

Administration générale de la Fiscalité – Expertise Opérationnelle et Support
Service TVA
Taxe sur la valeur ajoutée

Décision TVA n° E.T.127.740 dd. 22.03.2016

Abrogation de l'exemption de TVA en matière médicale pour les interventions et traitements à vocation esthétique effectués par des médecins

Abrogation de l'exemption de TVA en matière médicale pour l'hospitalisation et les soins médicaux destinés aux patients qui subissent une intervention ou un traitement à vocation esthétique

Base d'imposition

Taux

Moment de l'exigibilité et fait générateur

Droit à déduction et droit à déduction de la TVA historique

Obligations TVA et formalités administratives

Mesure transitoire particulière

TABLE DES MATIERES

- I. [EXPOSE DE LA PROBLEMATIQUE](#)
- II. [CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA](#)
 - A. [Opérations taxées](#)
 - 1. [Prémices fondamentales](#)
 - 2. [Opérations visées par la taxation](#)
 - 3. [Les phases de traitement](#)
 - 3.1. [Diagnostic et examens préalables](#)
 - 3.2. [Interventions, traitements ainsi qu'examens complémentaires](#)
 - 3.3. [Surveillance médicale](#)
 - B. [Assujettis concernés](#)
 - 1. [Généralités : diverses formes de collaboration](#)
 - 2. [Identification à la TVA](#)
 - 3. [Régimes particuliers en faveur des médecins](#)
 - 3.1. [Premier régime particulier : dispense de l'obligation de déposer des déclarations périodiques mensuelles ou trimestrielles](#)
 - 3.2. [Deuxième régime particulier : mode particulier de paiement](#)
 - 3.3. [Troisième régime particulier : régime de franchise pour les petites entreprises - article 56bis du Code de la TVA](#)
 - 4. [Paiement de la TVA](#)
- III. [BASE D'IMPOSITION](#)
 - A. [Généralités](#)
 - B. [Position administrative](#)
- IV. [TAUX](#)
- V. [OBLIGATION DE FACTURATION](#)
- VI. [MOMENT DE L'EXIGIBILITE](#)
- VII. [DEDUCTION ET REVISIONS](#)
 - A. [Généralités](#)

- B. [Le prorata général](#)
 - C. [Droit à déduction de la TVA historique](#)
 - 1. [Etendue du droit à déduction](#)
 - 2. [Régularisation relative aux biens et aux services, autres que les biens d'investissement, non encore utilisés ou consommés au 01.01.2016](#)
 - 3. [Révision relative aux biens d'investissement, encore utilisés au 01.01.2016 pour les prestations imposées à la TVA du médecin, de l'hôpital ou de la clinique privée](#)
 - 3.1. [Principes généraux](#)
 - 3.2. [Biens d'investissement, autres qu'immobiliers, mis en service à partir du 01.01.2012](#)
 - 3.3. [Biens d'investissement immobiliers mis en service à partir du 01.01.2012](#)
 - 3.4. [Révisions relatives aux biens d'investissement immobiliers mis en service avant le 01.01.2012](#)
 - 4. [Modalités de régularisation du droit à déduction de la TVA historique](#)
 - 4.1. [Inventaire à établir et moment de dépôt de cet inventaire](#)
 - 4.2. [Rapport entre inventaire et autorisation, en matière de date de début de la période de révision](#)
 - 4.3. [Principe et disposition pratique](#)
- VIII. [OBLIGATIONS TVA ET FORMALITES ADMINISTRATIVES](#)**
- A. [Identification à la TVA](#)
 - B. [Utilisation du numéro d'identification à la TVA](#)
 - C. [Déclaration périodique à la TVA](#)
 - D. [Aperçu par régime \(3 régimes particuliers et 1 régime normal d'imposition\)](#)
- IX. [MESURE TRANSITOIRE PARTICULIERE](#)**

I. EXPOSE DE LA PROBLEMATIQUE

1. Est abrogée, en date du 01.01.2016, l'exemption de TVA en matière médicale pour les prestations de services des médecins généralistes, des médecins spécialistes (1), des médecins spécialistes en chirurgie et en chirurgie plastique, reconstructrice et esthétique (1), ci-après désignés en tant que « médecins », et relatives aux interventions et traitements à vocation esthétique non repris dans la [nomenclature INAMI](#) ou, lorsque, toutefois, ils y figurent, ils ne répondent pas aux conditions pour donner droit à une intervention (remboursement), conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités.

(1) *Les titulaires de titres professionnels particuliers de médecins spécialistes, visés à l'arrêté Royal du 25.11.1991 (2), spécialisés en chirurgie plastique, reconstructrice et esthétique, sont habilités à pratiquer l'ensemble des actes relevant de la chirurgie esthétique ou de la médecine esthétique non chirurgicale. En outre, sont également visés, les médecins spécialistes, détenteurs d'un titre professionnel particulier, énuméré dans la loi du 23.05.2013 réglementant les qualifications requises pour poser des actes de médecine esthétique non chirurgicale et de chirurgie esthétique, chacun dans les limites du cadre anatomique, tel que précisé dans la loi susmentionnée du 23.05.2013*

(2) *Arrêté Royal du 25.11.1991 établissant la liste des titres professionnels particuliers, réservés aux praticiens de l'art médical, en ce compris l'art dentaire, MB 14.03.1992.*

2. L'exemption de TVA en matière médicale devient, également, caduque, à partir du 01.01.2016 pour l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que pour les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, fournis aux patients qui subissent un tel traitement dans un hôpital reconnu (y compris l'hospitalisation de jour), une polyclinique, une clinique privée (*) ou un cabinet médical.

(*) *clinique privée est exploitée sans reconnaissance ni financement par l'autorité.*

3. Suite à l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union Européenne du 21.03.2013 ([affaire C-91/12](#), en cause PFC Clinic AB), a été délimité le champ d'application des exemptions, en matière de soins médicaux, visés à l'article 132, paragraphe 1^{er}, sous b) et c) de la directive TVA, transposé, respectivement, à [l'article 44](#), § 2, 1^o, a) et § 1^{er}, 1^o, du Code TVA belge.

Cette jurisprudence, contenant l'interprétation de la notion d'exemption médicale, précitée, est à la base des mesures prises en exécution du point 4.1.5. de l'accord de gouvernement fédéral du 09.10.2014 et qui font partie de la loi établissant les mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat (la loi « tax shift »).

4. L'abrogation de cette exemption de TVA médicale, à partir du 01.01.2016, place la profession devant un certain nombre de défis et provoque divers problèmes d'interprétation et d'application qui demandent des éclaircissements.

En égard aux préoccupations de la profession, la trame de cette décision-cadre consiste à expliquer et à commenter, de manière générale, cette nouvelle réglementation TVA.

II. CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

A. Opérations taxées

1. Prémices fondamentales

5. En ce qui concerne les prestations médicales effectuées par les médecins, il est admis que l'exemption de TVA médicale ne soit pas, légalement, strictement limitée à celles officiellement reconnues et reprises dans la nomenclature INAMI. Cette exemption de TVA, applicable aux médecins, n'est pas limitée à la fourniture de soins médicaux mais s'étend à toutes les prestations de services qui relèvent de l'exercice normal de leur profession médicale.

Pour les médecins, l'exemption de TVA en matière médicale revêt, donc, un caractère purement lié à la personne, sans aucune référence légale à la nomenclature INAMI (article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA).

6. En vertu de l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code TVA, par dérogation à cette règle générale concernant les médecins, l'exemption de TVA en matière médicale n'est, toutefois, pas applicable aux interventions et traitements à vocation esthétique et ce, s'il est satisfait à l'une des conditions suivantes :

- a. ces interventions et traitements ne sont pas repris dans la nomenclature INAMI des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité, ou;
- b. ces interventions et traitements sont bien repris dans la nomenclature INAMI des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité mais ne répondent pas aux conditions pour donner droit à une intervention (remboursement), conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités (3).

(3) *Article 34, dernier alinéa, de la loi du 14.04.1994, relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités (loi AMI, MB 27.08.1994) : « L'assurance soins de santé n'intervient pas dans les prestations accomplies dans un but esthétique, sauf dans les conditions fixées par le Roi, après avis du Comité de l'assurance ».*

L'article 1er, § 7 et l'article 14, c, de l'Annexe à l'arrêté Royal du 14.09.1984 (version coordonnée entrée en vigueur le 01.01.2012; Nomenclature INAMI) : « Les interventions pratiquées dans un but purement esthétique ne sont pas honorées, sauf dans les cas admis dans les programmes de rééducation fonctionnelle et professionnelle visés à l'article 19 de la loi du 09.08.1963, instituant et organisant un régime d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité, en vue de permettre au bénéficiaire d'obtenir ou de conserver un emploi ».

7. A l'exemple de la dérogation ci-avant, sont, également, exclus de l'exemption de TVA, sur base de l'article 44, § 2, 1^o, a), alinéa 2, du Code de la TVA, l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les

livraisons de biens et les prestations de services qui leur sont étroitement liées, relatifs aux interventions et traitements, visés à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA.

8. L'exclusion de l'exemption vise donc les interventions et traitements qui ont pour objectif exclusif l'embellissement de l'apparence.

Il en va de même pour l'exemption des soins médicaux dispensés par les établissements hospitaliers, dans le cadre des interventions et traitements esthétiques susmentionnés.

2. Opérations visées par la taxation

9. Par interventions et traitements à caractère esthétique, il convient d'entendre (4) les interventions et traitements visant, principalement, à modifier l'apparence corporelle d'un patient à des fins esthétiques, à l'exclusion de tout but thérapeutique ou reconstructeur.

(4) *Article 2 de la [loi du 23.05.2013](#), confirmé par [l'arrêt de la Cour Constitutionnelle n° 110/2015](#) du 17.09.2015.*

Pour autant qu'ils ne répondent pas aux conditions pour donner droit à une intervention (remboursement), conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, sont visés par l'application de l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA :

a. les interventions et traitements définis à l'article 2 (4) de la loi du 23.05.2013 (modifié par l'article 178 de la [loi du 10.04.2014](#) portant des dispositions diverses en matière de santé) portant réglementation des qualifications exigées pour effectuer des interventions de médecine esthétique non chirurgicale et de chirurgie esthétique ainsi que portant réglementation de la publicité et de l'information concernant ces interventions (numéro 10);

b. les prestations connexes aux interventions ou traitements esthétiques, pratiquées par des médecins qui ressortissent ou pas de la loi du 23.05.2013 et qui sont effectuées en vue de préparer, pendant ou après une telle intervention ou traitement (numéro 11).

L'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA, est, également, applicable aux interventions et traitements visés à l'article 3, alinéa 2, de la loi du 23.05.2013 (insérés dans l'article 180 de la loi du 10.04.2014 portant des dispositions diverses en matière de santé) pratiqués ou effectués par des médecins (numéro 12).

10. Interventions et traitements, visés à l'article 2 de la loi du 23.05.2013 susmentionnée et, par conséquent, visés à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2 et à l'article 44, § 2, 1^o a), alinéa 2, du Code de la TVA.

Pour l'application de la loi précitée, on entend par :

1^o médecine esthétique non chirurgicale : tout acte technique médical non chirurgical, réalisé à l'aide de tout instrument, substance chimique ou dispositif utilisant toute forme d'énergie, comportant un passage à travers la peau ou les muqueuses et visant, principalement, à modifier l'apparence corporelle d'un patient à des fins esthétiques, à l'exclusion de tout but thérapeutique ou reconstructeur;

2^o chirurgie esthétique : tout acte chirurgical visant, principalement, à modifier l'apparence corporelle d'un patient à des fins esthétiques, à l'exclusion de tout but thérapeutique ou reconstructeur.

La disposition légale « à l'exclusion de tout but thérapeutique ou reconstructeur » tend à restreindre le champ d'application de la loi du 23.05.2013. Cela est dû au fait que cette loi vise, uniquement, la « médecine esthétique non chirurgicale » ou la « chirurgie esthétique » et pour autant qu'une intervention n'aie AUCUN but thérapeutique ou reconstructeur.

Les interventions et traitements, présentant un but esthétique mais qui poursuivent, également, un but thérapeutique ou reconstructeur, bénéficient de l'exemption de TVA, visée à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 1^{er} et de l'article 44, § 2, 1^o, a), alinéa 1^{er}, du Code de la TVA.

En revanche, le bénéfice psychologique, qui est couplé à la modification de l'apparence corporelle, ne suffit pas pour qualifier cette intervention de partiellement thérapeutique et, par conséquent, pour l'exclure du champ d'application de la loi du 23.05.2013 précitée (5).

(5) [Arrêt n° 110/2015 de la Cour Constitutionnelle dd. 17.09.2015.](#)

Aux fins d'apprécier le but thérapeutique ou reconstructeur, seul est déterminant, pour le médecin traitant, l'état pathologique réel, physique du patient et donc, pas son état pathologique psychique réel ou supposé. La conception subjective du patient n'est, donc, pas prise en considération.

