

T.V.A.

Les établissements de soins sont-ils concernés

par la T.V.A.?

Moins à l'ordre du jour dans le secteur des soins de santé, il ne faut toutefois pas en conclure que ce secteur n'est en rien concerné par la T.V.A. ni généraliser trop hâtivement le principe de l'exemption.

PAR MICHEL CEULEMANS

la T.V.A. Ils portent la T.V.A. en compte à leurs clients, peuvent déduire (selon les règles) celle payée à leurs fournisseurs et déposent des déclarations périodiques à la T.V.A. Les établissements de soins relèvent de cette catégorie pour les prestations non exonérées qu'elles effectuent (location de matériel, pharmacie publique...);

► *assujettis mixtes* lorsqu'ils cumulent le statut d'assujetti avec droit à déduction et d'assujetti exonéré. Par exemple, un hôpital (activité exonérée) qui donne du matériel de radiologie en location (activité soumise).

L'ESSENTIEL DES ACTIVITÉS EST EXEMPTÉ DE LA T.V.A.

L'article 44, § 2, 1^o du Code T.V.A. exempte de la T.V.A. les prestations de services et livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, exécutées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et dispensaires.

Par établissements hospitaliers, on entend les établissements «*comportant un ou plusieurs services d'examen et de traitement et dans lesquels des personnes sont admises à séjourner aux fins d'y subir un examen ou un traitement médical, chirurgical ou obstétrical*». L'exemption s'étend aux services fournis aux malades et blessés (examens, soins, nourriture, boissons et logement, fourniture de prothèses et de médicaments dans

le cadre des soins...), et à l'hébergement éventuel d'une personne qui accompagne un patient.

De même, les ventes de petits objets (corbeilles tressées, sous-mains, ...) ou les petits services (plier du papier, tricots faits avec la laine fournie par les clients, ...) exécutés par les malades dans le cadre des soins qui leur sont fournis, ne sont pas soumis à la T.V.A.². L'exemption s'applique également à l'exploitation par un hôpital d'une cafétéria à condition qu'elle soit uniquement accessible aux membres du personnel, aux patients et à leurs visiteurs (ce qui implique qu'il n'existe pas d'accès direct de l'extérieur vers le local), que l'exploitant n'exerce aucune autre activité imposable et ne fournisse pas de repas autres que des repas légers³ et que ses recettes n'engendrent pas de distorsions de concurrence et restent, par conséquent, relativement faibles par rapport à l'ensemble des recettes exemptées.

Il est satisfait à ces conditions lorsque les recettes annuelles de la cafétéria ne dépassent pas le montant de 5.580 €⁴ ou, si elles dépassent ce montant, lorsqu'elles n'excèdent pas 10 % des recettes globales exemptées de l'exploitant. A défaut, les recettes de la cafétéria sont soumises, pour le tout, à la T.V.A.

Un établissement de soins qui exploite des appareils automatiques (autres que des appareils de jeux) reste exonéré si les appareils sont exploités dans ses



QUEL ASSUJETTISSEMENT À LA T.V.A. ?

N'importe qui (personne physique, société,...) peut être un assujetti à la T.V.A.¹ Il suffit d'agir de manière habituelle (opérations répétées) et indépendante (pas de contrat d'emploi), dans le cadre d'une activité économique (pas dans un cadre privé), avec ou sans profit (des A.S.B.L. peuvent être assujetties) et quel que soit le lieu où l'on exerce (en Belgique ou à l'étranger).

Puisqu'ils répondent à ces critères, les établissements de soins sont des

► *assujettis exonérés* pour les opérations exonérées par l'article 44 du Code T.V.A. Ils ne portent pas de T.V.A. en compte à leurs clients, ne peuvent déduire celle payée à leurs fournisseurs et ne déposent pas de déclarations périodiques à la T.V.A. Les établissements de soins relèvent de cette catégorie pour les prestations habituelles qu'elles effectuent (soins, logement des malades...);

► *assujettis avec droit à déduction* pour les opérations soumises à

Michel Ceulemans est diplômé en expertise comptable, expert financier au Secteur Public Fédéral - Finances, professeur à la C.B.C.E.C., co-auteur de la «*Collection savoir-faire T.V.A.*» (Editions Kluwer), auteur de «*Apprendre la T.V.A.*», «*Maximisez vos déductions T.V.A.*» et «*Le contrôle T.V.A. - Evitez les erreurs*» (Editions Eccli de Wallonie)».

michel.ceulemans@swing.be



© Zefa

« Les prestations de services et livraisons de biens exécutées dans l'exercice de leur activité habituelle par les établissements hospitaliers sont exemptées par le Code de la T.V.A. »

Certaines opérations restent malgré tout taxables: certaines fournitures de médicaments, exploitation d'un parking, d'un self-service ou d'une cafétéria ouverts à quiconque, location d'appareillage médical, ...

locaux et s'il n'exerce aucune autre activité soumise à la T.V.A.

