérable, la TVA collectée sur les remboursements de frais correspond à la TVA sur les frais de la SCM et le montant de TVA à verser est nul. La seule conséquence est d'avoir à établir une déclaration de TVA par an.

Mais la plupart des SCM emploient des salariés et sont locataires, ce qui génère des frais pour lesquels il n'est pas possible de récupérer la TVA. Dans ce cas, la TVA sur les remboursement de frais est supérieure à la TVA récupérable et cela entraîne un surcoût pour l'ensemble des associés.

Les solutions doivent alors être étudiées selon chaque situation. Sortir les loyers de la SCM pour minimiser le surcoût ? Départ de l'associé redevable de la TVA sur au moins 20 % de ses recettes ? Le praticien limite la part des recettes pour lesquelles il est redevable de la TVA ?

Attention la SCM ne peut pas choisir de fournir des prestations à un tiers non associé ou un associé qui aurait quitté la société sans prendre le risque d'être soumise à l'impôt sur les sociétés.

Service juridique CSMF
Avec les conseils de l'AGAPS