L'administration est d'avis que les patients ne peuvent pas, en pratique, bénéficier de l'exemption de la TVA si, pour justifier le but thérapeutique de l'opération, ils ne peuvent invoquer, auprès du médecin traitant, que des causes psychologiques (on peut penser aux troubles psychiques du fait, par exemple, de sentiments d'infériorité).

Pour l'application de l'exemption, en matière de TVA, ce n'est, donc, pas parce que les patients subissent un malaise psychique manifeste, quant à leur apparence physique et qu'ils retireraient un bénéfice psychologique dans la modification de cette apparence, qu'un acte pourrait être qualifié de thérapeutique.

Ce sera l'« objectif/intention » de l'intervention ou du traitement qui sera déterminant pour apprécier si un acte esthétique est, également, thérapeutique ou reconstructeur.

L'exemption de la TVA est maintenue, dans les cas suivants :

- l'intervention et le traitement esthétique qui entrent en considération pour l'intervention/remboursement, conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités;
- l'intervention et le traitement esthétique présentant un but thérapeutique ou reconstructeur suite à une maladie, une blessure ou un handicap physique congénital et qui n'entrent pas en considération pour l'intervention/remboursement, conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités;
- l'intervention et le traitement esthétique par lesquels, simultanément, une affection fonctionnelle (*) a été traitée et qui n'entrent pas en considération pour l'intervention/remboursement, conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités;

() sont exclus du champ d'application de la loi du 23.05.2013 (arrêt n° 110/2015 de la Cour Constitutionnelle dd. 17.09.2015)*

- les interventions et traitements sans vocation esthétique, peu importe s'ils entrent ou pas en considération pour l'intervention/remboursement, conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités.

Dans les cas mentionnés à l'alinéa précédent, aux deuxième et troisième tirets (maladie/blessure/handicap physique congénital/affection fonctionnelle) et moyennant la condition que l'exemption de la TVA soit invoquée pour ces opérations, c'est le médecin traitant qui pratique l'intervention ou le traitement esthétique, en d'autres termes, le médecin qui effectue l'acte principal, qui détermine, en son âme et conscience, le but thérapeutique ou reconstructeur de l'intervention ou du traitement et qui est, à cet effet, responsable de la technique TVA et ce, qu'il agisse de manière indépendante ou en tant que salarié ou fonctionnaire statutaire.

Une obligation de motivation, telle que mentionnée ci-dessous n'est jamais imposée, à des fins de TVA, au cas où l'intervention et le traitement esthétique entrent en considération pour l'intervention/remboursement (voir alinéa précédent, premier tiret).

Le médecin traitant motive sa décision :

- à l'égard du patient,
- ainsi qu'à l'égard de l'administration de la TVA,

au moyen d'une mention circonstanciée sur un document séparé, annexé à la pièce constatant l'opération (par ex., l'attestation, la facture de l'hôpital, ...). Un exemplaire du document, comportant la motivation, est remis au patient, un deuxième exemplaire est conservé par le médecin traitant. Au cas où le médecin traitant est employé dans un hôpital comme salarié ou fonctionnaire statutaire, l'hôpital conserve le deuxième exemplaire.

11. En ce qui concerne les prestations qui ressortissent ou pas de la loi du 23.05.2013, accomplies par les médecins, en vue de préparer, pendant ou après une intervention ou un traitement esthétique, la réglementation suivante s'applique.

L'intervention et le traitement esthétique proprement dits sont pratiqués par un médecin spécialiste, habilité à cette fin, comme précisé par la loi du 23.05.2013 et constituent l'acte principal.

Les prestations connexes à l'acte principal, accomplies par un médecin spécialiste ou pas, comme, entre autres, les prestations en matière de cardiologie, pneumologie, neurologie, d'imagerie médicale, d'anesthésie, de surveillance médicale, ... et qui sont effectuées en vue de préparer, pendant ou après l'intervention ou le traitement esthétique, sont, en principe, soumises au même régime TVA que l'acte principal, à moins qu'il n'en soit, expressément, déterminé autrement, dans cette décision (voir à ce sujet, particulièrement, le numéro 16, en ce qui concerne le diagnostic et les examens préalables).

Par prestations connexes à l'acte principal, on entend celles accomplies par les médecins, qui sont indispensables pour la réalisation et/ou la surveillance médicale de l'intervention ou du traitement esthétique et pour autant que ces prestations n'entrent pas en considération pour l'intervention/remboursement, conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités. Les examens médicaux complémentaires demandés par le médecin traitant, à propos de la réalisation de l'acte principal mais qui ne sont pas indispensables, en soi, à cet acte et à la surveillance médicale qui en découle, ne sont pas visés et continuent à être exemptés de la TVA, conformément aux règles habituelles.

Au vu de ce qui précède, les exemples qui suivent reflètent le raisonnement TVA à adopter.

- a) une intervention d'un cardiologue chez un patient qui est pris d'un malaise. Cette intervention est indispensable à l'opération esthétique mais, par hypothèse, entre en ligne de compte pour le remboursement par l'INAMI : cet acte est exempté de la TVA;
- b) une prestation d'un anesthésiste. Celle-ci est indispensable à l'opération esthétique et n'est pas remboursée par l'INAMI : cet acte est soumis à la TVA;
- c) l'examen suite à une exérèse de tissus. Cet examen n'est pas indispensable à l'opération esthétique : cet acte est toujours exempté de la TVA (à cet égard, le remboursement INAMI n'a aucune influence).

12. Les interventions et traitements repris à l'article 3, alinéa 2, de la loi du 23.05.2013 et qui, par conséquent, sont exclus du champ d'application de cette loi, sont les tatouages, les piercings et les techniques d'épilation. Cependant, l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, et l'article 44, § 2, 1^o a), alinéa 2, du Code de la TVA (opérations taxées) s'appliquent aux opérations précitées, si elles sont pratiquées ou effectuées par des médecins.

Tenant compte du fait que la présente décision explicite l'article 44 du Code TVA modifié, il ne peut être déduit de ce qui précède que les tatouages, les piercings et les techniques d'épilation sont, uniquement, soumis à la TVA s'ils sont fournis par des médecins. Par le biais de cette disposition légale, l'administration souhaite, exclusivement, préciser que s'ils sont effectués par un médecin, celui-ci ne peut pas invoquer sa qualité pour exempter l'opération de TVA.

13. Durant la même hospitalisation d'un patient, peuvent se dérouler deux interventions/ traitements distincts qui ne sont pas liés l'un à l'autre. Par exemple, pendant une même hospitalisation, une reconstruction mammaire est réalisée suite à une maladie (cancer du sein) et le patient souhaite saisir l'occasion pour procéder à une liposuction aux cuisses. Dans le premier cas, il s'agit d'une intervention reconstructive et dans le deuxième cas, d'une intervention purement esthétique.

Ces prestations distinctes, qui sont fournies durant la même hospitalisation, peuvent se dérouler aussi bien simultanément que consécutivement, pendant la même anesthésie ou pas. En l'occurrence, elles doivent être traitées, comme suit, à des fins de TVA :

- continuent, naturellement, à être exemptés de la TVA et par conséquent, ressortissent de l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 1^{er}, et de l'article 44, § 2, 1^o, a), alinéa 1^{er}, du Code de la TVA, les honoraires du médecin, relatifs à la prestation comportant un but thérapeutique ou reconstructeur, reprise dans la nomenclature INAMI des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité et en outre, répondant aux conditions pour donner droit à un remboursement, conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, majorés de tous les frais, directement, imputables à cette prestation - tels, entre autres, les implants, les prothèses et les dispositifs médicaux;
- sont soumis à la TVA, par application de l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2 et de l'article 44, § 2, 1^o a), alinéa 2, du Code de la TVA, les honoraires du médecin, relatifs à l'intervention ou au traitement à vocation esthétique, mentionnés sous les numéros 10, 11 et 12 ci-dessus, majorés de tous les frais directement imputables à cette prestation (les implants, les prothèses, les dispositifs médicaux, ...);

– continueront à être exemptés de la TVA, lors des hospitalisations mixtes, tous les autres frais qui, par définition, sont communs aux deux prestations distinctes. Sans être exhaustif et à moins que ceux-ci soient directement imputables, il s'agit, particulièrement, des frais de chambres d'hôpital, d'hospitalisation, de thérapie de réhabilitation ainsi que d'autres prestations de services et livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, visées à l'article 44, § 2, 1^o, a), alinéa 2, du Code TVA.

Le cas échéant, les prestations de l'anesthésiste sont, également, exemptées de TVA, si l'intervention mixte se déroule durant la même anesthésie.

En pareils cas, une scission est exigée sur le document constatant les opérations (par ex., l'attestation, la facture de l'hôpital, ...) ou, du moins, la ventilation de celles-ci doit s'effectuer au moyen de deux documents.

14. En outre, suite à une intervention ou un traitement esthétique, peut aussi, naturellement, survenir une complication, qui nécessite un acte thérapeutique du médecin.

Dans ce cas, s'appliquent les mêmes règles que celles exposées sous le numéro 13.

3. Les phases de traitement

15. L'administration distingue les phases de traitements suivantes, observées par les médecins et qui suivent leur propre régime TVA :

- le diagnostic;
- l'intervention ou le traitement;
- la surveillance médicale.

3.1. Diagnostic et examens préalables

16. A condition de ne pas être simultanément couplé avec une quelconque intervention ou traitement, visé aux numéros 10, 11 et 12 ci-dessus, le diagnostic donné par un médecin au sujet d'une intervention ou d'un traitement, à fournir éventuellement ou pas (consultation préliminaire), est dépourvu du caractère esthétique exigé pour être exclu de l'exemption de la TVA à partir du 01.01.2016. Ce diagnostic reste, par conséquent, exempté de la TVA.

Il en va de même des examens préalables au diagnostic (analyses de sang, biologie clinique, imagerie médicale, ...).

Dans les circonstances décrites, l'administration accepte que le diagnostic du patient et les examens préalables restent exemptés de la TVA.

17. En revanche, si le diagnostic du patient coïncide avec une intervention ou un traitement, visé aux numéros 10, 11 ou 12 ci-dessus, toutes les prestations et opérations effectuées sont imposées à la TVA à partir du 01.01.2016, à la condition qu'elles soient indispensables à la réalisation et/ou à la surveillance médicale de l'intervention ou du traitement esthétique et pour autant que ces prestations n'entrent pas en considération pour l'intervention/remboursement, conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités (voir numéro 11 ci-dessus).

3.2. Interventions, traitements ainsi qu'examens complémentaires

18. A partir du 01.01.2016, l'exemption de TVA en matière médicale n'est, en principe, pas applicable aux interventions et traitements, y compris aux examens complémentaires pratiqués par les médecins, dans un but esthétique, tel que visés aux numéros 10 à 12.

19. Compte tenu de tout ce qui précède, en ce qui concerne les médecins qui fournissent les interventions et traitements en question, sont concevables, les quatre scénarios qui suivent.

1^o l'intervention ou le traitement ressortit de l'application de la loi du 23.05.2013 :

cette opération (y compris, les examens complémentaires) est imposée à la TVA, à partir du 01.01.2016;

2^o l'intervention ou le traitement est purement esthétique mais n'est pas inséré dans la loi du 23.05.2013; ce sont les tatouages, les piercings et les techniques d'épilation :

cette opération (y compris les examens complémentaires) est imposée à la TVA, à partir du 01.01.2016;

3° l'intervention ou le traitement est esthétique mais poursuit, également, un but thérapeutique ou reconstructeur, peu importe s'il est remboursé ou pas par l'assurance obligatoire soins de santé :

cette opération (y compris les examens complémentaires) continue à être exemptée de la TVA, après le 31.12.2015;

4° les prestations médicales connexes qui se déroulent en vue de préparer, pendant ou après une intervention ou un traitement purement esthétique (voir numéro 11, supra) et qui sont fournies par des médecins, visées ou pas par la loi du 23.05.2013 :

ces opérations sont imposées à la TVA, à partir du 01.01.2016.

Sont soumis à la TVA, uniquement, les examens complémentaires qui sont indispensables à la réalisation et/ou à la surveillance médicale de l'intervention ou du traitement esthétique et pour autant que ces prestations n'entrent pas en considération pour l'intervention/remboursement, conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités.

Les examens médicaux complémentaires demandés par le médecin traitant, à propos de l'exercice de l'acte principal, mais qui, en soi, ne sont pas indispensables à la réalisation de cet acte et de la surveillance médicale qui en découle, ne sont pas visés et continuent à être exemptés de la TVA, conformément aux règles habituelles (voir numéro 11 ci-dessus).

Tableau récapitulatif (à titre d'exemple)

20. L'impact TVA du régime légal, à partir du 01.01.2016, est présenté schématiquement ci-après, moyennant une série d'exemples représentatifs du secteur médical.