Est également exonéré, le contrat par lequel une communauté religieuse s'engage envers le propriétaire d'un établissement de soins (par ex. un C.P.A.S.), contre rémunération, à soigner, héberger ou surveiller les malades et blessés admis et à gérer cet établissement⁵.

Pourrait prévaloir sur une application de T.V.A., l'exemption⁶ des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exemptée lorsque ces services sont directement nécessaires à cette activité et que ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part qui incombe à chacun

d'eux dans les dépenses engagées en commun. Sont entre autres visées les collaborations entre établissements hospitaliers.

Les hôpitaux – privés ou publics – peuvent se regrouper en association de frais pour des services (nettoyage, cuisine, gestion de stocks...), des transports de patients entre hôpitaux ou des prestations médicales fournies par des médecins indépendants (qui exercent par exemple au sein d'un seul hôpital et participent à une permanence commune desservant plusieurs hôpitaux pour une spécialité bien déterminée).

Ces associations peuvent recevoir en exemption de la T.V.A., des services nécessaires à leur activité exemptée, fournis par une institution indépendante qu'ils ont conjointement constituée⁷.

QUELQUES ACTIVITÉS RESTENT TOUTEFOIS SOUMISES À LA T.V.A.

Bien que – on l'a vu – la majorité des prestations des établissements de soins soit exemptée de la T.V.A., certaines opérations restent malgré tout taxables :

- ▶ Les fournitures de médicaments à des personnes non soignées dans l'établissement.
- ▶ L'exploitation d'un parking accessible à tous.
- ▶ Les fournitures et réparations de prothèses qui ne s'accompagnent pas de soins.
- ▶ Les fournitures de lunettes et de verres, même à des personnes qui ont été soumises à un examen par un médecin attaché à l'établissement hospitalier qui exploite le magasin d'optique.

« Les établissements de soins sont exonérés pour les opérations exemptées, des assujettis avec droit à déduction pour les opérations soumises à la T.V.A. et des assujettis mixtes lorsqu'ils cumulent activités taxables et activités exonérées »

- ▶ Les opérations étrangères aux prestations hospitalières proprement dites, comme par exemple les travaux de lessive effectués par un hôpital pour un autre⁸.
- ▶ L'exploitation par un établissement hospitalier d'un self-service ouvert à quiconque⁹ et d'une manière plus générale, la fourniture de nourriture et de boissons par de tels établissements dans un local librement accessible au public¹⁰.
- ▶ L'exploitation d'une cafétéria qui ne répond pas aux conditions reprises supra.
- ▶ L'accueil et la mise en bière dans la mortuaire d'un hôpital, de personnes décédées en dehors de l'hôpital, lorsque cette opération entre en concurrence (d'une quelconque importance) avec les entreprises de pompes funèbres (taux 6%).
- ▶ La location entre hôpitaux d'une installation hospitalière, d'appareillage médical et/ou paramédical dans la mesure où cette location porte sur l'équipement mobilier ou immobilisé par destination (la location du bâtiment reste exemptée)¹¹.

(A été abrogée, la décision n° T. 2158 dd. 07.12.1970 par laquelle bénéficiait de l'exemption une société coopérative, propriétaire d'une polyclinique et de son équipement qui donnait des biens en location à une autre société coopérative qui se chargeait de son exploitation¹²).

Les établissements de soins qui cumulent de telles activités avec leurs activités exonérées sont donc des *assujettis mixtes*.

AUTRES ÉTABLISSEMENTS

Le Code T.V.A.¹³ exempte les opérations étroitement liées à l'assistance sociale, effectuées par des *organismes qui ont pour mission de*

prendre soin des personnes âgées, reconnus comme tels par l'autorité compétente, et qui, lorsqu'il s'agit d'organismes de droit privé, agissent dans des conditions sociales comparables à celles des organismes de droit public.

Si un de ces organismes ne réunissait pas les conditions de l'exemption, il serait un assujetti mixte, car restent non taxables les sommes portées en compte par des assujettis exonérés (kinésithérapeute, infirmière...), que ces personnes se trouvent ou non dans un lien de subordination envers l'organisme en cause ainsi que les allocations que l'I.N.A.M.I. verse au dit organisme pour des prestations de soins de santé et d'assistance et pour des livraisons de matériel de soins, même si leur versement est lié aux logements des personnes âgées¹⁴.