Services médicaux effectués par les médecins	But thérapeutique (reconstructeur) ?	Remboursement INAMI ?	Régime avant le 01.01.2016	Régime légal à partir du 01.01.2016
Régime TVA (T=Taxé; E=Exempté)				
Reconstruction mammaire après une intervention mutilante (par ex., traitement suite à un cancer)	Oui	Oui	E	E
Intervention pour sculpter une plus jolie poitrine	Non	Non	E	T
Traitements esthétiques du visage (par ex., lifting)	Non	Non	E	T
Correction chirurgicale esthétique d'un nez aquilin	Non	Non	E	T
Traitement au laser de la myopie (astigmatisme)	Oui	Non	E	E
Traitement de la presbyopie (presbytie de vieillesse) + opération esthétique à la cornée (*)	Oui	Non	E	E
Remplacement du cristallin par un cristallin artificiel chez	Oui	Oui	E	E

- (*) *Un exemple d'une intervention esthétique, par laquelle, simultanément, une affection fonctionnelle est traitée. Un patient souhaite une correction de la paupière supérieure et n'a, précisément, pas un excédent cutané suffisant pour satisfaire aux conditions de l'INAMI mais en ressent les effets néfastes. Le médecin spécialiste traitant constate que cet excédent est conséquent, à cause duquel la transpiration et, parfois, l'eczéma occasionnent des troubles fonctionnels. Il s'agit, ici, d'une intervention esthétique qui traite, aussi, une affection fonctionnelle et qui est appréciée par le médecin spécialiste, en son âme et conscience, comme une intervention présentant un but non purement esthétique.*

21. A l'égard des médecins, le nouveau régime légal est applicable, à partir du 01.01.2016, aux prestations de services qu'ils effectuent :

- à l'extérieur du milieu hospitalier, dans leur cabinet privé;
- en qualité de médecin indépendant, dans les hôpitaux, exploités, par des personnes de droit public ou de droit privé et reconnus par les instances publiques compétentes (ci-dessous dénommés, hôpitaux reconnus);
- en qualité de médecin indépendant, dans une clinique privée.

22. Si une intervention ou un traitement, subi par un patient, ne relève pas de l'exemption visée à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 1^{er}, et de l'article 44, § 2, 1^o, a), alinéa 1^{er}, du Code de la TVA, c'est le traitement complet facturé par l'hôpital ou la clinique privée qui est, alors, en principe, imposé à la TVA, à partir du 01.01.2016, **depuis l'admission jusqu'au départ** du patient, y compris le séjour dans cet hôpital ou cette clinique.

Par conséquent, sont concernées, en principe, toutes les prestations de services possibles facturées par l'hôpital ou la clinique privée, comme, entre autres, celles visées à l'article 44, § 2, 1^o, a), alinéa 2, du Code de la TVA, qui y sont effectuées pendant la durée de l'hospitalisation ou du séjour « *extra muros* », par un quelconque praticien médical ou paramédical, même ambulancier, dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement, visé et relevant du champ d'application de l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA. Peu importe, à cet effet, si le montant de ces opérations est payé par le patient ou par un tiers.

23. En ce qui concerne la durée de l'hospitalisation (depuis l'admission jusqu'au départ) du patient hospitalisé ainsi que la durée de son séjour dans un hôpital ou encore toutes les prestations effectuées dans la clinique privée, relatives, voire inhérentes à l'intervention ou au traitement esthétique, visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code TVA et où, durant l'hospitalisation, ne se déroulent pas d'autres actes, visés à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 1^{er}, du Code TVA, sont, par conséquent, imposées à la TVA, à partir du 01.01.2016, les opérations suivantes :

- les prestations de services des chirurgiens généraux ou plasticiens (agissant en tant qu'indépendant, salarié, voire même, en tant que fonctionnaire);
- les prestations de services connexes, visées au numéro 11, des autres médecins (anesthésistes, cardiologues, ophtalmologues, dermatologues, radiologues, et autres, agissant en tant qu'indépendant, salarié, voire même, en tant que fonctionnaire) pour autant que ces prestations soient indispensables à la réalisation et/ou à la surveillance médicale de l'intervention ou du traitement esthétique et qu'elles n'entrent pas en considération pour l'intervention/remboursement, conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités;
- les prestations de services des praticiens médicaux autres que les médecins (kinésithérapeutes, infirmiers, et autres);
- les prestations de services des praticiens paramédicaux (technologues de laboratoire médical, technologues en imagerie médicale, et autres), effectuées en étroite collaboration ainsi que sous la surveillance et la responsabilité d'un médecin, d'un médecin spécialiste, d'un chirurgien général ou plasticien, pour autant que ces opérations soient indispensables à la réalisation de l'acte principal et de la surveillance médicale qui en découle (voir numéro 11, dernier alinéa);

– les consultations préopératoires (par exemple chez le cardiologue) et les consultations postopératoires de contrôle, de laboratoire et de radiologie pour autant que ces opérations soient indispensables à la réalisation de l'acte principal et de la surveillance médicale qui en découle (voir numéro 11, dernier alinéa);

– les soins, la nourriture ainsi que la location de la chambre et du lit (c.-à-d., le prix de la chambre, les soins infirmiers pré- et postopératoires connexes, les soins et la restauration);

– les livraisons de médicaments, en relation étroite et immédiate avec une intervention ou un traitement précité, subi par le patient et/ou leur utilisation dans ce cadre.

24. L'exemption, dans le cadre d'une hospitalisation et de soins médicaux, devient, également, caduque pour les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées si celles-ci concernent ou, voire, sont inhérentes à l'intervention ou au traitement esthétique qui ne répond pas aux conditions pour donner droit à une intervention (remboursement), conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités.

Ainsi, sont imposées à la TVA, à partir du 01.01.2016, sur base de l'article 44, § 2, 1^o, a), alinéa 2, du Code de la TVA :

– la location, par les établissements hospitaliers et les cliniques privées, de télévisions et de téléphones aux patients qui subissent une intervention ou un traitement imposé à la TVA;

– la mise à disposition par les hôpitaux et les cliniques privées de lits ainsi que la fourniture de repas et de boissons aux accompagnateurs des patients hospitalisés qui subissent des interventions ou des traitements semblables.

25. L'administration attire également l'attention sur la problématique de la combinaison d'une intervention ou d'un traitement esthétique avec une intervention ou un traitement thérapeutique ou reconstructeur, pendant une même période d'hospitalisation (cf. numéro 13 ci-dessus).

Si durant la même hospitalisation d'un patient :

– deux prestations distinctes, visées, aussi bien à l'alinéa 1^{er}, qu'à l'alinéa 2 de l'article 44, § 1^{er}, 1^o, du Code TVA sont effectuées,

– pendant la même anesthésie ou pas,

doivent être imposés à la TVA, à partir du 01.01.2016, les honoraires et les frais directement imputables, liés à l'intervention ou au traitement relevant de l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code TVA et à la condition que ceux-ci n'entrent pas en considération pour donner droit à une intervention, conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités.

Toutes les opérations correspondant à des frais autres que ceux directement imputables (par ex., les jours d'hospitalisation, les soins, et autres), visées à l'article 44, § 2, 1^o, a), du Code TVA et qui concernent les deux prestations, continuent à être exemptées de la TVA.

En pareils cas, une scission est exigée sur le document constatant les opérations (par ex., l'attestation, la facture de l'hôpital, ...) ou, du moins, celles-ci sont ventilées par le biais de deux documents.

Par ailleurs, les mêmes règles s'appliquent si, suite à une intervention ou un traitement esthétique, survient une complication, qui nécessite un acte thérapeutique du médecin.

26. Le taux de TVA à appliquer s'élève, toujours, à 21 %. Ce pourcentage unique de taxation de la TVA est, par conséquent, également, applicable, entre autres, aux médicaments et aux implants (l'accessoire suit le principal).

3.3. Surveillance médicale

27. La surveillance médicale du patient, en dehors du cadre de l'hospitalisation, a pour but de soigner la blessure après une intervention ou un traitement et de poser un diagnostic de l'impact de l'intervention sur l'état de santé global du patient.

Si la surveillance médicale et les consultations après l'hospitalisation sont effectuées par un médecin, peu importe s'il a, lui-même ou pas, pratiqué l'intervention ou le traitement imposé à la TVA ou fourni une prestation accessoire à un tel acte, elles ne relèvent pas de l'exemption en matière médicale et elles doivent être imposées à la TVA, à partir du 01.01.2016. Toutefois, au cas où la surveillance

médicale concerne des soins médicaux qui entrent en considération pour une intervention/remboursement, conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, ces actes continuent, de toute façon, à bénéficier de l'exemption à la TVA.

28. Les soins à domicile, prodigués par d'autres prestataires de soins (par exemple, le corps infirmier), chez un patient, après l'hospitalisation, suite à une intervention ou un traitement imposé à la TVA, continuent à être intégralement exemptés de la TVA (article 44, § 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA).

L'exclusion de l'exemption en matière médicale, sur base de l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA s'applique, en effet, exclusivement, aux médecins et pas aux infirmiers ou autres prestataires de soins.

Ces autres prestataires de soins (par ex., les infirmiers indépendants) n'ont, d'ailleurs, pas directement accès au dossier médical du médecin traitant dans l'hôpital ou la clinique reconnus. A ce sujet, il leur est même matériellement impossible de relier leurs prestations de services à une intervention ou un traitement imposé à la TVA.

B. Assujettis concernés

1. Généralités : diverses formes de collaboration

29. Pour l'application des dispositions du Code de la TVA, il convient de distinguer les situations suivantes:

- les médecins indépendants qui effectuent des interventions et des traitements à vocation esthétique et qui, à cet effet, ont conclu ou non une ou plusieurs conventions de collaboration professionnelle, ainsi que les médecins indépendants qui accomplissent des prestations en vue de préparer, pendant ou après les interventions ou traitements précités (ci-dessous, désignés en tant que médecin);
- les établissements hospitaliers et autres établissements qui, dans le cadre d'interventions et de traitements à vocation esthétique, dispensent des soins infirmiers et médicaux (y compris les livraisons de biens et les prestations de services qui leur sont étroitement liées), visés à l'article 44, § 2, 1^o, a), alinéa 2, du Code TVA et qui, le cas échéant, facturent, également, des interventions et traitements à vocation esthétique (définis à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code TVA), réalisés par des médecins qui, en leur sein, soit sont salariés, soit ont le statut de fonctionnaire (*).

(*) *Ces médecins ne sont pas des assujettis à la TVA, au sens de l'article 4 du Code TVA et, par conséquent, ne peuvent pas se faire identifier à la TVA. Le fait qu'ils accomplissent leurs prestations médicales sous leur numéro INAMI individuel résulte de la loi relative à l'assurance maladie qui attribue, toujours, les prestations de soins de santé à la personne physique reconnue pour exercer l'art médical. En raison de leur contrat de travail, voire même nommés statutairement, leurs prestations sont facturées, au patient, par l'établissement hospitalier, avec une référence à leur numéro INAMI. Ces médecins, ne s'inscrivent, alors, pas non plus dans le cadre des formes de collaboration exposées ci-après.*

30. Jusqu'au 31.12.2015, tous les prestataires de services, concernés ci-avant, étaient des assujettis exemptés sans droit à déduction, pour la réalisation des opérations visées aux articles 44, § 1^{er}, 2^o et 44, § 2, 1^o, (ancien) du Code de la TVA.

A partir du 01.01.2016, en ce qui concerne les interventions et les traitements à vocation esthétique ainsi que les prestations qui leur sont liées, les assujettis précités deviennent, en principe, des assujettis avec droit à déduction. Etant donné qu'éventuellement, lesdits assujettis réalisent à la fois des prestations visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 1^{er}, (sans droit à déduction) et à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, (avec droit à déduction), du Code de la TVA, ainsi que des prestations visées à la fois à l'article 44, § 2, 1^o, a), alinéa 1^{er}, (sans droit à déduction) et à l'article 44, § 2, 1^o, a), alinéa 2, (avec droit à déduction), du Code de la TVA, ils deviennent, le cas échéant, des assujettis mixtes avec un droit à déduction partiel.

31. Compte tenu des diverses formes de collaboration, il est important de les analyser, du point de vue de la technique TVA, sans pour autant être exhaustif. Il s'agit, entre autres, des formes de collaboration suivantes :

1. Les médecins, en tant que personne physique, accomplissent des prestations en leur propre nom et perçoivent leurs honoraires directement auprès du patient ou par l'intermédiaire d'un mandataire. Ce dernier peut correspondre à la perception centrale, organisée par l'hôpital, avec qui le médecin a conclu, en son nom personnel, une convention de collaboration professionnelle.

Les médecins exercent toute leur activité professionnelle, voire même une partie de celle-ci, au sein d'une association. Quel que soit le type d'association et la façon dont elle se manifeste dans ses relations externes, chaque membre perçoit ses honoraires en son nom personnel et pour son propre compte et délivre, à cette fin, les attestations nécessaires (6).

(6) *Article 160, §§ 4 et 5 du Code de déontologie médicale.*

Dans les deux cas mentionnés ci-avant, du point de vue de la technique TVA, l'assujettissement et les obligations TVA qui en découlent s'appliquent, aussi bien dans le chef du médecin personne physique que dans celui du membre (personne physique ou personne morale) de l'association.

2. Les médecins exercent leur profession par le biais d'une société professionnelle unipersonnelle tout en mentionnant, à l'égard des tiers, la forme juridique et le nom du médecin ainsi que la spécialité pratiquée.

Dans ce cas, la société professionnelle unipersonnelle est tenue de s'identifier à la TVA, ce qui exclut une identification à la TVA, dans le chef du médecin personne physique.

3. Les médecins mettent en commun la totalité ou une partie de leur activité médicale lors de la constitution d'une société professionnelle sans personnalité juridique, telle que définie à l'article 46 du Code des Sociétés.

L'art médical est, alors, exercé, au nom et pour le compte de l'ensemble des médecins-associés.

Puisque l'objet social de la société est civil et vise l'exercice de l'art médical par ses associés, l'administration admet que, seule, la société de droit commun agit comme un assujetti et reçoit une identification à la TVA, tandis que les associés ne doivent pas s'identifier en tant que tel.

4. Les médecins mettent en commun la totalité ou une partie de leur activité médicale, lors de la constitution d'une société professionnelle avec personnalité juridique.

Les honoraires sont perçus au nom et pour le compte de la société.

Dans cette optique, c'est la société professionnelle dotée de la personnalité juridique qui a la qualité d'assujetti à la TVA.

5. Les hôpitaux reconnus peuvent prendre trois qualités, à des fins de TVA, à savoir :

– en ce qui concerne les soins hospitaliers et médicaux (y compris les livraisons de biens et les prestations de services qui leur sont étroitement liées) qui se rapportent aux interventions et traitements à vocation esthétique, visés à l'article 44, § 2, 1^o, a), alinéa 2, du Code de la TVA;

– en ce qui concerne les interventions et traitements à vocation esthétique proprement dits (définis à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code TVA), au cas où ces actes sont exercés par des médecins, employés par l'hôpital reconnu, en tant que salarié ou fonctionnaire (article 44, § 2, 1^o, a), alinéa 2, du Code de la TVA);

– en ce qui concerne la perception des honoraires au nom et pour le compte des médecins ou au nom et pour le compte d'une personne morale de médecins qui ont effectué les interventions et les traitements à vocation esthétique (par ex., une perception centrale (7)(8)).

(7) *Article 147 de la [loi coordonnée du 10.07.2008](#) relative aux établissements hospitaliers et autres établissements de soins (MB du 07.11.2008).*

(8) *Peu importe par qui celle-ci est mise en place, à savoir par l'hôpital lui-même ou par le conseil médical.*

Les hôpitaux reconnus sont des assujettis, tenus de s'identifier à la TVA afin de prodiguer des soins d'hospitalisation et médicaux qui se rapportent à des interventions et à des traitements à vocation esthétique (44, § 2, 1^o, a), alinéa 2, du Code de la TVA).

En outre, les hôpitaux reconnus et autres établissements de soins seront, également, des assujettis, tenus de s'identifier à la TVA pour les prestations visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA, accomplies par des médecins, dans le cadre de leur travail, en tant que salarié, voire, même, en tant que fonctionnaire.

6. Les cliniques privées peuvent adopter diverses formes juridiques, visées aux points 1 à 4 ci-dessus.

Aucune méthode unique n'est préconisée pour la facturation, à leurs patients, des diverses prestations fournies. La possibilité réside en une facturation directe, par les médecins, des prestations au patient et en une facturation séparée, par l'exploitant de la clinique privée, des livraisons de biens et des prestations de services, en rapport avec les interventions ou traitements à vocation esthétique.

Quoi qu'il en soit, il est instauré comme règle que toutes les prestations, visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA ainsi que les livraisons de biens et les prestations de services qui leur sont étroitement liées, sont soumises à la TVA. La manière dont ces actes sont facturés ne peut y porter préjudice.

32. Les identifications à la TVA qui peuvent découler des formes de collaboration mentionnées au numéro 31, dans le chef des différentes parties concernées, sont exposées sous la rubrique B.2, « Identification à la TVA », tandis que les obligations TVA qui s'y rapportent sont précisées dans le chapitre VIII « Obligations TVA et formalités administratives ».

2. Identification à la TVA

33. A la lumière de ce qui précède, les personnes suivantes, qui ne disposent pas encore d'un numéro d'identification à la TVA, sont tenues de se faire identifier à la TVA :

- les médecins indépendants et les sociétés de médecins (9) qui effectuent des interventions et des traitements à vocation esthétique, visés à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA;
- les médecins indépendants et les sociétés de médecins (9) qui accomplissent des prestations connexes aux interventions/traitements précités, pour autant que ces prestations soient indispensables à la réalisation et/ou à la surveillance médicale de l'intervention ou du traitement esthétique et qu'elles n'entrent pas en considération pour l'intervention/remboursement, conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités;
- les hôpitaux et les cliniques privées qui effectuent les interventions et les traitements à vocation esthétique mentionnés ci-dessus (dans le cas où ces actes sont exercés par des médecins salariés ou qui ont le statut de fonctionnaire) et/ou dispensent, à tout le moins, des soins infirmiers et médicaux (y compris des livraisons de biens et des prestations de services qui leur sont étroitement liées) en rapport avec des interventions et des traitements à vocation esthétique.

34. Quant aux sociétés de médecins (9), il convient d'apporter les précisions suivantes.

Les médecins mettent en commun tout ou partie de leur activité médicale, lors de la constitution d'une des sociétés susmentionnées, dans laquelle la médecine est exercée au nom et pour le compte de l'ensemble des médecins associés.

(9) *Avec ou sans personnalité juridique, comme décrit au numéro 31, paragraphes 2, 3 et 4, ci-avant.*

Puisque l'objet social de la société est civil et vise l'exercice de l'art médical par ses associés, l'administration admet les considérations suivantes :

- a) que l'obligation subsiste ou non pour la société d'assumer les dépenses matérielles qu'implique la réalisation du travail et de répartir l'excédent entre les associés, en fonction d'une certaine proportion, les associés sont censés avoir apporté, dans la société, non pas leur activité mais plutôt, uniquement, leurs honoraires;
- b) seule la société agit en tant qu'assujetti et reçoit un numéro d'identification à la TVA, tandis que les associés ne doivent pas être identifiés en tant que tel.

35. Cependant, il résulte de ce qui précède qu'un médecin qui exerce son activité, visée à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2 du Code TVA, en partie comme personne physique, par le biais de son propre cabinet et en partie, via une société professionnelle autre qu'une société professionnelle unipersonnelle, sera identifié deux fois à la TVA:

- en tant que médecin personne physique, pour les prestations effectuées dans son propre cabinet;
- en tant que société professionnelle avec ou sans personnalité juridique, pour les prestations accomplies par ledit médecin, dans le cadre de cette collaboration professionnelle.

36. L'assujetti est tenu d'informer l'office de contrôle TVA dont il relève, du commencement de son activité taxée ([document n° 604 A](#)).

En principe, il est soumis au régime normal de la TVA avec dépôt de déclarations périodiques à la TVA (voir numéros 102 et suiv. infra). Cependant, un régime particulier facultatif, sans dépôt de déclarations périodiques à la TVA, est prévu en faveur des médecins hospitaliers et des sociétés de médecins.

3. Régimes particuliers en faveur des médecins

37. Il est prévu les régimes particuliers facultatifs suivants, en faveur des médecins hospitaliers indépendants et des sociétés de médecins (9), ci-dessous, désignés en tant que « médecins », pour plus de commodité :

(10) *Avec ou sans personnalité juridique, comme décrit au numéro 31, paragraphes 2, 3 et 4, ci-avant.*

- 1) la dispense de l'obligation de déposer des déclarations périodiques;
- 2) le mode particulier de paiement;
- 3) le régime de franchise des petites entreprises.

3.1. Premier régime particulier : Dispense de l'obligation de déposer des déclarations périodiques mensuelles ou trimestrielles

38. Un médecin peut opter pour ce régime si les conditions suivantes sont remplies :

- hormis son activité au sein de l'hôpital ou de la clinique privée, il ne réalise aucune opération imposée à la TVA (par ex., il n'a pas de cabinet privé où sont effectués des traitements à vocation esthétique);
- les honoraires relatifs aux interventions et traitements à vocation esthétique sont, sans aucune exception, perçus en son nom et pour son compte par l'hôpital, la clinique privée ou un tiers mandataire (par ex., l'ASBL Conseil Médical);
- l'hôpital, la clinique privée ou le tiers mandataire s'engage à reprendre, dans sa propre déclaration à la TVA, les opérations taxées, réalisées par le médecin et, de la sorte, à verser la TVA due au Trésor, au nom et pour le compte du médecin;
- l'engagement, visé au tiret précédent, doit être constaté dans une convention écrite entre d'une part, le médecin et d'autre part, l'hôpital, la clinique privée ou le tiers mandataire. Cette convention stipule expressément que l'hôpital, la clinique privée ou le tiers mandataire déclarera et paiera la TVA due au Trésor, sur les opérations réalisées par le médecin. Cette convention est rédigée en double exemplaire dont une copie est conservée par chaque partie;
- le médecin envoie une copie de cette convention à son office de contrôle TVA compétent;
- l'hôpital, la clinique privée ou le tiers mandataire porte cette convention à la connaissance de leur office de contrôle TVA compétent. Cette information indique : le nom/la dénomination sociale et l'adresse/ le siège administratif du médecin en question, son numéro d'identification à la TVA et la date du contrat;
- le médecin renonce expressément au droit à déduction de la TVA pour toute la période au cours de laquelle il applique ce régime particulier. Cette renonciation couvre également le droit à déduction de la TVA historique;

– le médecin informe, par écrit, son office de contrôle TVA compétent de son choix d’opter pour le régime particulier de « dispense de l’obligation de déposer des déclarations périodiques ». Il s’engage, également, à lui signaler, endéans les 15 jours, tout changement dans son activité qui pourrait affecter l’application de ce régime particulier.

39. L’option précitée ne signifie donc nullement que les prestations de services visées à l’article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA ne soient pas grevées de TVA due mais implique que l’obligation de paiement de cette TVA sera honorée par l’établissement hospitalier, la clinique privée ou le tiers mandataire.

Dans ce régime particulier, il convient, également, de remarquer que le médecin qui effectue l’intervention/le traitement esthétique est le redevable légal de la TVA. Ce principe signifie que si l’établissement hospitalier, la clinique privée ou le tiers mandataire ne versait pas, pour une raison quelconque et nonobstant l’accord conclu avec le médecin (voir supra), la TVA au Trésor, l’administration conserverait toujours le droit de recouvrer cette TVA auprès du médecin concerné.

40. D’un point de vue pratique, il est possible qu’un médecin travaille dans deux établissements hospitaliers différents. Dans ce cas, afin de pouvoir appliquer le régime particulier décrit ci-dessus, il doit conclure, avec chaque hôpital, séparément, une convention, en matière de reversement de la TVA due au Trésor. Si, au bout d’un certain temps, il est mis fin à une telle convention, le médecin doit, alors, en ce qui concerne l’avenir, passer au régime de dépôt de déclarations périodiques à la TVA.

Plus généralement, toute modification dans l’exercice de son activité qui amène le médecin à ne plus satisfaire à toutes les conditions d’application du régime particulier précité, concernant ses prestations visées à l’article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA, donnera lieu à une modification de son régime d’imposition. Le passage au régime de dépôt de déclarations périodiques à la TVA prendra effet à partir du 1^{er} jour du mois qui suit celui au cours duquel la modification est intervenue. Le droit à déduction (le cas échéant, y compris, de la TVA historique), dans le chef du médecin prendra, également, effet à partir de ce moment-là. Ces circonstances surgiront, en particulier, chez le médecin qui décide d’accomplir des prestations esthétiques par le biais de son propre cabinet, voire même parce que lui-même ou l’hôpital met fin à l’accord par lequel l’hôpital verse, au Trésor, la TVA due, au nom et pour le compte du médecin.

41. Un passage du régime de dépôt de déclarations périodiques au régime particulier précité est, naturellement, également, possible pour autant que les conditions d’application de ce dernier soient respectées et que le médecin opte, expressément, pour ce régime particulier. La transition prendra effet au 1^{er} jour du mois ou du trimestre (selon que le médecin était tenu au dépôt de déclarations mensuelles ou trimestrielles) qui suit le mois ou le trimestre au cours duquel le médecin a rempli les formalités nécessaires auprès de son office de contrôle TVA compétent (v. supra). L’année au cours de laquelle la transition vers le régime particulier se produit constitue, naturellement, le point de départ pour procéder aux révisions de la déduction de la TVA en amont déjà opérée et, le cas échéant, y compris de la déduction de la TVA historique effectuée.

Pour les aspects pratiques relatifs aux régimes particuliers et au régime normal d’imposition, il est renvoyé à l’aperçu mentionné au chapitre VIII « Obligations TVA et formalités administratives ».

3.2. Deuxième régime particulier : Mode particulier de paiement

42. Avant d’exposer les conditions et les conséquences, il convient de décrire le contexte et d’identifier les cas d’application possibles.