Le même principe s'applique aux *maisons de repos*. L'exemption peut être invoquée, à titre provisoire, dès l'introduction de la demande d'agrément¹⁵. Lorsque l'agrément est accordée, l'assujettissement exonéré devient définitif. Si elle est refusée, le bénéfice de l'exonération devient caduc sans effet rétroactif, sauf en cas de fraude, et l'assujettissement avec droit à déduction prend cours à la date à laquelle la décision de refus a été notifiée¹⁶.

l'appartement qu'elles occupent. Dans ce cas, les services de l'exploitant sont soumis à la T.V.A. car comparables aux services fournis par les hôteliers¹⁷.

De même les maisons qui organisent habituellement des retraites avec séjour sont considérées comme des établissements hôteliers assujettis¹⁸ (personnes seules désirant se retirer dans la solitude en vue de récupérer des forces physiques ou morales, réflexions religieuses ou morales en faveur de groupements de jeunesse, de mouvements d'adultes et d'écoles, restent exonérés)¹⁹.

Les *maisons de convalescence* spécialisées dans l'accueil des personnes sortant de l'hôpital ou relevant de maladies reconnues comme telles par les mutuelles, se différencient des maisons de vacances notamment parce que l'encadrement médical y est assuré, l'accès réglementé, la durée du séjour limitée et le prix de la journée supporté, pour partie tout au moins par les mutuelles²⁰.

- ▶ les cures de convalescence sont réservées aux bénéficiaires qui relèvent d'une maladie grave ou qui sont affaiblis consécutivement à une intervention chirurgicale;
- ▶ l'admission des convalescents est subordonnée à l'avis du médecin-conseil;

« L'exemption s'étend aux services fournis aux malades et blessés (examens, soins, logement, nourriture, médicaments dans le cadre des soins...) et aux accompagnants du malade »

Certaines *maisons de retraite* qui fournissent des soins aux personnes âgées ne sont pas exemptées de la T.V.A. (assujetti avec droit à déduction) notamment parce que les personnes qui y séjournent sont propriétaires ou locataires de

- ▶ la durée du séjour est limitée. Ces établissements sont, au titre de services d'aide familiale, des *assujettis exonérés*²¹.

Les prestations de services effectuées par les *établissements psychiatriques* sont exemptées de la

1 Art. 4 du Code T.V.A.

2 Décision E.T. n° 19964 dd. 09.10.1975 & E.T. n° 27.307 dd. 02.12.1977 - Revue de la T.V.A., n°24, p. 80.

3 Visés sous le point 18 de la circulaire n°10 du 13.04.1994.

4 Prévu par l'art. 1er de l'A.R. n° 19 du

29.12.1992 relatif au régime de franchise (art. 56, § 2, du Code T.V.A.).

5 Décision n° T. 1236 dd.

03.03.1970.

6 Prévue à l'art. 44, § 2, 1° bis, du Code T.V.A.

7 A.R. n° 43 du 05.07.1991 et circulaire n° 3 du 09.05.1996 - Rev.

T.V.A. n° 121, p.403.

8 Question n° 322 de M. Vandeurzen dd. 23.03.2004 - Ch. 2003-2004, n° 30, p. 4646-4647.

9 Revue de la T.V.A. n° 31, p. 435, n° 619.

10 Décision n° E.T. 23202 dd.

25.04.1977 Revue de la T.V.A., n° 31, page 435.

11 Q. parl. n° 1115 du 31.05.1994 de M. Ramoudt, Bull. Q.R., Ch. Repr., S.O. 1993-1994, n° 114, 18.07.1994, pp. 11997-11998 - revue de la T.V.A. n° 111, pp. 1237-1239.

12 Décision n° E.T. 96.270 dd.

13.10.2000.

13 Art. 44, § 2, 2°.



Les hôpitaux peuvent se regrouper en association de frais pour des services, des transports de patients entre hôpitaux ou des prestations médicales fournies par des médecins indépendants.

T.V.A.²², exemption qui s'étend également à la fourniture de nourriture et de boissons aux personnes qui y séjournent et à celles qui rendent visite aux malades ou qui les accompagnent mais ne peut être invoquée pour les fournitures dans un local accessible au public²³.

Les établissements psychiatriques qui conjuguent ces dernières activités avec leurs activités habituellement exemptées sont donc des *assujettis mixtes*.

Les établissements pour handicapés reconnus qui s'occupent de l'éducation et de soins donnés aux enfants handicapés physiques, mentaux ou sociaux qui livrent de petits objets confectionnés par les personnes handicapées qui séjournent dans ces établissements ou qui fournissent de petits services également exécutés par ces personnes, restent des assujettis exonérés malgré ces opérations, lorsque les patients exécutent les prestations visées dans le cadre des soins qui leur sont fournis²⁴.

Les établissements agréés pour accueillir et héberger des handicapés à charge du Fonds des soins médico-socio-pédagogiques effectuent des

prestations de services exemptées de la T.V.A.²⁵ et sont dès lors des assujettis exonérés pour cette activité d'accueil et d'hébergement²⁶.