Ce régime particulier ne signifie pas que le médecin doive appliquer ce mode particulier de paiement pour l’ensemble des prestations qui engendrent une TVA due. Un médecin qui dispose de plusieurs départements, par exemple, il a un cabinet privé (1) mais il exerce, également, ses activités dans un hôpital (2) et dans une clinique privée (3), il dispose, alors, dans le cadre du présent commentaire, de trois départements distincts qui peuvent suivre leur propre régime, en vue du paiement de la TVA au Trésor.

A l’égard des interventions et traitements à vocation esthétique effectués dans son cabinet privé (1), il est, de toute façon, tenu de déposer des déclarations périodiques à la TVA et il doit payer lui-même la TVA due au Trésor sur les prestations accomplies dans ce département. Il ne peut donc, en aucune façon, opter pour l’application du régime relatif à la dispense de dépôt de déclarations périodiques à la TVA, décrit à la rubrique 3.1 ci-avant.

Pour les prestations esthétiques effectuées dans un hôpital (2) dans lequel il adhère à un système de perception centralisée, il peut opter pour confier la perception et le paiement de la TVA due au Trésor,

à l'hôpital qui agit en son nom et pour son compte. Et ce, à la condition de conclure, avec l'hôpital, une convention écrite qui stipule, expressément, que l'hôpital déclarera et acquittera au Trésor, la TVA due sur les opérations effectuées par le médecin.

En ce qui concerne ses activités esthétiques effectuées dans une clinique privée (3), il peut, également, opter pour la mise en place d'un paiement de la TVA, par le biais de la clinique privée, pour autant que les deux parties aient conclu un accord similaire concernant le paiement de la TVA. D'autre part il est, néanmoins, libre de décider de verser, lui-même, au Trésor, la TVA due sur les honoraires générés par le département (2) et/ou le département (3) par le biais de sa propre déclaration périodique à la TVA. Il résulte de ce qui précède que certaines combinaisons sont possibles, moyennant le respect des conditions prévues.

43. Le médecin peut opter pour le régime « Mode particulier de paiement » si les conditions suivantes sont remplies et ce, moyennant le respect d'obligations précises :

- les honoraires relatifs aux interventions et traitements esthétiques sont perçus, au nom et pour le compte du médecin, par un établissement hospitalier, une clinique privée ou un tiers mandataire (p. ex. l' ASBL Conseil Médical);
- l'établissement hospitalier, la clinique privée ou le tiers mandataire s'engagent à mentionner, dans leur propre déclaration à la TVA, les opérations soumises à la taxe, effectuées par le médecin et de la sorte, à payer la TVA due au Trésor, au nom et pour le compte du médecin;
- l'engagement, visé sous le tiret précédent, est constaté dans une convention écrite conclue entre, d'une part, le médecin et, d'autre part, l'établissement hospitalier, la clinique privée ou le tiers mandataire. Il est stipulé, expressément, dans cette convention, que l'établissement hospitalier, la clinique privée ou le tiers mandataire déclarera et versera, au Trésor, la TVA due sur les opérations effectuées par le médecin. Cette convention est rédigée en deux exemplaires dont un est conservé par chaque partie;
- le médecin envoie une copie de cette convention à son office de contrôle TVA compétent (supra);
- l'établissement hospitalier, la clinique privée ou le tiers mandataire portent cette convention à la connaissance de leur office de contrôle TVA compétent. Cette information mentionne : le nom/la dénomination sociale et l'adresse/le siège administratif du médecin concerné, son numéro d'identification à la TVA et la date du contrat;
- le médecin informe, par écrit, son office de contrôle TVA compétent, de l'option pour le régime « Mode particulier de paiement ». Il s'engage, par la même occasion, à lui signaler, endéans les 15 jours, tout changement dans son activité qui pourrait affecter l'application de ce régime particulier.

44. Donc, l'option précitée ne signifie nullement que les prestations de services visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA ne soient pas grevées de TVA due mais implique que l'obligation de paiement de la TVA due sera honorée par l'établissement hospitalier, la clinique privée ou le tiers mandataire.

Dans ce régime particulier, il convient, également, de remarquer que le médecin qui effectue l'intervention/le traitement esthétique est le redevable légal de la TVA. Ceci signifie que si l'établissement hospitalier, la clinique privée ou le tiers mandataire ne versait pas la TVA au Trésor, pour une raison quelconque et nonobstant l'accord conclu avec le médecin (voir supra), l'administration conserve toujours le droit de recouvrer cette TVA auprès du médecin concerné.

45. Pour l'application de ce régime particulier, si un médecin effectue des prestations de services imposées à la TVA dans plusieurs hôpitaux ou établissements de soins, il n'est pas requis que le prestataire de services conclue une convention avec tous ces établissements concernés. Le cas échéant, bien entendu, le régime particulier s'applique, exclusivement, aux opérations effectuées dans les établissements hospitaliers ou les établissements de soins avec lesquels un consensus a été atteint. D'autre part, il n'est absolument pas requis qu'un établissement hospitalier ou un établissement de soins conclue une convention avec tous les médecins qui effectuent, dans cet établissement, des prestations de services imposées à la TVA. Dans ce cas, le régime particulier ne s'appliquera pas aux médecins qui n'ont pas conclu d'accord et l'établissement visé devra établir la distinction nécessaire pour remplir sa propre déclaration à la TVA.

46. Compte tenu des dispositions de l'alinéa précédent, il est évident qu'en ce qui concerne la conclusion d'une telle convention, le statut TVA du médecin, à l'égard des autres opérations qu'il effectue (et qui, par conséquent, ne constituent pas l'objet de cet accord) n'influe pas sur l'application du régime particulier. En d'autres termes, ce prestataire de services peut opter pour ce régime particulier, qu'il soit tenu ou pas de déposer des déclarations périodiques à la TVA, pour des

opérations taxées autres que celles qui font l'objet de la (des) convention(s) précitées(s). Concernant l'hypothèse où il n'effectue pas ces autres opérations, il convient de préciser que l'avantage de ce régime particulier consiste, en effet, à ce que le médecin puisse exercer son droit à déduction de la taxe en amont (et de la TVA historique), ce qui ne serait pas le cas s'il optait pour le régime particulier « Dispense de l'obligation de déposer des déclarations périodiques ».

47. Pour être complet, il convient de signaler que les médecins qui, pour une raison quelconque, sont déjà identifiés à la TVA, avec obligation ou pas de déposer des déclarations périodiques à la TVA, doivent informer leur office de contrôle TVA compétent de leur choix du « mode particulier de paiement » en y joignant une copie de la (des) convention(s) concernée(s). A cet égard, ils communiqueront, spontanément, à l'administration, toute modification, endéans les 15 jours.

3.3. Troisième régime particulier : Régime de franchise pour les petites entreprises – Article 56bis du Code de la TVA

48. Etant donné que les régimes particuliers repris sous les rubriques 3.1 et 3.2, soit la « Dispense de l'obligation de déposer des déclarations périodiques » et le « Mode particulier de paiement », offrent aux médecins des avantages complémentaires, sur le plan des obligations en matière de TVA, ces derniers sont exclus de l'application du régime de la franchise de taxe, prévu à l'article 56bis du Code de la TVA.

Il reste bien entendu possible pour les assujettis qui n'optent pas ou ne peuvent opter pour un des deux régimes particuliers précités de demander à bénéficier du régime de la franchise de [l'article 56bis](#) du Code de la TVA lorsque leur chiffre d'affaires qui, en principe, devrait être soumis à la TVA, ne dépasse pas 25.000 EUR par an. Pour déterminer ce seuil, il n'est, naturellement, pas tenu compte des opérations visées par l'exemption de TVA médicale.

4. Paiement de la TVA

49. Lorsque le médecin effectue, en Belgique, des prestations de services visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA, il est le redevable de la TVA, conformément à [l'article 51](#), § 1^{er}, 1^o, de ce Code.

50. Toutefois, moyennant le respect de conditions précises, les deux régimes particuliers facultatifs, repris sous les rubriques 3.1 et 3.2 supra, offrent la possibilité à l'établissement hospitalier, à la clinique privée ou au tiers mandataire de déclarer la TVA due sur les actes posés par le médecin lui-même et de la verser au Trésor.

51. L'établissement hospitalier, la clinique privée ou le tiers mandataire enregistrera, au nom et pour le compte des médecins, les honoraires, dans son/sa [déclaration périodique à la TVA](#), comme suit :

Base d'imposition : grille 03 et grille 49

TVA due : grille 54

La grille 49 est utilisée en complément pour indiquer que cette base d'imposition n'est pas comprise dans le propre chiffre d'affaires du déclarant.

52. Chiffre d'affaires de l'établissement hospitalier pour les opérations visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2 (les honoraires des médecins qui agissent en tant que salarié ou en tant que fonctionnaire) et à l'article 44, § 2, 1^o, a), alinéa 2, du Code de la TVA (les soins hospitaliers) :

Base d'imposition : grille 03

TVA due : grille 54

Chiffre d'affaires exempté de l'établissement hospitalier, visé à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 1^{er} et § 2, 1^o, a), alinéa 1^{er}, du Code de la TVA :

Base d'imposition : grille 00

Autres opérations éventuelles soumises à la TVA (ne font pas l'objet de la présente décision) :

Base d'imposition : grilles 01, 02 et 03

TVA due : grille 54

53. Déclaration à la TVA du médecin :

Prestations de services visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA, pour lesquelles le médecin se charge lui-même du versement de la TVA au Trésor :

Base d'imposition : grille 03

TVA due : grille 54

Prestations de services visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA, pour lesquelles le médecin a opté pour le mode particulier de paiement, visé sous la rubrique 3.2., ci-dessus :

Base d'imposition : grille 47

Prestations de services visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA (opérations exemptées), que celles-ci soient ou non perçues par l'établissement hospitalier ou par un tiers mandataire auprès des débiteurs :

Base d'imposition : grille 00

Autres opérations éventuelles soumises à la TVA (ne font pas l'objet de la présente décision) :

Base d'imposition : grilles 01, 02 et 03

TVA due : grille 54

54. Etablissement de factures, dans le cadre d'un système global de perception de frais, portés en compte à des patients et/ou à des tiers. Relation avec le contenu des déclarations périodiques à la TVA.

Lorsque, dans le cadre d'un système global de perception de frais, portés en compte aux patients et/ou à des tiers, l'établissement hospitalier, la clinique privée ou le tiers mandataire (dans ce dernier cas, en principe, les honoraires des médecins sont, exclusivement, concernés) établit une facture globale, c'est la règle générale suivante qui s'applique.

Pour les opérations non visées par l'exemption de TVA en matière médicale, il convient de toujours indiquer distinctement sur la facture, par prestataire de services assujetti distinct, d'une part, la base d'imposition (= le montant total sur lequel la TVA est calculée lorsque cette taxe est effectivement due) et, d'autre part, le montant de la TVA due sur cette base d'imposition.

55. Ci-après suit, à titre d'exemple, l'énumération de tous les cas possibles qui peuvent se présenter, en matière de TVA, lors de la rédaction d'une facture globale de l'hôpital, concernant une intervention esthétique auprès d'un patient hospitalisé (opération soumise à la TVA) dans laquelle A, B, C, D et E sont impliqués.

Sont mentionnés, sur la facture globale de l'hôpital, les frais suivants :

1. a) les honoraires du médecin A, salarié ou fonctionnaire statutaire;
- b) les frais relatifs à l'hospitalisation et aux soins médicaux.

Le montant total des frais mentionnés sous le point 1, a) et b) constitue la base d'imposition (1). Sur cette base, la TVA est due au taux de 21 %. La base d'imposition (1) et le montant total de la TVA due sur celle-ci doivent être mentionnés, distinctement, sur la facture globale de l'hôpital. C'est le chiffre d'affaires spécifique de l'hôpital qui est concerné ici (opérations visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2 et § 2, 1^o, a), alinéa 2, du Code de la TVA).

Déclaration à la TVA de l'établissement hospitalier :

Grille 03 : base d'imposition (1)

Grille 54 : TVA sur la base d'imposition (1)

Déclaration à la TVA du médecin A :

Sans objet. Le médecin est un salarié ou un fonctionnaire.

2. Honoraires du médecin B

L'établissement hospitalier a conclu une convention avec le médecin B pour verser au Trésor, au nom et pour le compte de B, la TVA due sur les actes effectués par B. Le médecin B a opté pour le régime particulier d'imposition « Dispense de l'obligation de déposer des déclarations périodiques ».

Les honoraires du médecin B constituent la base d'imposition (2). Ce montant, ainsi que la TVA due sur celui-ci, doivent être mentionnés, distinctement, sur la facture globale de l'hôpital. L'établissement hospitalier versera la TVA due au Trésor.

Déclaration à la TVA de l'établissement hospitalier :

- Grille 03 : bases d'imposition (1) et (2)
- Grille 49 : base d'imposition (2)
- Grille 54 : TVA sur les bases d'imposition (1) et (2)

Déclaration à la TVA du médecin B :

Sans objet. Le régime d'imposition de B prévoit une dispense de dépôt de déclarations périodiques.

3. Honoraires du médecin C

L'établissement hospitalier a conclu, avec le médecin C, une convention pour verser au Trésor, au nom et pour le compte de C, la TVA due sur les actes effectués par C. Le médecin C a opté pour le régime d'imposition « Mode particulier de paiement ».

Les honoraires du médecin C constituent la base d'imposition (3). Ce montant, ainsi que la TVA due sur celui-ci, doivent être mentionnés, distinctement, sur la facture globale de l'hôpital. L'établissement hospitalier versera la TVA due au Trésor.

Déclaration à la TVA de l'établissement hospitalier :

- Grille 03 : bases d'imposition (1), (2) et (3)
- Grille 49 : bases d'imposition (2) et (3)
- Grille 54 : TVA sur les bases d'imposition (1), (2) et (3)

Déclaration à la TVA du médecin C :

- Grille 47 : base d'imposition (3)

Note : Il convient de remarquer que, dans le chef de l'établissement hospitalier, les honoraires des médecins B et C occasionnent les mêmes conséquences, sur le plan des mentions de la facture et de la rédaction de la déclaration à la TVA. En d'autres mots, dès lors que l'établissement hospitalier a conclu, à propos du paiement de la TVA au Trésor, une convention avec un médecin et en a informé son office de contrôle TVA compétent, le premier nommé ne doit pas (plus) se préoccuper du régime d'imposition du médecin concerné.

4. Honoraires du médecin D

Le médecin D est soumis au régime normal de la TVA avec dépôt de déclarations périodiques à la TVA. Il n'a pas de convention avec l'établissement hospitalier, à propos du paiement de la TVA au Trésor.

Les honoraires du médecin D constituent la base d'imposition (4). Ce montant, ainsi que la TVA due sur celui-ci, doivent être mentionnés, distinctement, sur la facture globale de l'hôpital. Le médecin D versera la TVA due au Trésor.

Déclaration à la TVA de l'établissement hospitalier :

- Grille 03 : bases d'imposition (1), (2) et (3)
- Grille 49 : bases d'imposition (2) et (3)
- Grille 54 : TVA sur les bases d'imposition (1), (2) et (3)

Déclaration à la TVA du médecin D :

- Grille 03 : base d'imposition (4)
- Grille 54 : TVA sur la base d'imposition (4)

Note: Cette opération n'est pas reprise dans la déclaration à la TVA de l'établissement hospitalier. Celui-ci doit connaître le régime d'imposition du médecin concerné pour établir la facture globale de l'hôpital et pour la rédaction de la déclaration à la TVA.

Note : cette opération n'est pas reprise dans la déclaration à la TVA de l'établissement hospitalier. Celui-ci doit connaître le régime d'imposition du médecin concerné pour établir la facture globale de l'hôpital et pour la rédaction de la déclaration à la TVA.

5. Honoraires du médecin E

Le médecin E est soumis au régime de la franchise de taxe (article 56bis du Code de la TVA). Aussi n'a-t-il pas de convention avec l'établissement hospitalier, à propos du paiement de la TVA au Trésor.

Les honoraires du médecin E constituent la base d'imposition (5). Ce montant doit être mentionné, distinctement, sur la facture globale de l'hôpital. Aucune TVA n'est due sur cette opération, par application de l'article 56bis du Code de la TVA.

Déclaration à la TVA de l'établissement hospitalier :

Grille 03 : bases d'imposition (1), (2) et (3)

Grille 49 : bases d'imposition (2) et (3)

Grille 54 : TVA sur les bases d'imposition (1), (2) et (3)

Déclaration à la TVA du médecin E :

Sans objet. Le régime d'imposition de E prévoit une dispense de dépôt de déclarations périodiques. Il va de soi que le montant de la base d'imposition (5) est porté en compte pour déterminer si le seuil annuel de la franchise de 25.000 EUR est dépassé ou non.

Note: La facture globale de l'hôpital ne mentionne, naturellement, aucune TVA due et cette opération n'est pas reprise dans la déclaration à la TVA de l'établissement hospitalier. Celui-ci doit connaître le régime d'imposition du médecin concerné.

Note : la facture globale de l'hôpital ne mentionne, naturellement, aucune TVA due et cette opération n'est pas reprise dans la déclaration à la TVA de l'établissement hospitalier. Celui-ci doit connaître le régime d'imposition du médecin concerné.

56. Conclusion

Il ressort, de cet exemple, qu'un établissement hospitalier peut être confronté, du moins en théorie, à 3 méthodes de travail différentes, selon la qualité des médecins qui effectuent des interventions et des traitements esthétiques, dans cet hôpital :

- a) des médecins employés en tant que salarié ou fonctionnaire statutaire (v. point 1 du numéro 55);
- b) des médecins avec qui une convention a été conclue, à propos du paiement de la TVA au Trésor (v. points 2 et 3 du numéro 55);
- c) des médecins avec qui aucune convention n'a été conclue, à propos du paiement de la TVA au Trésor (v. points 4 et 5 du numéro 55).

III. BASE D'IMPOSITION

A. Généralités

57. En vertu de [l'article 26](#) du Code de la TVA, pour les prestations de services, la taxe est calculée sur tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le prestataire de services, de la part de celui à qui le service est fourni, ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

58. Font partie, entre autres, de la base d'imposition, les sommes que le prestataire de services – par le biais ou non de l'intervention d'un tiers (système central de perception) – porte en compte au patient ou à un tiers (p.ex. une mutualité) et ce, indépendamment du fait que ces frais, en fin de compte, sont ou non, intégralement, à charge du patient.

B. Position administrative

59. Sur la base de ce qui précède, le prestataire de services doit comprendre dans la base d'imposition, en sus de ses honoraires, tous les frais occasionnés par lui-même ainsi que ceux portés en compte au patient ou à un tiers, peu importe s'il facture ceux-ci, séparément ou non.

60. Concrètement, cela implique que pour les médecins indépendants et les sociétés de docteurs qui effectuent des opérations imposées dans un établissement hospitalier ou une clinique privée, la base d'imposition est constituée, pour ces opérations, des honoraires et des autres frais éventuels, facturés au patient ou à un tiers. Il en va de même au cas où, conformément à une convention de perception centrale, les honoraires et les éventuels frais accessoires sont portés en compte au patient ou à un tiers, par le biais d'une facture de l'hôpital. La circonstance que l'hôpital retient une part substantielle de ces honoraires, à titre de contreprestation de ses propres frais, n'a aucune incidence, à cet égard.

61. En ce qui concerne les opérations effectuées par un hôpital, la base d'imposition est constituée par le montant intégral de toutes les prestations et livraisons que l'hôpital, en son propre nom et pour son propre compte, met à la charge du patient ou d'un tiers, donc, à l'exception des honoraires et des éventuels frais accessoires facturés aux médecins indépendants et aux sociétés de docteurs, tel que mentionné au numéro précédent.

Lors de la détermination de la base d'imposition, l'hôpital ne tiendra pas compte du BMF (Budget des moyens financiers qui, selon des paramètres précis, est attribué par l'INAMI aux hôpitaux reconnus par l'autorité) et ce, tant en ce qui concerne la partie fixe que la partie variable de ce budget. Ceci, compte tenu du fait que le montant intégral du BMF est considéré comme un subside de fonctionnement.

IV. TAUX

62. Les opérations effectuées dans le chef de chaque assujetti, visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, et à l'article 44, § 2, 1^o, a), alinéa 2, du Code de la TVA, sont considérées comme des prestations de services globales, soumises au taux normal de la TVA de 21 %. Par conséquent, ce taux s'applique à tous les éléments qui constituent ces opérations.

V. OBLIGATION DE FACTURATION

63. Puisque les prestations analysées dans la présente décision concernent, exclusivement, le corps humain, le cocontractant du prestataire de services est toujours une personne physique (le patient ou, le cas échéant, son représentant légal) et jamais une personne morale, même pas si la personne physique exerce son activité professionnelle par le biais de cette personne morale.

64. Dans la situation exceptionnelle où la personne physique (le patient) exerce, en son propre nom et pour son propre compte, une activité professionnelle pour laquelle elle a la qualité d'assujetti à la TVA et où l'intervention ou le traitement esthétique a, dans une quelconque mesure, un lien avec l'exercice de cette activité, le prestataire de soins doit délivrer, à son cocontractant, une facture au plus tard le 15^e jour du mois qui suit celui au cours duquel la prestation esthétique est accomplie. L'émission d'une facture est, également, obligatoire lors de la réception d'un montant, préalablement à la date d'achèvement de la prestation.

65. Les patients assujettis avec droit à déduction, ce qui exclut une exemption de TVA qui concerne, notamment, les actrices et les mannequins, ne peuvent déduire la TVA grevant les services esthétiques qu'ils destinent à des fins privées ou étrangères à leur activité économique. Lorsque ces services sont utilisés tant aux fins de leur activité économique qu'à d'autres fins, la taxe ne peut être déduite que partiellement, dans la mesure de leur utilisation pour les besoins de l'activité économique.

VI. MOMENT DE L'EXIGIBILITE

66. Les prestations de services fournies par les médecins, les sociétés de médecins, les établissements hospitaliers et les cliniques privées sont, dans le cadre de ce présent commentaire, toujours fournies à des particuliers, de sorte que la TVA devient exigible au moment de la réception du paiement, à concurrence du montant perçu.

67. En fonction du moment de l'exigibilité de la TVA, à savoir le moment de la réception du prix et de la pratique usuelle de perception centrale dans le secteur, par laquelle un tiers mandataire procède à la perception des montants portés en compte, il est important que les parties concernées veillent à ce que la TVA soit acquittée à temps au Trésor.

68. Le problème se posera, particulièrement, dans le cas où le tiers mandataire se charge de la perception des honoraires et de la TVA due qui les grève mais que le médecin, lui-même, acquitte la TVA au Trésor (le médecin est, dans ce cas, soumis au régime normal avec dépôt de déclarations périodiques à la TVA, tel que prévu dans la situation exposée sous le numéro 55, point 4 « honoraires du médecin D »).

Puisque la TVA est due au moment où le tiers mandataire précité reçoit le paiement, c'est, naturellement, ce moment qui compte, dans le chef du médecin et pas celui où le tiers mandataire reverse, à son tour, les honoraires au médecin, après déduction de certains montants.

VII. DEDUCTION ET REVISIONS

69. Remarque préalable : ce chapitre ne s'applique pas aux médecins indépendants et aux sociétés de médecins qui ont opté pour le régime d'imposition particulier « Dispense de l'obligation de déposer des déclarations périodiques », étant donné que de tels assujettis ont renoncé à leur droit à déduction de la TVA en amont, y compris à la déduction de la TVA historique. Les assujettis, soumis au régime de la franchise pour les petites entreprises (article 56bis du Code de la TVA), ne sont, également, pas visés par ce chapitre.

A. Généralités

70. Les médecins qui accomplissent des prestations médicales, visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA (opérations exemptées) et à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA (opérations taxées), sont considérés comme des assujettis mixtes avec droit à déduction partielle.

71. Les hôpitaux ont, également, le cas échéant, la même qualité, en raison de la fourniture d'opérations exemptées (article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 1^{er} et § 2, 1^o, a), alinéa 1^{er}, du Code de la TVA) et d'opérations taxées (article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2 et § 2, 1^o, a), alinéa 2, du Code de la TVA). Les cliniques privées ont aussi la qualité d'assujetti mixte si elles effectuent, non seulement, des opérations taxées mais également, des opérations exemptées de la TVA, en vertu de l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA (opérations réalisées par des médecins salariés).

Les assujettis mixtes précités peuvent déduire la TVA grevant les frais encourus dans le cadre de leur activité professionnelle selon le prorata général de déduction (article 46, § 1^{er}, du Code de la TVA). Avant d'appliquer le prorata général, tout d'abord, il convient de tenir compte des limitations et exclusions habituelles ([article 45](#), §§ 1^{er}bis, 1^{er}quinquies, 2 et 3, du Code de la TVA).

Le droit à déduction sur base de l'affectation réelle pourra être appliqué, uniquement, sous réserve de l'autorisation écrite préalable de l'administration, sous son contrôle.

B. Le prorata général

Détermination du prorata général

72. Conformément à l'article 12, alinéa 1^{er}, de [l'arrêté royal n° 3](#), le prorata général est une fraction comportant :

1° au numérateur, le montant total déterminé par année civile, des opérations permettant la déduction (opérations visées à l'article 45, § 1^{er}, 1° à 5°, du Code de la TVA) ;

2° au dénominateur, le montant total, déterminé par année civile, tant des opérations figurant au numérateur, que des opérations pour lesquelles il n'existe aucun droit à déduction.

73. Pour la détermination du numérateur les médecins et les sociétés de médecins, soumis au régime d'imposition « Mode particulier de paiement », tiennent compte de toutes les opérations taxées qu'ils ont effectuées, visées à l'article 44, § 1^{er}, 1°, alinéa 2, du Code de la TVA. En d'autres termes, n'a aucune influence, la circonstance où la TVA due sur ces opérations est payée au Trésor par un hôpital, une clinique privée ou un tiers mandataire.