CONSÉQUENCES D'UN ASSUJETTISSEMENT MIXTE

L'établissement de soins qui effectue à la fois des opérations exonérées et des opérations soumises à la T.V.A. est un *assujetti mixte* qui doit déterminer le montant de ses T.V.A. déductibles en sachant qu'il ne peut déduire que les T.V.A. relatives aux dépenses destinées à la réalisation d'opérations taxables. Le Code T.V.A. prévoit à cette fin différentes règles de calcul, dont celle du *prorata général* de déduction²⁷.

Dans cette technique de calcul, les taxes grevant les biens et les services utilisés pour l'ensemble de l'activité (taxable et non taxable) sont déductibles selon un pourcentage établi de la manière suivante :

$$\frac{\text{CHIFFRE D'AFFAIRES SOUMIS À LA T.V.A.}}{\text{CHIFFRE D'AFFAIRES TOTAL}} = x \%$$

Ce pourcentage de déduction fixé sur base de l'année antérieure est recalculé en fin année en fonction des chiffres réels ce qui induit une régularisation en faveur de l'Etat (grille 61) ou en faveur de l'assujetti (grille 62) des T.V.A. trop ou trop peu déduites durant l'année. (Pour des explications plus précises sur ces règles de calcul, voir : « Maximisez vos déductions T.V.A. » – Editions E.C.C.I. Wallonie - www.ecci.be).

CONSÉQUENCES D'UN ASSUJETTISSEMENT EXONÉRÉ

En vertu de l'article 25ter du Code T.V.A., les acquisitions intracomunautaires de biens effectuées par un *assujetti exonéré* et une *personne morale non assujettie* sont soumises à la T.V.A. Exemples : un hôpital acquiert un appareil de radiologie en Allemagne; un médecin achète du matériel informatique en Suède; un C.P.A.S. achète une camionnette en Hollande.

C'est la T.V.A. belge qui est due sur ces achats et non la T.V.A. du pays du vendeur! Comme ces assujettis ne déposent pas de déclaration à la T.V.A. qui leur permettrait d'acquitter la taxe due, ils sont tenus de déposer une déclaration spéciale à la T.V.A. dans laquelle ils indiquent la T.V.A. dont ils sont redevables en Belgique.

Cette règle comporte une importante restriction : jusqu'à concurrence d'un montant annuel, hors T.V.A. de 11.200 €, appelé le seuil des achats de l'année en cours, leurs acquisitions dans l'Union européenne peuvent (c'est un choix) être taxées dans le pays du vendeur. Le choix peut être déterminé par exemple par un taux de T.V.A. moins élevé dans le pays du vendeur. (Pour des explications plus précises des options, voir « Apprendre la T.V.A. » (chapitre 6.3.2.) – Editions E.C.C.I. Wallonie – www.ecci.be).

On aura compris que les établissements de soins peuvent à tout moment être confrontés à la législation sur la taxe sur la valeur ajoutée et que la vigilance est de rigueur aussi bien pour les opérations en Belgique que celles réalisées avec les pays étrangers.

¹⁴ Décision n° E.T. 80511 dd. 19.04.1994 - revue de la T.V.A., n° 110, pp. 1024-1025, n° 999.

¹⁵ Prévus par l'A.R. du 22.03.1968 (Moniteur belge du 30.04.1968) concernant la procédure d'agrément et de fermeture des maisons de repos pour personnes âgées.

¹⁶ Décision n° E.T. 9271 dd. 27.03.1972.

¹⁷ Revue T.V.A. n° 32, p. 489, n° 2.

¹⁸ En vertu de l'article 18, § 1er, 10° du Code T.V.A.

¹⁹ Décision n° E.T. 17980 dd. 12.04.1974 & n° E.T. 17980 dd. 10.05.1978 - revue de la T.V.A., n° 17, page 322 & n° 35, page 412.

²⁰ Revue T.V.A. n° 83, p.473, n°7.

²¹ Conformément à l'article 44, § 2, 1°, du Code T.V.A.

²² A la faveur de l'article 44, § 2, 1° et 4, du Code T.V.A.

²³ Par application de l'art. 6 du Code T.V.A. et de l'art.1er de l'A.R. n° 26, du 02.12.1970. - question n° 34 de M.

Persyn dd. 21.12.1977 - Q.R. Sénat. 1977-1978, p.588.

²⁴ Décision n° E.T. 19.964 dd 09.10.1975 - revue n° 24, p. 82, n° 556

²⁵ Par l'article 44, § 2, 1° et 2°.

²⁶ Décision n° E.T. 45685 dd. 30.06.1988 - revue de la TVA, n° 83, page 458.

²⁷ Art. 46 § 1 & 2 du Code T.V.A.