74. Les hôpitaux, les cliniques privées et les tiers mandataires qui, conformément à un mécanisme de perception centrale, réclament les honoraires des médecins indépendants ou des sociétés de médecins auprès des personnes qui en sont débitrices et qui acquittent éventuellement aussi la TVA due au Trésor au nom et pour le compte de ces médecins et sociétés de médecins, ne peuvent tenir compte de ces honoraires pour la détermination de leur prorata général, vu qu'ils n'ont pas, eux-mêmes, effectué ces opérations.

75. Le BMF (budget des moyens financiers) reçu par les hôpitaux reconnus, tant en ce qui concerne la partie fixe que la partie variable de ce budget, est considéré comme un subside de fonctionnement et n'influe donc pas sur la base d'imposition des opérations effectuées par les hôpitaux précités. Les recettes allouées par ce budget ne sont reprises ni au numérateur, ni au dénominateur de la fraction.

Le prorata général pour les cliniques privées

76. Les règles exposées, ci-avant, s'appliquent tout autant aux cliniques privées.

Dans ce cas, aussi, la règle prévaut que les honoraires, perçus au nom et pour le compte des médecins, n'entrent pas en ligne de compte pour la détermination de leur prorata général.

Le prorata général – Droit à déduction de la TVA historique

77. Afin de pouvoir déterminer le prorata général, l'administration accepte que les médecins, les hôpitaux et les cliniques privées se basent sur le probable chiffre d'affaires à réaliser au cours de l'année civile 2016. Ce prorata sera utilisé pour le calcul du droit à déduction de la TVA historique et servira, tout autant, comme prorata provisoire pour l'exercice de la déduction de la TVA de l'année civile 2016. Pour le 20.04.2017, le prorata définitif doit être établi, sur base du chiffre d'affaires réalisé effectivement au cours de l'année civile 2016 et ainsi, dans la déclaration à la TVA à introduire pour le 20.04.2017, doit être reprise, également, une correction de la déduction de la TVA historique susmentionnée (antérieurement calculée sur base du prorata provisoire).

L'évaluation du chiffre d'affaires à réaliser au cours de l'année 2016 doit, naturellement, être faite, de manière réaliste et fondée et reste sous le contrôle de l'administration. A ce sujet, si l'assujetti concerné, afin de pouvoir déterminer le numérateur de la fraction, se base sur les interventions et traitements esthétiques réalisés en 2015, visés par la nouvelle réglementation, l'administration ne s'y opposera pas.

Il convient de remarquer que doivent être considérées comme composant le chiffre d'affaires exempté, lors de la détermination du prorata définitif de l'année 2016, les opérations non imposées à la TVA, exclusivement, par application de la mesure transitoire, reprise au numéro 111.

Cela signifie que les opérations, visées dans le paragraphe précédent, n'ouvrent aucun droit à déduction et sont, uniquement, reprises dans le numérateur de la fraction.

C. Droit à la déduction de la TVA historique

1. Etendue du droit à déduction

78. Jusqu'au 31.12.2015 inclus, les médecins effectuent des prestations de services exemptées de la taxe, sur la base de l'article 44, § 1^{er}, 2^o, (ancien) du Code de la TVA et ne leur ouvrant aucun droit à déduction de la taxe en amont.

A partir du 01.01.2016, les prestations de services effectuées par les médecins, visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA, sont exclues de l'exemption de TVA, en matière médicale.

79. Jusqu'au 31.12.2015 inclus, les hôpitaux bénéficiaient de l'exemption de la TVA, visée à [l'article 44, § 1^{er}, 2^o \(ancien\) et § 2, 1^o, \(ancien\)](#) du Code de la TVA.

Au 01.01.2016, les prestations inhérentes à une intervention ou un traitement qu'ils effectuent, visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, alinéa 2, du Code de la TVA, sont exclues de l'exemption de TVA en matière médicale.

80. Conformément à [l'article 49](#), 3^o, du Code de la TVA et à l'article 21bis, § 1^{er}, de [l'arrêté royal n° 3](#), le médecin, l'hôpital ou la clinique privée peuvent exercer leur droit à déduction de la taxe en amont, par voie de régularisation, suivant leur prorata général :

- pour les biens et les services autres que les biens d'investissement, non encore utilisés ou consommés au 01.01.2016;
- pour les biens d'investissement qui subsistent au 01.01.2016, pour autant que ces biens soient encore utilisables et que la période fixée par [l'article 48](#), § 2, du Code de la TVA ne soit pas expirée.

A cet égard, le médecin, l'hôpital ou la clinique privée doit remettre un inventaire à son office de contrôle TVA, au plus tard le 30.06.2016. Le droit à déduction de la TVA historique peut être opérée, au plus tôt, dans la déclaration à la TVA se rapportant au mois ou au trimestre suivant le mois au cours duquel l'inventaire est déposé.

2. Régularisation relative aux biens et aux services, autres que les biens d'investissement, non encore utilisés ou consommés au 01.01.2016

81. Le médecin, l'hôpital ou la clinique privée peut opérer, en sa faveur, une régularisation de la taxe grevant les biens et les services, autres que les biens d'investissement, qu'il a reçus et qui :

- n'ont pas encore été utilisés ou consommés au 01.01.2016 ou,
- sont directement et incontestablement relatifs à une prestation imposée fournie par le médecin, l'hôpital ou la clinique privée.

82. En ce qui concerne les biens et les services non encore utilisés ou consommés au 01.01.2016, il convient de remarquer que n'est pas déductible, la taxe grevant les frais généraux (téléphone, énergie, eau, et autres) se rapportant à la période précédant la date précitée.

83. En raison du délai de 3 ans auquel est soumis l'exercice du droit à déduction (voir article 4 de l'arrêté royal n° 3) et compte tenu du fait que la régularisation ne peut être opérée au plus tôt qu'en 2016, seule peut encore être déduite, la TVA grevant les biens et les services, devenue exigible depuis le 01.01.2013.

84. Le droit à déduction de cette TVA historique, reprise dans l'inventaire à déposer (cf. infra), expire, pour l'exercice du droit à déduction de la TVA exigible en 2013 (respectivement en 2014, 2015), le 31.12.2016 (respectivement 2017, 2018). En fonction de la tolérance reprise au numéro 101, la TVA devenue exigible dans le courant de 2013 peut encore être récupérée dans la déclaration à la TVA se rapportant aux opérations du mois de décembre 2016 ou du quatrième trimestre 2016, à déposer au plus tard le 20.01.2017.

3. Révision relative aux biens d'investissement, encore utilisés au 01.01.2016 pour les prestations imposées à la TVA du médecin, de l'hôpital ou de la clinique privée

3.1. Principes généraux

85. Les biens d'investissement sont les biens corporels, les droits réels visés à [l'article 9](#), alinéa 2, 2°, du Code de la TVA et les services destinés à être utilisés d'une manière durable comme instruments de travail ou comme moyens d'exploitation (article 6, alinéa 1^{er}, de [l'arrêté royal n° 3](#)). Les emballages, le petit matériel, le petit outillage et les fournitures de bureau dont le prix est inférieur au montant mentionné à l'article 1^{er} de [l'arrêté ministériel n° 1](#) (à savoir 1000 EUR hors TVA, au 01.01.2016), ne sont pas considérés comme des biens d'investissement (article 6, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 3 et article 1^{er} de l'arrêté ministériel n° 1).

86. Le médecin, l'hôpital ou la clinique privée peut exercer son droit à déduction, par voie de révision, pour les biens d'investissement qui subsistent au 01.01.2016, pour autant que ces biens soient encore utilisables pour la fourniture de prestations imposées à la TVA et que le délai de révision fixé par l'article 48, § 2, du Code de la TVA n'ait pas expiré.

La période de révision est, en règle, de cinq ans pour les biens d'investissement mais elle est de quinze ans pour la taxe grevant les opérations qui tendent ou concourent à l'érection d'un bien immeuble, l'acquisition d'un bien immeuble et l'acquisition d'un droit réel portant sur un bien immeuble.

87. En ce qui concerne les biens d'investissement, la révision à opérer est d'un montant égal à la taxe qui n'a pas pu être déduite, à savoir la TVA belge, initialement payée et non portée en déduction, à limiter au montant pris en considération, suivant le prorata général de déduction (voir numéros 72 et suivants, supra), qui, ensuite, est diminué d'un cinquième ou d'un quinzième (selon la nature du bien au sens de l'article 9, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3) par année écoulée, depuis le 1^{er} janvier de l'année qui, conformément à l'article 2 de l'arrêté royal n° 3, doit être prise en compte pour le calcul de la déduction, jusqu'au 31.12.2015 (application de l'article 21bis, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3). En ce qui concerne les biens d'investissement, cela signifie que, pour chaque année écoulée avant le 01.01.2016, un cinquième ou un quinzième de la TVA non déduite est perdu. Le reste de la TVA non déduite peut être revu.

Cette révision s'opère en application des articles 45 à 49 du Code de la TVA et conformément aux règles de l'article 3 et suivants de l'arrêté royal n° 3 précité et en combinaison avec l'article 12 de l'arrêté royal susmentionné.

88. La révision s'effectue, par voie d'imputation, dans la déclaration périodique à la TVA.

Puisque l'administration, de manière exceptionnelle, accepte que la révision du droit à déduction de la TVA historique soit calculée par rapport à un prorata provisoire, établi sur base de perspectives (chiffre d'affaires TVA probable de 2016), le prorata définitif sera déterminable au plus tôt le 01.01.2017. Pour ces raisons, la différence entre le prorata provisoire et définitif doit être reprise dans la déclaration à la TVA à déposer au plus tard le 20.04.2017, également, en ce qui concerne le droit à déduction de la TVA historique.

89. La révision est subordonnée à la remise, à l'office de contrôle TVA dont l'assujetti relève, d'un inventaire des biens et services non utilisés ou non consommés au 01.01.2016 et d'un relevé des biens d'investissement encore utilisables à ce moment. Ces documents sont dressés en double exemplaire, dont un est destiné à l'office de contrôle TVA (article 21bis, § 2, de l'arrêté royal n° 3, cf. infra).

3.2. Biens d'investissement, autres qu'immobiliers, mis en service à partir du 01.01.2012

90. En ce qui concerne la taxe grevant ces biens d'investissement, la déduction initialement opérée par l'assujetti est sujette à révision pendant une période de cinq ans qui commence à courir le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance, à savoir l'année au cours de laquelle la taxe grevant le bien d'investissement est devenue exigible (article 9, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3).

91. L'administration peut autoriser, ou même prescrire, comme point de départ de la période de révision, le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le bien d'investissement a été mis en service (article 9, § 2, de l'arrêté royal n° 3). Il convient de souligner que la détermination du point de départ de la période de révision n'a aucune influence sur la durée de la période.

L'assujetti peut utiliser ce point de départ lorsqu'il tient une comptabilité qui lui permet de situer le moment où le bien d'investissement est mis en service, par le passage comptable des dépenses d'investissement du compte « immobilisé en cours » au compte « immobilisé », avec individualisation du bien et détermination des taxes ayant grevé sa constitution. Cette faculté est subordonnée à une autorisation préalable de l'office de contrôle TVA dont l'assujetti relève.

D'autre part, le chef de l'office de contrôle TVA dont l'assujetti dépend, peut imposer l'adoption, comme point de départ de la période de révision, le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le bien d'investissement est mis en service, lorsque l'adoption du point de départ, fixé par l'article 9, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3 risque de fausser la révision.

3.3. Biens d'investissement immobiliers mis en service à partir du 01.01.2012

92. En ce qui concerne la TVA grevant les biens d'investissement immobiliers visés à l'article 9, § 1^{er}, dernier alinéa, de l'arrêté royal n° 3, qui ont été mis en service depuis le 01.01.2012, le point de départ de la période de révision doit toujours être fixé au 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle les biens d'investissement ont été mis en service par l'assujetti (v. [décision n° E.T.121.450 du 27.03.2012](#)).

3.4. Révisions relatives aux biens d'investissement immobiliers mis en service avant le 01.01.2012

93. En ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers qui étaient déjà mis en service avant le 01.01.2012, la position ancienne de l'administration reste valable et peut être résumée comme suit.

Conformément à l'article 9, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3, la période de révision commence à courir le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance, c'est-à-dire l'année au cours de laquelle la taxe grevant le bien d'investissement est devenue exigible.

Par dérogation à ce principe général, l'administration pouvait autoriser ou même prescrire, comme point de départ de la période de révision, le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le bien d'investissement avait été mis en service (article 9, § 2, de l'arrêté royal n° 3).

L'assujetti pouvait appliquer ce point de départ lorsqu'il disposait d'une autorisation délivrée par l'office de contrôle TVA, préalablement à la mise en service du bien d'investissement. Le chef de l'office de contrôle TVA dont l'assujetti relevait, pouvait lui imposer l'application de l'article 9, § 2, précité, dans les cas spécifiques où le point de départ fixé par l'article 9, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3 risquait de fausser la révision.

94. En leur qualité d'assujetti exempté (jusqu'au 31.12.2015 inclus), les médecins et les hôpitaux ne retiraient aucun intérêt de l'obtention de l'autorisation visée ci-avant en ce qui concerne les biens d'investissement qu'ils avaient mis en service avant le 01.01.2012. C'est pourquoi ces assujettis peuvent encore adresser une telle demande d'autorisation auprès du chef de l'office de contrôle TVA compétent. Cette demande, accompagnée de l'inventaire, doit être introduite au plus tard le 30.06.2016. Le droit à déduction de la TVA historique sera exercée dans la déclaration périodique à la TVA qui se rapporte au mois ou au trimestre suivant le mois au cours duquel l'inventaire a été déposé.

4. Modalités de régularisation de la TVA historique

4.1. Inventaire à établir et période de dépôt de cet inventaire

95. La régularisation précitée est subordonnée à la remise, à l'office de contrôle TVA dont l'assujetti relève, d'un inventaire des biens et services non utilisés ou non consommés au 01.01.2016 et d'un relevé des biens d'investissement encore utilisables à ce moment.

96. Ces documents sont dressés en double exemplaire dont un est destiné à l'office de contrôle TVA. Ils indiquent, de façon détaillée, les biens et services sujets à régularisation, la date et le numéro de la facture d'achat ou du document d'importation, la base sur laquelle ils ont été imposés à la TVA et le montant de la TVA à régulariser (article 21bis, § 2, de l'arrêté royal n° 3).

Cet inventaire doit contenir, en détail, les biens d'investissement qui y sont enregistrés, étayés par une facture d'achat, ainsi que les biens et les services non consommés au 01.01.2016. A cet effet, doivent être indiquées, par bien d'investissement, la date de début de la révision historique, la base d'imposition et la TVA mentionnée sur la facture.

Il convient d'indiquer la base d'imposition et la TVA afférentes aux biens et services non consommés au 01.01.2016. Si l'assujetti disposait déjà d'un certain droit à déduction, suite à une autre activité, la TVA déjà portée, effectivement, en déduction, doit être mentionnée par bien d'investissement ou bien et service non consommé.

Enfin, la manière dont le prorata général provisoire (opérations prévues au cours de l'année civile 2016) a été déterminé est jointe à l'inventaire. Il convient d'appliquer, effectivement, ce prorata général à la TVA historique indiquée dans l'inventaire et entrant en ligne de compte pour la déduction.

97. Cet inventaire doit être déposé au plus tard le 30.06.2016. Le droit à déduction de la TVA historique peut être exercé, au plus tôt, dans la première déclaration périodique à la TVA, relative au mois ou au trimestre suivant le mois au cours duquel l'inventaire a été déposé.

Si l'inventaire est déposé le 30.06.2016, cela signifie que pour les déposants mensuels, le droit à déduction de la TVA historique peut être exercé, au plus tôt, dans la déclaration périodique à la TVA, relative aux opérations du mois de juillet 2016, à déposer, au plus tard, le 20.08.2016 (10) et pour les déposants trimestriels, cela implique une annotation de la déduction de la TVA historique dans la déclaration périodique à la TVA, relative aux opérations du troisième trimestre, à déposer, au plus tard, le 20.10.2016.

(11) *Excepté une autre date qui, conformément au régime des vacances, pourrait être admise.*

4.2. Rapport entre inventaire et autorisation, en matière de date de début de la période de révision

98. Il est important de tenir compte, par rapport au contenu de l'inventaire concerné, du fait que l'autorisation dont il est question aux rubriques 3.2. et 3.4. supra, a ou non été sollicitée.

4.3. Principe et disposition pratique

99. Conformément à l'article 21bis, § 3, de l'arrêté royal n° 3 précité, la régularisation s'effectue par imputation sur le montant de la taxe due à l'Etat, repris en grille 71 du cadre VI de la déclaration périodique, à due concurrence. Lorsque le résultat de cette imputation fait apparaître comme résultat final une somme due par l'Etat, cette somme est reportée sur les périodes de déclarations suivantes, à due concurrence de la grille 71 de ces déclarations.

100. En pratique, il y a lieu de se conformer à ce qui suit :

En ce qui concerne la déclaration périodique (suivant l'exemple repris sous la rubrique 4.1 supra, juillet 2016 ou 3^e trimestre 2016), l'assujetti calcule le résultat selon les règles normales de TVA. Pour le calcul de ce résultat, il n'est pas, encore, tenu compte de la TVA historique, reprise dans l'inventaire.

Lorsque le résultat consiste en un montant dû par l'Etat (grille 72), le calcul susvisé de la déduction de la TVA historique ne peut pas encore être pris en compte et il faudra attendre la période de déclaration suivante.

Lorsque le résultat comporte un montant, en principe, dû à l'Etat (grille 71), la TVA historique encore à régulariser en faveur de l'assujetti qui est reprise dans l'inventaire précité, doit être inscrite dans la grille 62 de cette déclaration périodique, au maximum à concurrence du résultat susmentionné. Par conséquent, la grille 71 doit être recalculée, avec comme résultat, un montant diminué ou un montant à payer de 0,00 EUR.

Le montant de la TVA historique à régulariser en faveur de l'assujetti, repris dans l'inventaire, qui n'a pas encore pu être apuré de cette manière, doit être reporté sur la période de déclaration suivante. A nouveau, le montant à reprendre, normalement, dans la grille 71 peut, de la même manière, être diminué ou réduit à 0,00 EUR.

Cette procédure doit être répétée jusqu'à ce que soit récupérée la totalité du montant de la TVA historique auquel l'assujetti a droit.

101. L'administration accepte, cependant, que le montant de la TVA historique à régulariser, qui n'a pas pu être apuré dans les déclarations mensuelles ou trimestrielles de l'année 2016, puisse être inscrit dans la déclaration à la TVA, relative aux opérations du mois de décembre 2016 (pour les déposants mensuels) ou dans la déclaration à la TVA du quatrième trimestre 2016 (pour les déposants trimestriels), quel que soit le résultat final (grille 71/72) de cette dernière déclaration.

VIII. OBLIGATIONS TVA ET FORMALITES ADMINISTRATIVES

102. Les médecins, les sociétés de médecins, les hôpitaux et les cliniques privées sont, en principe, tenus aux obligations normales en matière de TVA. Les principales d'entre elles, en matière de TVA, sont énumérées et brièvement présentées ci-après.

A. Identification à la TVA

103. Le médecin, la société de médecins, l'hôpital ou la clinique privée doit se faire identifier à la TVA auprès de l'office de contrôle TVA dont il/elle relève. Pour les identifications à la TVA et les combinaisons possibles qui peuvent être adoptées, dans le chef des différentes parties concernées, il est fait référence à la chapitre II, rubrique B.2 ci-dessus.

Pour s'identifier à la TVA, il y a lieu d'utiliser le document 604 A. La version papier peut être obtenue auprès de l'office de contrôle TVA compétent, ou par le biais de www.myminf.be (sélectionner « myminfin sans authentification », cliquer sur « Formulaires », « 604 », le remplir par numéro d'identification) et doit être transmise à l'office de contrôle TVA précité.

Le dépôt du formulaire par voie électronique est possible mais requiert l'intervention d'un guichet d'entreprise.

104. Dans le cadre de la modification législative concernant l'exemption de TVA en matière médicale, la demande d'identification doit, en principe, être introduite, au moment où cette modification entre en vigueur. Cependant, compte tenu de la mesure transitoire accordée (voir Chapitre IX, infra), la demande d'identification, introduite au plus tard le 31.05.2016, est considérée comme répondant au délai imparti.

105. En outre, il convient de remarquer que les médecins, les sociétés de médecins, les hôpitaux et les cliniques privées, déjà détenteurs d'un numéro de TVA et dont le régime fiscal doit être adapté, suite à la modification législative précitée, ont, de même, la possibilité d'informer leur office de contrôle TVA de leur changement d'activité, jusqu'au 31.05.2016 inclus, via le document 604 B.

B. Utilisation du numéro d'identification à la TVA

106. Les assujettis doivent communiquer leur numéro d'identification à la TVA à leurs fournisseurs et à leurs clients, conformément à [l'article 53quater](#), du Code de la TVA. Ce numéro doit, en outre, être mentionné sur tous les contrats, factures, bons de commande, notes d'envoi et autres documents relatifs à l'activité économique (article 30, de l'arrêté royal n° 1).

C. Déclaration périodique à la TVA

107. Les médecins, les sociétés de médecins, les hôpitaux et les cliniques privées sont tenus de déposer une déclaration chaque mois, conformément à [l'article 53](#), § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code de la

TVA. Cependant, s'ils satisfont aux conditions de l'article 18, § 2, de [l'arrêté royal n° 1](#), ils peuvent choisir le régime normal de la TVA avec dépôt de déclarations trimestrielles. La condition la plus importante, en la matière, est que le chiffre d'affaires annuel de l'ensemble de l'activité économique, hors TVA (donc les opérations exemptées comprises), ne dépasse pas 2.500.000 EUR. La déclaration périodique doit être déposée au plus tard le 20^e jour qui suit la période, à laquelle se rapporte la déclaration.

108. La déclaration périodique doit, en principe, obligatoirement, être déposée, électroniquement, par le biais de l'application INTERVAT. L'application INTERVAT peut être sélectionnée (sous E-services) sur le site portail du SPF Finances (www.minfin.fgov.be). Pour envoyer la déclaration, une signature électronique doit être apposée au moyen d'une carte d'identité électronique ou d'un certificat digital de niveau 3. L'Administration envoie automatiquement un accusé de réception, dès que la déclaration lui est parvenue.

109. Les médecins assujettis soumis, soit au régime particulier « Dispense de l'obligation de dépôt de déclarations périodiques », soit au « régime de la franchise de taxe », ne déposent, naturellement, pas de déclarations périodiques à la TVA.

D. Médecins : Aperçu par régime d'imposition (3 régimes particuliers et 1 régime normal d'imposition)

110. Sont reproduites, ci-dessous, par régime, les obligations administratives les plus importantes auxquelles les médecins et les sociétés de médecins doivent se conformer ainsi que leurs conséquences :

Type de régime	Premier régime particulier – dispense de déclaration à la TVA	Deuxième régime particulier – mode particulier de paiement	Troisième régime particulier – régime de la franchise de taxe – chiffre d'affaires imposé < 25.000 EUR / année civile	Régime normal de la TVA – dépôt de déclarations à la TVA et paiement ainsi que déduction de la TVA
Identification à la TVA	OUI	OUI	OUI	OUI
Dépôt de déclarations à la TVA	NON	OUI	NON	OUI
Imputation de la TVA sur les honoraires	OUI	OUI	NON avec mention « franchise, article 56bis du Code TVA »	OUI
Perception de la TVA par soi-même	NON	NON	NON	OUI
Versement de la TVA par soi-même au fisc	NON	NON	NON	OUI
Exercice de déduction de la TVA via sa propre déclaration à la TVA	NON	OUI	NON	OUI
Responsable du non versement de la TVA à l'administration	OUI *	OUI *	NON	OUI *
Facture	NON **	NON **	NON	OUI, le patient dispose d'un n° de TVA et le communique

Listing client annuel	OUI	OUI	OUI	OUI
-----------------------	-----	-----	-----	-----

(*) *Dans ces situations, le fisc s'adressera, d'abord, au tiers mandataire qui s'est engagé à verser la TVA. C'est, uniquement, au cas où la TVA ne peut être recouvrée que ce montant sera encore exigé auprès du médecin, par le biais de la responsabilité précitée.*

(**) *La facture est émise par le tiers mandataire si l'émission en est obligatoire.*

IX. MESURE TRANSITOIRE PARTICULIERE

111. Etant donné que le présent commentaire a été publié après l'entrée en vigueur de la modification législative, l'administration a décidé que les demandes d'identification à la TVA ou de modification d'identification à la TVA des assujettis concernés (médecins, sociétés de médecins, hôpitaux, cliniques privées) seront considérées comme effectuées à temps si elles ont lieu au plus tard le 31.05.2016.

Afin de respecter la sécurité juridique et le principe d'égalité, la réception d'une demande d'identification (604 A) ou d'une demande de modification (604 B) sera constatée, par l'office de contrôle TVA compétent, au moyen de la délivrance d'un accusé de réception de ces demandes.

112. Dans le cadre des préoccupations exprimées par la profession, il est prévu un régime transitoire réaliste qui contient les modalités suivantes.

Les opérations visées, effectuées par les médecins et les établissements hospitaliers, continuent à être exemptées de la TVA si les deux conditions suivantes sont, simultanément, remplies :

- un contrat, concernant l'exécution de l'intervention ou du traitement à une date bien précise, est conclu avec le patient, au plus tard le 29.02.2016;
- le traitement/l'intervention est, effectivement, effectué(e), au plus tard le 30.06.2016.

NOTE : la date à laquelle ces opérations sont payées n'influe, nullement, sur cette mesure transitoire.

Pour ces raisons, il a été, également, décidé que les opérations effectuées à partir du 01.03.2016, qui ne pourraient pas bénéficier de la mesure transitoire précitée, peuvent encore être mentionnées dans la déclaration à la TVA, relative aux opérations de juin 2016 (déposants mensuels) ou du deuxième trimestre 2016 (déposants trimestriels) et ce, sans aucune sanction due à un retard.

Pour le Ministre,

J. MARCKX
Conseiller général